



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 8 септември 2016 година¹

Дело C-344/15

National Roads Authority
срещу
The Revenue Commissioners

(Преюдициално запитване, отправено от Appeal Commissioners (Служба за данъчно обжалване, Ирландия))

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 13, параграф 1 — Данъчнозадължени лица — Дейности или сделки, които публичноправни субекти извършват като държавни органи — Строителство и експлоатация на платени пътища — Нарушаване на конкуренцията“

Въведение

1. Облагането с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) на дейностите, извършвани от публичноправни субекти в качеството им на държавни органи, може да изглежда лишено от смисъл. Всъщност то създава значителни административни затруднения, а няма видим ефект за публичните финанси освен прехвърлянето на парични средства от една сметка в друга. Има обаче две съществени причини, които налагат да се събира ДДС в случаите, когато дейността на публичноправните субекти е по естеството си подобна на обикновена икономическа дейност.

2. Първо, принципът на универсалност на ДДС изисква в границите на възможното всяка икономическа дейност да се облага с този данък. Второ, когато публичноправните субекти извършват дейността при същите условия, при които я извършват или могат да я извършват частноправни субекти, но без облагане, се стига до различни видове нарушения на правилата за конкуренцията².

3. Затова и законодателят на Съюза е предвидил извършването от публичноправни субекти дейност да се облага, когато обратното би довело до нарушения на правилата за конкуренцията. Това правило вече е обсъждано в редица решения на Съда, но въпреки това продължава да създава трудности в практиката. Разглежданото понастоящем дело ще позволи да бъдат изяснени някои от съществуващите съмнения и да бъде допълнена досегашната съдебна практика.

¹ — Език на оригиналния текст: полски.

² — Вж. заключението на генералния адвокат J. Kokott по дело *Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, т. 22—27).

Правна уредба

Правото на Съюза

4. Член 13, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност³ гласи:

„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 [...] с такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на тези дейности или сделки, [ако] 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“.

Ирландското право

5. Към момента на настъпването на обсъжданите в главното производство факти разпоредбата, с която член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 е транспониран в ирландското право, е член 8, параграф 2А от Value Added Tax Act 1972 (Закон за данъка върху добавената стойност от 1972 г.).

6. National Roads Authority (Национална агенция за пътищата, наричана по-нататък „NRA“), която е жалбоподателят в главното производство, е учредена с Roads Act 1993 (Закон за пътищата от 1993 г.) като независим държавен орган, отговарящ за строителството и управлението на националните пътища. Съгласно член 17, параграф 1 от посочения закон задачата на агенцията е да осигури наличието на безопасна и ефективна национална пътна мрежа.

7. Съгласно членове 56 и 57 от Roads Act 1993 като отговарящ за националните пътища „пътен орган“ NRA може да въвежда пътни такси по определени национални пътища. На основание член 61 от същия закон агенцията е овластена да издава подзаконови актове, уреждащи системата за събиране на пътни такси.

8. Член 58 от Roads Act 1993 оправомощава NRA да събира пътни такси в размер, който сама определя с издаваните от нея подзаконови актове. Съгласно член 63 от този закон обаче NRA може с договор да разреши на трети лица да събират пътни такси. Тези договори предоставят на третите лица правото да събират такси, но наред с това им възлагат задължения във връзка със строителството и поддръжката или финансирането на строителството и поддръжката на платения път, както и във връзка с управлението на пътя през срока на действие на договора.

3 — ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

Фактите, производството и преюдициалните въпроси

9. По-голямата част от платените национални пътища в Ирландия се управляват от частноправни субекти въз основа на договори с NRA. Два такива пътя обаче — Westlink Toll Road (част от околовръстния път на Дъблин) и Dublin Tunnel (тунелът, който свързва Дъблин с пристанището), се управляват от NRA и тя събира таксите за тях⁴. Следва да се отбележи, че до август 2008 г. Westlink Toll Road също е бил управляван от частноправен субект въз основа на договор с NRA. Този оператор обаче не се съгласява да понесе разходите по смяната на системата за таксуване, поради което NRA прекратява договора с него и пряко поема управлението на пътя.

