



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

9 юли 2026 година*

„Преюдициално запитване — Държавни помощи — Член 107, параграф 1 ДФЕС — Данък върху добавената стойност — Освобождаване от данък на услугите между предприятия, които извършват предимно банкови или застрахователни сделки или сделки на пенсионни фондове — Допустимост на преюдициалното запитване — Понятие за помощ — Предимство — Селективност — Искане за ограничаване на действието на съдебното решение във времето“

По дело C-360/25 [Schoger II]ⁱ

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) с акт от 30 май 2025 г., постъпил в Съда на 30 май 2025 г., в рамките на производство по дело

X

срещу

Finanzamt für Großbetriebe,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: F. Biltgen, председател на състава, I. Ziemele, A. Kumin, S. Gervasoni (докладчик) и M. Vošnjak, съдии,

генерален адвокат: A. Biondi,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за ***X***, от P. Goeth, Rechtsanwalt,
- за австрийското правителство, от F. Korpensteiner, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от M. Farley и L. Wildpanner, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

ⁱ Името на настоящото дело е измислено. То не съвпада с истинското име на никоя от страните в производството.

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

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 107 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между ***Х***, австрийско дружество, и Finanzamt für Großbetriebe (Данъчна служба за големи предприятия, Австрия) (наричана по-нататък „данъчната служба“) по повод актовете за установяване на задължения за данък върху добавената стойност (ДДС), получени от ***Х*** за периода 2013—2017 г. (наричан по-нататък „спорният данъчен период“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 107, параграф 1 ДФЕС предвижда:

„Освен когато е предвидено друго в Договорите, всяка помощ, предоставена от държава членка или чрез ресурси на държава членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите членки, е несъвместима с вътрешния пазар“.
- 4 Съображение 5 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) гласи:

„Системата на ДДС постига най-висока степен на опростеност и неутралност, когато данъкът се събира по колкото е възможно по-общ начин и, когато неговият обхват покрива всички етапи на производството и разпределението, както и предоставянето на услуги. Затова е в интерес на вътрешния пазар и на държавите членки да приемат обща система, която да се прилага и за търговията на дребно“.
- 5 Член 131 от посочената директива, който е в началото на дял IX („Освобождавания“), предвижда:

„Освобождаванията, предвидени в глави 2—9, се прилагат, без да се засягат други общностни разпоредби и в съответствие с условията, които държавите членки определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на тези освобождавания, и да предотвратят всякакво възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба“.

6 Член 135, параграф 1 от посочената директива гласи:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

- а) застрахователните и презастрахователните сделки, включително свързаните с тях услуги, извършвани от застрахователни брокери и агенти;
- б) отпускането и договарянето на кредит, както и управлението на кредита от страна на лицето, което го отпуска,
- в) договарянето или всякакви операции с кредитни гаранции или други обезпечения на парични средства и управлението на кредитни гаранции от лицето, което е отпуснало кредита;
- г) сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти, но с изключение на събирането на дългове;
- д) сделките, включително договаряне, засягащи валута, банкноти и монети, използвани като законно платежно средство, с изключение на предметите с колекционерска стойност, тоест монетите от злато, сребро и други метали или банкнотите, които обикновено не се използват като законно платежно средство или монети с нумизматична стойност;
- е) сделките, включително договаряне, с изключение на управление и отговорно пазене, с акции и дялове на дружества и сдружения, необезпечени облигации и други ценни книжа с изключение на документи, установяващи права на собственост върху стоки и правата или ценните книжа, посочени в член 15, параграф 2;
- ж) управлението на специалните инвестиционни фондове съгласно определенията, дадени от държавите членки;

[...]“.

7 Член 168 от Директивата за ДДС, който уточнява обхвата на правото на приспадане, предвижда, че „[д]околкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне [...] от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати [дължимия или платен ДДС за използваните стоки или услуги]“.

Австрийското право

8 Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) от 23 август 1994 г. (BGBl. 663/1994) в редакцията, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „UStG“), има за цел транспонирането на Директивата за ДДС в австрийското право.