10. Върху пътните такси, събирани от ползвателите на пътищата, се начислява ДДС, независимо дали съответният път се управлява от частноправни субекти, или от NRA. NRA обаче подава искане до Revenue Commissioners (компетентният орган по приходите) да ѝ възстанови сумата на данъка за юли и август 2010 г. по отношение на таксите за двата пряко управлявани от нея национални пътя, по съображение че съгласно разпоредбите, транспониращи член 13, параграф 1 от Директива 2006/112, като публичноправен субект тя не е данъчнозадължено лице за целите на ДДС. Revenue Commissioners отказва да възстанови данъка и NRA обжалва отказа пред запитващата юрисдикция.

11. Тъй като изпитва съмнения относно тълкуването на Директива 2006/112, тази юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Ако публичноправен субект извършва дейност като предоставяне на достъп до път срещу заплащане на пътна такса и ако в държавата членка има частни организации, които събират пътни такси за други платени пътища по договор със съответния публичен орган съгласно националните законови разпоредби, следва ли член 13, [параграф 1,] втора алинея от Директива 2006/112 на Съвета да се тълкува в смисъл, че съответният публичен орган трябва да се счита в конкуренция със съответните частни оператори, така че третирането на публичния орган като данъчно незадължено лице би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията, независимо от факта, че а) няма и не може да има никаква действителна конкуренция между публичния орган и съответните частни оператори, и б) няма доказателства, че съществува реалистична възможност някой частен оператор да излезе на пазара, за да строи и експлоатира платен път, който би се конкурирал с платения път, експлоатиран от публичния орган?
- 2) Ако няма подобна презумпция, каква преценка трябва да се направи, за да се установи дали има значителни нарушения на правилата за конкуренцията по смисъла на член 13, [параграф 1,] втора алинея от Директива 2006/112?“.

12. Актът за преюдициално запитване постъпва в Съда на 6 юли 2015 г. Писмени становища представят страните в главното производство и Европейската комисия. Тези страни, а също и германското и полското правителство се представляват в съдебното заседание от 15 май 2016 г.

⁴ — Както личи от акта за преюдициално запитване, NRA възлага на трети лица техническите дейности по събирането на пътните такси, но в тези случаи се прилагат различни условия от тези по договорите за пътно управление, сключвани на основание член 63 от Roads Act 1993, така че приходите от пътните такси постъпват по сметката на NRA.

Анализ

13. Преюдициалните въпроси по това дело, които следва да бъдат разгледани заедно, се опират на изрично изразеното в акта за преюдициално запитване становище, че при събирането на пътни такси NRA действа като държавен орган по смисъла на член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112. Затова според запитващата юрисдикция NRA може евентуално да бъде смятана за данъчнозадължено лице само ако необлагането на дейността ѝ би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията. Приемайки за изпълнена хипотезата на член 13, параграф 1, първа алинея, посочената юрисдикция отправя запитване до Съда за тълкуването на член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112. Аз обаче не съм напълно убеден, че това становище на запитващата юрисдикция е правилно. Ето защо бих искал най-напред да изложа някои съображения по този въпрос⁵.

Събирането на пътни такси като дейност на държавен орган

14. Съгласно член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112 публичноправните субекти не се смятат за данъчнозадължени лица, но това важи само по отношение на дейностите, които те извършват „като държавни органи“. Затова възниква въпросът дали когато събират такси за преминаването по обществени пътища, субектите като NRA действат като държавни органи.

15. Изглежда очевидно, че осигуряването на подходяща и работеща обществена инфраструктура, в това число пътна инфраструктура, е задача на държавната власт, във връзка с което субектите, отговарящи за изпълнението на тази задача, наистина действат в качеството на държавни органи. Същевременно в редица свои решения Съдът приема, че осигуряването на достъп до пътна инфраструктура срещу заплащане представлява възмездна доставка на услуги по смисъла на отнасящите се до ДДС разпоредби на правото на Съюза⁶. Това се обяснява в частност с обстоятелството, че когато се събират такси за преминаването по конкретни пътни отсечки, а не общо за ползването на цялата пътна мрежа в страната или на всички пътища от определена категория, то става дума за пътища от по-висок клас (например автомагистрала) или за особени съоръжения (например тунели и мостове с голяма дължина). Освен това по правило в тези случаи има алтернативен безплатен път, водещ до същите места. Предоставянето на достъп до такива пътища излиза извън обхвата на задачата на държавните органи за осигуряване на пътна инфраструктура и прилича на услуга с търговски характер⁷.

16. В същите тези решения обаче Съдът отхвърля тезата на Комисията, че понятието за държавен орган по смисъла на сегашния член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112⁸ би трябвало да се тълкува в тесен смисъл, тоест да бъде ограничено до изпълнението на властнически функции, което би изключило дейностите по предоставяне на достъп до пътна инфраструктура срещу заплащане⁹. Това становище на Съда е логично, като се има предвид, че

5 — Още в началото трябва да се отбележи, че в разглеждания в главното производство случай е изключено да е приложим член 13, параграф 1, трета алинея от Директива 2006/112, доколкото събирането на пътни такси не е сред видовете дейности, изброени в приложение I към Директивата. По-конкретно, то не спада към дейностите в областта на превоза на стоки и пътническия превоз (точки 3 и 5 от приложение I) — вж. решение от 12 септември 2000 г., Комисия/Ирландия (C-358/97, EU:C:2000:425, т. 4).

6 — Вж. решения от 12 септември 2000 г. Комисия/Франция (C-276/97, EU:C:2000:424, т. 36), Комисия/Ирландия (C-358/97, EU:C:2000:425, т. 34), Комисия/Обединено кралство (C-359/97, EU:C:2000:426, т. 46) и Комисия/Нидерландия (C-408/97, EU:C:2000:427, т. 30).

7 — Вж. в този смисъл заключението на генералния адвокат S. Alber по дело Комисия/Нидерландия (C-408/97, EU:C:2000:43, т. 52).

8 — Посочените решения са постановени въз основа на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L145, 1977 г., стр. 1). На член 13, параграф 1 от Директива 2006/112 съответства член 4, параграф 5 от Шеста директива.

9 — Вж. решения от 12 септември 2000 г., Комисия/Франция (C-276/97, EU:C:2000:424, т. 41), Комисия/Ирландия (C-358/97, EU:C:2000:425, т. 39), Комисия/Обединено кралство (C-359/97, EU:C:2000:426, т. 51) и Комисия/Нидерландия (C-408/97, EU:C:2000:427, т. 36).

съгласно разпоредбите на правото на Съюза в областта на ДДС данъчнозадължено е всяко лице, което извършва икономическа дейност¹⁰. Следователно член 13 от Директива 2006/112 изключва облагането на дейности с икономически характер — да се изключва облагането на дейности без такъв характер би било лишено от смисъл¹¹.

17. Съдът припомня, че съгласно неговата практика дейности, които публичноправен субект извършва като държавен орган, са дейностите, извършвани в рамките на специалния за съответния субект правен режим, с изключение на дейностите, които той извършва при същите правни условия като частните икономически оператори¹².

18. Като отхвърля тезата на Комисията, Съдът имплицитно приема, че събирането на пътни такси може да се третира и като дейност на държавен орган, и като икономическа дейност на частни оператори, при това включително в държавите, в които тези две системи за събиране на пътни такси съществуват наред една с друга¹³. Не смятам обаче, че от тези решения трябва да се заключи, че публичноправният субект, който събира пътни такси, винаги действа като държавен орган по смисъла на член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112.

19. Посочените решения са постановени по дела за установяване на неизпълнение на задължения от държави членки. Както констатира Съдът, по тези дела Комисията не доказва, нито дори се опитва да докаже, че съответните публичноправни субекти в държавите членки ответници събират пътни такси при същите правни условия като частноправните субекти¹⁴. При това положение предвид състезателното начало, което ръководи производството за установяване на неизпълнение на задължения, Съдът не е имал друг избор, освен да приеме, че държавите членки ответници не допускат неизпълнение на задълженията си по Договора, като не облагат с ДДС събирането от публичноправни субекти пътни такси.

20. Това според мен обаче не означава, че сегашният член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че публичноправните субекти, които събират пътни такси, винаги действат като държавни органи. Този въпрос трябва да се анализира отделно във всеки конкретен случай съобразно критерия, който припомних в точка 17 по-горе. Нека пак напомня, съгласно този критерий трябва да се установи дали публичноправният субект действа в рамките на специалния за него правен режим, или пък при общите условия, които се прилагат или може да се прилагат и по отношение на частноправните субекти.

21. Що се отнася до разглежданото тук дело, преценката дали публичноправният субект, който събира пътни такси, действа въз основа на приложими само за него разпоредби, или при общите условия, е от компетентността на националните съдилища. Бих искал обаче да обърна внимание на следния въпрос.

10 — Вж. член 9, параграф 1 от Директива 2006/112.

11 — Вж. решение от 16 юли 2009 г., Комисия/Ирландия (C-554/07, EU:C:2009:464, т. 40 и цитираната съдебна практика).