9 Съгласно член 6, параграф 1, точка 1 от UStG:

„Следните сделки по член 1, параграф 1, точки 1 и 2 са освободени от [ДДС]:

[...]

„28. другите услуги, предоставени от групи предприятия, които извършват предимно банкови или застрахователни сделки или сделки на пенсионни фондове, на техните членове, когато тези услуги се използват пряко за осъществяването на посочените освободени сделки и когато такива групи изискват от своите членове само възстановяване на дела им от общите разходи. Това се отнася и за други услуги, предоставени между предприятия, които извършват предимно банкови или застрахователни сделки или сделки на пенсионни фондове, когато тези услуги се използват пряко за осъществяването на посочените освободени сделки и за предоставянето на персонал от тези предприятия на разположение на групите, посочени в изречение първо“.

10 Член 6, параграф 1, точки 7 и 8 от UStG предвижда други дерогации от облагането с ДДС, по-специално за някои сделки, извършвани от социалноосигурителни институции, както и за отпускането и договарянето на кредит.

11 Член 12, параграф 3, точка 2 от UStG предвижда освен това изключване на правото на приспадане на ДДС по получени доставки, платен за други услуги, „доколкото данъчнозадълженото лице използва тези други услуги за извършване на освободени сделки“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

12 ***Х*** е австрийска банка, която е и дружество майка на австрийска данъчна единица за целите на ДДС (ДДС група).

13 След проверка на място, във връзка с която е съставен доклад на 1 декември 2021 г., данъчната служба установява, че някои трансгранични услуги, извършвани от съдоговорител на ***Х***, свързани с банкомати, не попадат в обхвата на освобождаването по член 6, параграф 1, точка 8, буква е) от UStG. Вследствие на това въз основа на прехвърляне на данъчното задължение службата изменя актовете за установяване на данъчни задължения за ДДС на ***Х*** за спорния данъчен период.

14 Тъй като ***Х*** не е удовлетворена от отговора на данъчната служба по жалбата ѝ, подадена на 20 декември 2021 г. срещу тези актове за установяване на данъчни задължения, на 13 юли 2022 г. тя иска с жалбата да бъде сезирана запитващата юрисдикция Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия).

15 Тази юрисдикция посочва, че по силата на задължението си за пълен съдебен контрол върху актовете за установяване на задължения за ДДС, срещу които е подадена жалба по административен ред, тя е длъжна да разгледа евентуалната им незаконосъобразност и в това отношение да извърши необходимите фактически проверки, и то дори при липса на

оспорване от страна на съответните данъчнозадължени лица в това отношение, включително и в случай че нейната преценка трябва да доведе до неблагоприятен за тези данъчнозадължени лица резултат.

- 16 В случая ***Х*** е приложило освобождаването от ДДС, предвидено в член 6, параграф 1, точка 28, второ изречение от UStG (наричано по-нататък „разглежданото освобождаване“), в декларациите си, довели до спорните актове за установяване на данъчни задължения. Макар да не е оспорена в рамките на спора по главното производство, законосъобразността на разглежданото освобождаване от гледна точка на правото на Съюза обаче пораждала съмнения.
- 17 Така, от една страна, запитващата юрисдикция посочва, че за това освобождаване, което не прави разграничение в зависимост от съдържанието на съответната услуга, няма правно основание в правото на Съюза, по-специално с оглед на Директивата за ДДС. Тя обаче счита, че не е в състояние да се съобрази с нея, тъй като не можела да приложи пряко тази директива против волята на данъчнозадълженото лице или да тълкува националното право в съответствие с посочената директива, защото това тълкуване било *contra legem*.
- 18 От друга страна, запитващата юрисдикция счита, че разглежданото освобождаване отговаря на условията, за да бъде квалифицирано като „държавна помощ“, тъй като по-специално можело да се счита за държавна намеса поради липсата на основание в Директивата за ДДС, означавало отказ от ресурсите, които държавата би събрала в противен случай, облагодетелствало ***Х*** и получателите на услугите, които се конкурирали пряко с други европейски банки, и било селективно. Въз основа на това посочената юрисдикция стига до извода, че е необходимо да отправи запитване до Съда относно съответствието на разглежданото освобождаване с разпоредбите относно държавните помощи на Договора за функционирането на ЕС. Тя подчертава също, че отмяната на това освобождаване, считано от 1 януари 2025 г., било израз на съмненията на самия австрийски законодател относно съответствието на посоченото освобождаване с правото на Съюза.
- 19 При тези обстоятелства Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„Представлява ли държавна помощ по смисъла на член 107, параграф 1 от ДФЕС освобождаването от ДДС на други услуги, предоставяни между предприятия, които извършват предимно банкови или застрахователни сделки или сделки на пенсионни фондове, когато тези услуги се използват пряко за осъществяването на посочените освободени сделки и за предоставянето на персонал от тези предприятия на разположение на групите, посочени в изречение първо от член 6, параграф 1, точка 28 от UStG?“.