12 — Вж. решения от 12 септември 2000 г., Комисия/Франция (C-276/97, EU:C:2000:424, т. 40), Комисия/Ирландия (C-358/97, EU:C:2000:425, т. 38), Комисия/Обединено кралство (C-359/97, EU:C:2000:426, т. 50) и Комисия/Нидерландия (C-408/97, EU:C:2000:427, т. 35).

13 — Вж. по-специално решение от 12 септември 2000 г., Комисия/Обединено кралство (C-359/97, EU:C:2000:426, т. 56 и 57).

14 — Вж. решения от 12 септември 2000 г., Комисия/Франция (C-276/97, EU:C:2000:424, т. 42), Комисия/Ирландия (C-358/97, EU:C:2000:425, т. 40), Комисия/Обединено кралство (C-359/97, EU:C:2000:426, т. 52) и Комисия/Нидерландия (C-408/97, EU:C:2000:427, т. 37).

22. Както личи от данните в акта за преюдициално запитване, NRA е учредена с Roads Act 1993, законът, който определя и правилата за дейността ѝ. Съгласно разпоредбите на този закон NRA може да въвежда системи за събиране на пътни такси на управляваните от нея национални пътища. Тя е овластена и да издава подзаконовни актове, уреждащи функционирането на тези системи. Може самата тя да събира пътните такси, а може и да разрешава на частноправни субекти да ги събират¹⁵.

23. Ето защо би могло да изглежда очевидно, че при събирането на пътни такси NRA действа на основание на специален за нея правен режим, какъвто несъмнено установяват разпоредбите на Roads Act 1993. Не бива обаче да се забравя, че на основание на същия закон и на издадените от NRA подзаконовни актове действат и частноправните субекти, които управляват платени пътища по договор с NRA. И самата NRA, когато събира тези пътни такси, е обвързана от издадените от нея подзаконовни актове, уреждащи съответната система за събиране на пътни такси (тоест системата, приложима за съответната отсечка от национален път), точно както са обвързани от тях и частноправните субекти.

24. Ето защо не е невъзможно да се приеме, че NRA действа като държавен орган единствено когато взема решението за въвеждане на система за събиране на пътни такси на конкретна пътна отсечка и издава подзаконовни актове относно тази система, а когато събира таксите, действа при същите условия като приложимите за частноправните субекти. При това положение изключението, предвидено в член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112, не би било приложимо. Смятам, че в светлината на изложените по-горе съображения запитващата юрисдикция трябва отново да подложи на анализ становището си, че при събирането на пътни такси NRA действа като държавен орган и съответно попада в обхвата на упоменатото изключение. Ако след повторния анализ запитващата юрисдикция стигне до извода, че когато събира пътни такси, NRA не действа като държавен орган, то преюдициалните въпроси по настоящото дело биха станали безпредметни.

По преюдициалните въпроси

25. С преюдициалните въпроси по това дело, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че когато в съответствие с националното право на държавата членка пътни такси може да се събират и фактически се събират както от публичноправни, така и от частноправни субекти, съответните публичноправни субекти трябва да бъдат третирани като данъчнозадължени лица за целите на ДДС с оглед на значителните нарушения на правилата за конкуренцията дори ако не съществува реална възможност за пряка конкуренция между пътищата, на които събира такси публичноправният субект, и пътищата, на които събира такси частноправният субект.

26. Правилното тълкуване на член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 изисква да се прецени мястото на тази разпоредба в структурата на общата система на ДДС. Съгласно член 9, параграф 1, първа алинея от тази директива данъчнозадължено е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност. Ще припомня обаче, че съгласно практиката на Съда¹⁶ предоставянето на достъп до пътна инфраструктура срещу заплащане съставлява именно такава дейност. Следователно субектите, които извършват тази дейност, по правило са данъчнозадължени лица. Член 13, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112 обаче изисква да не се смятат за данъчнозадължени публичноправните субекти, които действат в качеството на държавни органи. Съгласно упоменатата по-горе практика на Съда¹⁷ дейностите,

15 — Вж. т. 6—8 от настоящото заключение.

16 — Вж. т. 15 от настоящото заключение.

17 — Вж. т. 17 от настоящото заключение.