По допустимостта на преюдициалното запитване

- 20 Настоящото преюдициално запитване е отправено след като първото преюдициално запитване, отправено на 28 юни 2024 г., е обявено за явно недопустимо с определение от 5 май 2025 г., Schöger (C-460/24, EU:C:2025:346), тъй като не отговаря на изискванията по член 94, букви а) и в) от Процедурния правилник на Съда.

- 21 В точки 20—22 от това определение Съдът приема, от една страна, че изложението на предмета и релевантните факти по спора в главното производство е твърде кратко и непълно, за да позволи на Съда да упражни правомощията си в производството по преюдициално запитване. От друга страна, в точки 23—27 от посоченото определение той приема, че липсват обективни и непротиворечиви данни, позволяващи да се провери наличието на връзка между висящия пред запитващата юрисдикция конкретен спор и разпоредбите от правото на Съюза, чието тълкуване се иска. Съдът отбелязва по-специално, че запитващата юрисдикция не е посочила причините, поради които всички елементи от актовете за установяване на данъчни задължения, с които е сезирана в спора по главното производство, независимо от евентуалните оспорвания, трябвало да се разгледат служебно от последната юрисдикция от гледна точка на правото в областта на държавните помощи.
- 22 В отговор на поканата на Съда в този смисъл (определение от 5 май 2025 г., Schöger, C-460/24, EU:C:2025:346, т. 29), в настоящото преюдициално запитване запитващата юрисдикция предоставя допълнителни данни към предоставените от нея в първото ѝ запитване, посочено в точка 20 от настоящото решение.
- 23 От една страна, запитващата юрисдикция вече ясно посочва процесуалните етапи, предхождащи сезирането ѝ, и обяснява защо следва да се произнесе по разглежданото освобождаване.
- 24 От друга страна, посочената юрисдикция уточнява предмета на упражнявания от нея контрол, когато е сезирана с жалба, с която се оспорват актове за установяване на данъчни задължения за ДДС. Тя уточнява по-специално, като се основава на националните процесуални разпоредби и на националната съдебна практика, в която те са тълкувани, че има право да замени преценката на данъчния орган със своята преценка. Нейната компетентност като съд, разполагащ с пълни правомощия на инстанция по същество, която ѝ позволявала да се произнесе по всички правни и фактически въпроси, свързани с подадената до нея жалба, не била ограничена до разглеждането на жалбата. Тя трябвало да разгледа служебно всички въпроси, произтичащи от оспорваните в главното производство актове за установяване на данъчни задължения, включително въпроса за съвместимостта на разглежданото освобождаване с правото в областта на държавните помощи, и то независимо от евентуалните оспорвания в това отношение в контекста на спора по главното производство и дори ако това би довело до неблагоприятни промени в правата на заинтересованите лица.
- 25 При все че ***Х*** и австрийското правителство оспорват допустимостта на настоящото преюдициално запитване и в този контекст ***Х*** също така отбелязва, че подобен служебен контрол може да възпре данъчнозадължените лица да предявят правата си пред националните юрисдикции, тези страни не поставят под въпрос обясненията на запитващата юрисдикция относно обхвата на нейната компетентност. Освен това следва да се припомни, че в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС производство националният съд определя нормативната рамка съгласно своите правомощия и проверката на нейната точност не е задача на Съда (вж. в този смисъл решение от 15 май 2003 г., Salzmann, C-300/01, EU:C:2003:283, т. 31 и цитираната съдебна практика).
- 26 Освен това запитващата юрисдикция обяснява ясно защо въпросът ѝ се отнася до разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС относно държавните помощи, а не до Директивата за ДДС, която UStG има за цел да транспонира в австрийското право.

Всъщност тя уточнява причините, поради които разглежданото освобождаване не отговаря на предвидените в тази директива изисквания за установяване на случаите на освобождаване от ДДС, като се основава по-специално на националната доктрина. От това тя стига до извода, че тълкуване на UStG в съответствие с Директивата за ДДС било *contra legem* и следователно изключено, преди да добави, че не може да приложи пряко тази директива спрямо частноправен субект, за да изключи прилагането на разглежданото освобождаване.

- 27 Що се отнася до довода на ***Х***, че служебната проверка на квалификацията на разглежданото освобождаване като „държавна помощ“ поставяла под въпрос изключителната компетентност на Европейската комисия в областта на държавните помощи, следва да се отбележи, че тя се отнася само до преценката на съвместимостта с вътрешния пазар на мярка, квалифицирана като „държавна помощ“, докато националните юрисдикции са а priori напълно оправомощени да тълкуват понятието за държавна помощ, стига в случай на съмнение Съдът да може да бъде сезиран с преюдициално запитване като отправеното от запитващата юрисдикция (вж. в този смисъл решение от 22 март 1977 г., *Steinike & Weinlig*, 78/76, EU:C:1977:52, т. 14, и от 18 юли 2007 г., *Lucchini* C-119/05, EU:C:2007:434, т. 50). Следва да се добави, че намесата на националните юрисдикции произтича от директния ефект на установената в член 108, параграф 3, последно изречение ДФЕС забрана за привеждане в действие, в обхвата на която попада по-специално всяка помощ, която е била приведена в действие, без Комисията да е била уведомена за нея (вж. в този смисъл решение от 11 юли 1996 г., *SFEI и др.*, C-39/94, EU:C:1996:285, т. 39 и цитираната съдебна практика).
- 28 Също така, доколкото, от една страна, единствено националната юрисдикция има задачата да определи фактическия контекст на спора, довел до поставянето на нейните въпроси, и Съдът не може да се произнася по дадената от тази юрисдикция преценка в това отношение (решение от 6 ноември 2014 г., *Cartiera dell'Adda*, C-42/13, EU:C:2014:2345, т. 31 и цитираната съдебна практика), и доколкото, от друга страна, запитващата юрисдикция посочва, че прилагането на разглежданото освобождаване от ***Х*** е безспорно, е без значение, че както поддържа австрийското правителство, без впрочем да представи доказателства в подкрепа, в рамките на спора по главното производство било приложено освобождаване, различно от разглежданото освобождаване, което било пречка за прилагането на разглежданото освобождаване.
- 29 Накрая, изтъкнатият от австрийското правителство и инцидентно от ***Х***, довод, който поставя под съмнение наличието на предимство, което прилагането на разглежданото освобождаване предоставило на това дружество, спада към преценката по същество за наличието на държавна помощ, която запитващата юрисдикция иска от Съда, а не към преценката на допустимостта на настоящото преюдициално запитване. Що се отнася до твърдяната недостатъчност на направените от запитващата юрисдикция уточнения, за да се предостави възможност да се преценят някои от необходимите условия за квалифицирането на дадена мярка като „държавна помощ“, следва да се припомни, че когато описанието на фактическия и правен контекст съдържа недостатъци, които не позволяват на Съда да отговори с желаната точност на определени отправени до него въпроси, той винаги може да се произнесе, като остави открити някои аспекти от отговорите на поставените въпроси (вж. в този смисъл решение от 18 юни 1998 г., *Corsica Ferries France*, C-266/96, EU:C:1998:306, т. 25).
- 30 Следователно настоящото преюдициално запитване е допустимо.