които публичноправен субект извършва като държавен орган, са дейностите, извършвани в рамките на специалния за този субект правен режим. Това изключение се опира на разбирането, че дейността на публичноправния субект съставлява своеобразен монопол — щом се урежда от специални за този субект правни норми, тази дейност по правило не може да бъде извършвана от други, по-конкретно частноправни субекти. В такъв случай няма и риск от нарушение на правилата за конкуренцията, тъй като поначало е изключено наличието на конкуренция.

27. Член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 обаче ограничава правилото по първа алинея, като предвижда връщане към общото правило за облагаемост на икономическата дейност, ако необлагането на дейността на публичноправния субект би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията. Логично, втора алинея следва да се прилага в случаите, когато дейността на публичноправния субект, макар да се извършва в рамките на специален за него правен режим, не е монополна, тоест може да бъде извършвана и от други, по-конкретно частноправни субекти. Всъщност в такъв случай не важи презумпцията за липса на нарушения на правилата за конкуренцията.

28. По тази логика големият състав на Съда приема — по отношение на дейността, състояща се в предоставянето на достъп до места за паркиране от страна на публичноправен субект — че нарушенията на правилата за конкуренцията, до които би довело необлагането на дейността на публичноправните субекти, трябва да се преценяват според вида на съответната дейност, а не според конкретния пазар и вероятността действително да се стигне до нарушения на конкуренцията на този пазар¹⁸.

29. Съдът се произнася така по две съображения. Първо, според него разпоредбата на сегашния член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в светлината на разпоредбата на сегашния член 13, параграф 1, трета алинея. Последната разпоредба изисква съответните публичноправни субекти винаги да се смятат за данъчнозадължени лица, когато извършват някоя от видовете дейности, изброени понастоящем в приложение I към Директивата, независимо дали на конкретния пазар може на практика да се стигне до нарушения на правилата за конкуренцията, или не. Аналогично сегашният член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 трябва да се тълкува като отнасящ се до самите видове дейност, а не до положението на съответните пазари¹⁹.

30. Второ, според Съда принципът на данъчен неутралитет и принципът на правна сигурност също не допускат сегашният член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 да се тълкува така, че възможността да се стигне до нарушения на правилата за конкуренцията да се преценява според положението на конкретния пазар. Всъщност това би довело не само до различно третиране на публичноправните и частноправните субекти, но и до различно третиране на отделните публичноправни субекти помежду им, доколкото би могло по отношение на един и същ вид дейност едни от тях да бъдат смятани за данъчнозадължени лица, а други — не. Това би съставлявало нарушение на принципа за неутралност на ДДС²⁰. Освен това подобно тълкуване би изисквало сложни икономически анализи на отделните пазари, резултатите от които биха могли и да се променят с времето, поради което би се стигнало до противоречие с принципа на правна сигурност²¹.

18 — Решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 31—40 и т. 1 от диспозитива).

19 — Решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 38—40).

20 — Решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 42—45).

21 — Решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 47—51).

31. Противно на поддържаното от NRA в становището ѝ по настоящото дело, смятам, че това становище на Съда трябва да се тълкува като установяващо презумпция за наличие на нарушения на правилата за конкуренцията. Съдът изрично приема, че сегашният член 13, параграф 1, трета алинея от Директива 2006/112 се опира на презумпцията за наличие на нарушения на правилата за конкуренцията в случаите, в които публичноправни субекти извършват някоя от категориите дейности, изброени в сегашното приложение I към Директивата²². По-нататък Съдът отбелязва, че в отделните държави членки може да съществуват други категории дейности, непосочени в приложението към Директивата, които също се упражняват успоредно както от публичноправни, така и от частноправни субекти. За тези дейности се прилага сегашният член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112²³. Накрая Съдът постановява, че и двете разпоредби (тоест втора и трета алинея от сегашния член 13, параграф 1) са подчинени на една и съща логика²⁴.

32. Според мен това становище на Съда не може да се тълкува другояче, освен в смисъл, че ако съгласно националното право на държавата членка определен вид дейност се извършва от публичноправен субект в рамките на специален за него правен режим, но същевременно се извършва или може да бъде извършвана и от частноправни субекти при същите правни условия, трябва да се презумира наличие на нарушения на правилата за конкуренцията, независимо от фактическото положение на конкретния пазар. Това предполага съответните публичноправни субекти да се смятат за данъчнозадължени лица по отношение на този вид дейност по силата на член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112.