По преюдициалния въпрос

- 31 С въпроса си запитващата юрисдикция иска да се установи дали член 107, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че разглежданото освобождаване представлява държавна помощ по смисъла на тази разпоредба.
- 32 За да се предостави полезен отговор на запитващата юрисдикция, следва да се определи точно приложното поле на това освобождаване.
- 33 Посоченото освобождаване е предвидено в член 6, параграф 1, точка 28, второ изречение от UStG, който предвижда, че са освободени от ДДС „другите услуги, предоставяни между предприятия, които извършват предимно банкови или застрахователни сделки или сделки на пенсионни фондове, когато тези услуги се използват пряко за осъществяването на посочените освободени сделки и за предоставянето на персонал от тези предприятия на разположение на [групи от предприятия, които извършват предимно такива сделки]“.
- 34 Разглежданото освобождаване е отменено, считано от 1 януари 2025 г., но е било в сила през спорния данъчен период.
- 35 От преписката, с която разполага Съдът, е видно, че на практика предприятията, за които се е прилагало разглежданото освобождаване, а именно „предприятия, които извършват предимно банкови или застрахователни сделки или сделки на пенсионни фондове“, са разбирани широко и включват и предприятията, които нямат банков лиценз. Освен това, като се има предвид трудността да се провери използването на предоставяните от тези предприятия услуги „за извършването [на] освободените [банкови или застрахователни сделки или сделки на пенсионни фондове]“, практиката на австрийските данъчни органи е била, поне през спорния данъчен период, да освобождават всички услуги, предоставяни между посочените предприятия, които все още не са били освободени по силата на друга разпоредба от UStG. Запитващата юрисдикция посочва като пример услугите в областта на информационните технологии, консултантските услуги или също така ресторантьорските услуги и услугите за полагане на грижи за деца.
- 36 Ето защо следва да се приеме, че с въпроса си запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 107, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаване от ДДС на услуги, които не са освободени на друго основание и се предоставят между предприятия, извършващи предимно банкови или застрахователни сделки или сделки на пенсионни фондове, представлява държавна помощ по смисъла на тази разпоредба.
- 37 За квалифицирането на национална мярка като „държавна помощ“ е необходимо да са изпълнени всички посочени по-долу условия. Първо, трябва да е налице намеса на държавата или посредством ресурси на държавата. Второ, тази намеса трябва да осигурява селективно предимство на своя получател. Трето, тя трябва да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията. Четвърто, тя трябва да е в състояние да засегне търговията между държавите членки (решение от 8 ноември 2022 г., Fiat Chrysler Finance Europe/Комисия, C-885/19 P и C-898/19 P, EU:C:2022:859, т. 66 и цитираната съдебна практика).
- 38 Първо, що се отнася до държавния произход на разглежданото освобождаване, следва да се отбележи, че това освобождаване не попада в обхвата на нито едно от изчерпателно предвидените в Директивата за ДДС освобождавания, които трябва да се тълкуват

стриктно (вж. в този смисъл решение от 2 юли 2020 г., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, т. 22 и цитираната съдебна практика). Всъщност член 135 от Директивата за ДДС, който предвижда единственото освобождаване, разрешено на предприятията от банковия и застрахователния сектор и сектора на пенсионните фондове (вж. в този смисъл решение от 13 март 2014 г., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, т. 59), се отнася само до някои сделки, извършвани от тези предприятия, като застрахователните и презастрахователните сделки или отпускането, договарянето и управлението на кредити или управлението на специални инвестиционни фондове, към които не спадат сделките, за които се отнася разглежданото освобождаване, прилагано от австрийската данъчна администрация.