33. Становището на Съда от посоченото по-горе решение е основано на анализ на разпоредбите на правото на Съюза относно облагането на дейностите, извършвани от публичноправни субекти, а не на спецификите на конкретната дейност, до която се е отнасяло делото, тоест предоставянето на достъп до места за паркиране срещу заплащане. Затова не виждам никаква причина този подход в съдебната практика да не се прилага и спрямо други видове дейности, например дейността по предоставяне на достъп до пътна инфраструктура срещу заплащане. Ако такава дейност се извършва изключително от един или повече публичноправни субекти в рамките на специален за тях правен режим, тоест на принципа на монопола, няма риск от нарушения на правилата за конкуренцията. Тогава извършващите дейността публичноправни субекти не трябва да се смятат за данъчнозадължени лица. Обратно, ако и частноправни субекти може да събират пътни такси — както е в Ирландия — тази дейност не представлява монопол на публичноправния субект, поради което следва да се презумира наличието на нарушения на правилата за конкуренцията и съответно да се облагат и сделките на публичноправния субект. Във връзка с това е без значение, че пътищата, на които събира такси публичноправният субект, не се намират в конкуренция с пътищата, на които събират такси частноправни субекти. Важното тук всъщност е, че става дума за един и същ вид дейност, а не какво е положението на конкретния пазар или на конкретната пътна отсечка или на пътищата, свързващи конкретните места.

34. Някои от съображенията, на които се позовава Съдът в упоменатото по-горе решение по делото относно услугите по възмездно предоставяне на достъп до места за паркиране в определени общини на Обединеното кралство, очевидно може да са с по-малко значение за настоящото дело, което се отнася до възмездното предоставяне на достъп до пътна инфраструктура от субект с компетентност на национално равнище. Първо, тук всъщност не е налице проблем във връзка с различното третиране на отделните публичноправни субекти, доколкото въпросният субект като орган на централната власт по дефиниция е един. Второ, по отношение на пътните отсечки анализът дали са налице нарушения на правилата за

22 — Решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council и др.* (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 35).

23 — Решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council и др.* (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 36 и 37).

24 — Решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council и др.* (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 38). Вж. също заключението на генералния адвокат М. Poiares Maduro по дело *Isle of Wight Council и др.* (C-288/07, EU:C:2008:345, т. 18 и 19).

конкуренцията не е така сложен, както по отношение на паркингите. Пътната инфраструктура обикновено не се променя във времето така лесно и бързо, както броят и местонахождението на паркингите. Затова преценката дали дейността по предоставяне на достъп до пътна инфраструктура е облагаема, или не, може да поражда по-малко съмнения от гледна точка на правната сигурност.

35. Същевременно обаче тълкуването на разпоредбите на правото на Съюза не трябва да зависи от структурата на органите на публична власт в отделните държави членки, а трябва да е универсално, да може да се прилага на цялата територия на Съюза. Затова не е изключено същите проблеми, на които Съдът обръща внимание във връзка с дейността по предоставяне на достъп до места за паркиране, да могат да възникнат в някои държави членки и по отношение на предоставянето на достъп до пътна инфраструктура. Освен това дори само обсъжданията по настоящото дело по въпроса дали и в каква степен платената пътна отсечка, известна като Westlink Toll Road и представляваща част от западния околоръстен път на Дъблин, е в конкуренция с източния околоръстен път на този град, показват, че и по отношение на пътната инфраструктура анализът на потенциалните нарушения на правилата за конкуренцията невинаги е лесен и очевиден.

36. Има обаче и още един аргумент, който според мен налага член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 да се тълкува в смисъл, че наличието на нарушения на правилата за конкуренцията трябва да се преценява според вида на съответната дейност, а не според положението на конкретния пазар.

37. В акта за преюдициално запитване националната юрисдикция приема за установено, че няма практическа възможност за конкуренция между пътните отсечки, на които събира такси NRA, и други — съществуващи или бъдещи — пътни отсечки, на които събират или евентуално биха могли да събират такси частноправни субекти. С тази констатация обаче запитващата юрисдикция преценява единствено въпроса каква конкуренция може да е налице между различните пътища от гледна точка на техните ползватели, като стига до извода, че не може да се говори за такава конкуренция. Така погледнато, изводът ѝ е очевидно правилен — водачите, които искат да стигнат от точка А до точка В, не биха отишли до точка С само защото дотам пътните такси са по-ниски.

38. Частноправните субекти обаче, които предоставят достъп до пътна инфраструктура срещу заплащане, са доставчици на услуги не само по отношение на ползвателите на съответните пътища, но и по отношение на държавните органи като NRA в Ирландия, които им възлагат тази дейност. Всъщност пътната инфраструктура е обществена и строителството и поддръжката ѝ са задача на публичните власти. Те могат да възложат изпълнението на тази задача на частноправни субекти срещу правото да се събират такси от ползвателите. При това положение частноправните субекти се явяват доставчици на услуги за публичните власти. Тук е без значение, че възнаграждението за тези услуги не е уговорено като фиксирана цена, а под формата на право за събиране на такси.

39. Решението за възлагане на управлението на платени пътни отсечки на частноправни субекти зависи от редица разнородни фактори. Един от тях несъмнено е размерът на таксата, която ще събира частноправният субект. Същевременно от гледна точка на този частноправен субект размерът на таксите, които ще може да събира, е един от главните фактори за решението му да се наеме да извършва тази дейност, доколкото това определя нейната доходност.

40. Ако наред с това държавният орган има избор дали да възложи управлението на пътя и събирането на таксите на частноправен субект, или да извършва сам тази дейност, автоматично възниква конкуренция между този орган и частноправните субекти, които биха могли да я извършват. В такъв случай необлагането на извършваната от публичноправния субект дейност наред с облагане на същата дейност, когато се извършва от частноправен субект, неизбежно би

довело до нарушения на правилата за конкуренцията. При еднакъв размер на таксите за ползвателите дейността всъщност ще е по-доходна, когато я извършва публичноправният субект, отколкото когато я осъществява частноправен субект, който ще е длъжен да начислява върху събираните от ползвателите такси дължимия към държавния бюджет ДДС. Такава разлика в доходността не може да не окаже влияние върху решението на държавния орган дали да възложи управлението на пътя на частноправен субект, а самото наличие на такова влияние е достатъчно, за да се заключи, че са налице нарушения на правилата за конкуренцията.

41. Този извод се налага с още по-голяма сила, когато държавният орган, овластен да вземе решението за евентуално възлагане на управлението на пътя и събирането на таксите на частноправен субект, може да определя максималния размер на тези такси за ползвателите, каквото право в случая има NRA. В тези случаи частноправните субекти се намират в очевидно по-неблагоприятно положение, доколкото от тези такси с предварително определен размер ще трябва да покриват не само своите разходи и присъщия риск, но и размера на ДДС.

42. Това отговаря на довода, който полското правителство изложи в съдебното заседание, а именно че възможността за навлизане на частноправен субект на пазар от вида на пазара на услугите по предоставяне на достъп до пътна инфраструктура срещу заплащане е чисто теоретична, тъй като зависи от решението на държавен орган. Именно когато държавният орган е компетентен да реши дали да допусне частноправни субекти до пазара, а същевременно сам извършва дейност на този пазар, но при различни условия, доколкото не подлежи на облагане, е налице нарушение на правилата за конкуренцията, което е основание за прилагането на член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112.

43. Този извод не намира опровержение в довода, изтъкнат от NRA в съдебното заседание и подкрепен от германското правителство, а именно че събирането на такси от страна на публичноправен субект, действащ като държавен орган, има за цел не просто извличане на доход, но и друга цел, например ограничаване на движението по конкретната пътна отсечка или пренасочването му по друг маршрут. Впрочем, самият този довод опровергава твърдението за пълна липса на конкуренция между различните пътни отсечки.

44. Първо, облагането или необлагането на извършваната от публичноправния субект дейност в зависимост от целта на тази дейност би било в пълно противоречие с принципа на правна сигурност. Целите на въвеждането на пътни такси всъщност може да са най-различни. Понякога целта е да се ограничи движението, понякога — да се прехвърлят разходите за пътно строителство на частноправни субекти срещу правото след това те да събират такси за съответния път, а понякога — да се наберат средства за строителството и поддръжката на други обществени пътища. Тези цели може да са налице поотделно или заедно, а може и да се променят във времето, например ако разходите по строителството на пътя се възвърнат, но събирането на такси продължи. Следователно това не е критерий, който би позволил със сигурност и поначало да се прецени дали дейността трябва да е облагаема.

45. Второ, обстоятелството, че таксите се събират не само с цел извличане на доход, но и с други цели, не изключва възлагането на тази дейност на частноправни субекти. В крайна сметка от гледна точка на ползвателя на пътя няма значение кой събира таксите за него. Това позволява да се постигне желаното поведение от страна на ползвателите на пътя, независимо кой субект събира пътните такси.

46. Трето и последно, съгласно член 9, параграф 1, първа алинея от Директива 2006/112 данъчнозадължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, „без значение от целите и резултатите от тази дейност“. Следователно, щом, както е известно²⁵, предоставянето на достъп до пътна инфраструктура срещу заплащане е икономическа дейност по смисъла на тази разпоредба, целта и резултатите от тази дейност не са релевантен критерий за преценката дали извършващият дейността субект трябва да се разглежда като данъчнозадължено лице.

47. Затова смятам, че винаги когато в съответствие с националното право публичноправен субект може да възложи извършването на дадена дейност на частноправни субект, но същевременно може и сам да извършва тази дейност, трябва да се презумира, че ще се стигне до нарушения на правилата за конкуренцията, ако дейността е необлагаема, когато я извършва публичноправният субект, и облагаема, когато я извършва частноправен субект.

48. Противно на посоченото от германското правителство в съдебното заседание, това не означава, че тогава всяка дейност на държавните органи срещу заплащане трябва да е облагаема, тъй като теоретично би могло да бъде възложена на частноправни субекти. Наистина, Съдът постановява, че при преценката на възможността да се стигне до нарушения на правилата за конкуренцията трябва да се взема предвид не само реално съществуващата, но и потенциалната конкуренция²⁶. Наред с това обаче Съдът изтъква, че единствено хипотетичната възможност за извършване на дейността от частноправни субекти не е равностойна на наличие на потенциална конкуренция, доколкото възможността трябва да е реална, а не чисто теоретична²⁷.

49. Този принцип трябва да се тълкува във връзка с принципа, че наличието на нарушения на правилата за конкуренцията трябва да се преценява според вида на съответната дейност, а не според положението на конкретния пазар. Следователно, ако пътни такси се събират само от държавните органи (или от тяхно име и за тяхна сметка), както е например в Германия, то няма реална възможност тази дейност да бъде извършвана от частноправни субекти и не е налице дори и потенциална конкуренция, нито съответно би могло да се стигне до нарушения на правилата за конкуренцията. За сметка на това, когато, както в Ирландия, не само правната уредба предвижда възможност за възлагане на събирането на таксите на частноправни субекти, но и на практика това е най-честият случай, доколкото NRA събира таксите само по изключение, на две пътни отсечки, според мен е очевидно, че възможността за извършване на дейността от частноправни субекти не може да се разглежда като чисто теоретична.

50. Накрая, член 13, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 изисква нарушенията на правилата за конкуренцията, до които би довело необлагането на дейността на публичноправния субект, да са значителни. Съгласно практиката на Съда този термин трябва да се тълкува по аналогия с разпоредбата на член 13, параграф 1, трета алинея от Директива 2006/112 — в смисъл, че необлагането на публичноправните субекти може да се допусне единствено в случай че би довело само до незначително нарушаване на конкуренцията²⁸.

51. Дали нарушенията на правилата за конкуренцията в конкретния случай са повече от незначителни, е фактически въпрос, чиято преценка очевидно е от компетентността на националните административни органи и съдилища. Само ще посоча, че евентуалната констатация за незначителност на нарушенията на правилата за конкуренцията не поставя под съмнение презумпцията за наличието на такива нарушения, а просто дава основание дейността на публичноправния субект да не бъде облагана *въпреки* тези нарушения.

25 — Вж. т. 15 от настоящото заключение и цитираната съдебна практика.

26 — Решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 60–63).

27 — Решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 64).

28 — Решение от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др. (C-288/07, EU:C:2008:505, т. 76 и т. 3 от диспозитива).

Заклучение

52. По всички изложени съображения предлагам на Съда да отговори на въпросите на Arreal Commissioners (Служба за данъчно обжалване, Ирландия), както следва:

„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 трябва да се тълкува в смисъл, че когато в съответствие с вътрешното право на държавата членка пътни такси може да се събират и фактически се събират както от публичноправни, така и от частноправни субекти, съответните публичноправни субекти трябва да бъдат третираны като данъчнозадължени лица за целите на ДДС с оглед на значителните нарушения на правилата за конкуренцията дори ако не съществува реална възможност за пряка конкуренция между пътищата, на които събира такси публичноправният субект, и пътищата, на които събира такси частноправният субект“.