- 39 От това следва, че отговорност за разглежданото освобождаване носи австрийската държава. Всъщност освобождаването от данък, установено от държава членка, може да бъде вменено в отговорност на Европейския съюз, а не на тази държава, единствено ако то само възпроизвежда ясно и точно задължение, предвидено в директива (вж. в този смисъл решение от 23 април 2009 г., Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, т. 70), но настоящият случай не е такъв.
- 40 Относно условието за предоставяне на разглежданото освобождаване чрез държавни ресурси, което също трябва да бъде изпълнено, за да се квалифицира то като „държавна помощ“ (вж. в този смисъл решение от 16 май 2002 г., Франция/Комисия, C-482/99, EU:C:2002:294, т. 24 и цитираната съдебна практика), достатъчно е да се припомни постоянната съдебна практика, съгласно която понятието „помощ“ е по-общо от понятието „субсидия“, тъй като включва не само положителни престации като самите субсидии, но и други видове намеса, които под различна форма облекчават тежестите, обичайно обременяващи бюджета на едно предприятие, и които, без да са субсидии в тесен смисъл, имат същото естество и последици. От това следва, че мярка, с която публичните власти предоставят на някои предприятия данъчно освобождаване, което, макар да не включва прехвърляне на държавни ресурси, поставя получателите си в по-благоприятно финансово положение от това на други данъчнозадължени лица, представлява „държавна помощ“ по смисъла на член 107, параграф 1 ДФЕС (вж. в този смисъл решение от 8 септември 2011 г., Paint Graphos и др., C-78/08—C-80/08, EU:C:2011:550, т. 45 и 46 и цитираната съдебна практика).
- 41 Въздействието върху държавните ресурси не се поставя под въпрос от твърдяната по-голяма данъчна тежест, която обременява ***Х*** поради липсата на право на приспадане вследствие на разглежданото освобождаване.
- 42 Несъмнено наличието на освобождаване от ДДС като разглежданото изключва правото на приспадане на евентуално платения по получени доставки ДДС в съответствие с член 168 от Директивата за ДДС, който ограничава приспадането на платения за стоките и услугите ДДС до случаите, в които тези стоки и услуги се използват за целите на облагаеми сделки, и с член 12, параграф 3, точка 2 от UStG, който транспонира този член 168 в австрийското право. На практика това означава, че платеният от ***Х*** ДДС върху евентуални стоки или услуги, използвани за предоставянето на освободени доставки, остава за негова сметка.
- 43 При все това, от една страна, проверката дали дадена мярка се предоставя чрез ресурси на държавата по дефиниция се извършва главно на равнището на съответната държава и на нейния бюджет, а не на равнището на индивидуалното положение на възползващия се от тази мярка. В случая следва да се провери дали данъчните приходи на държавата

намаляват. От друга страна, във всички случаи наличието на държавни ресурси се тълкува в смисъл, че включва случаите на достатъчно конкретен икономически риск от обременяване на държавния бюджет с тежести (решение от 8 юни 2023 г., *Prestige and Limousine*, C-50/21, EU:C:2023:448, т. 54 и цитираната съдебна практика). Ето защо се взема предвид потенциалът за намаляване на тези приходи, а не дали намаляването действително настъпва при конкретните обстоятелства.

- 44 В случая обаче от акта за преюдициално запитване е видно, че в подготвителните работи по закона, в който е предвидена отмяната на разглежданото освобождаване, считано от 1 януари 2025 г., самият австрийски законодател е изтъкнал допълнителните приходи от ДДС в полза на Република Австрия, произтичащи от тази отмяна за 2025 г. и следващите години.
- 45 Второ, що се отнася до предимството, което би предоставило прилагането на разглежданото освобождаване, и до селективния характер на това предимство, следва да се припомни, че в съдебната практика критерият за предимството се разбира широко като включващ всички намеси, които под каквато и да е форма могат да поставят пряко или непряко в по-благоприятно положение определени предприятия или които трябва да се считат за икономическо предимство, което предприятието получател не би получило при нормални пазарни условия (решение от 8 май 2013 г., *Libert и др.*, C-197/11 и C-203/11, EU:C:2013:288, т. 83 и цитираната съдебна практика).
- 46 Впрочем Съдът е постановил, че когато данъчен режим на помощи се прилага на годишна или периодична основа, Комисията трябва само да докаже, че този режим на помощи е от естество да облагодия ползващите се от него лица, като се увери, че същият, взет като цяло, поради присъщите му характеристики би могъл да доведе към момента на неговото приемане до по-ниско данъчно облагане в сравнение с това, произтичащо от прилагането на общия режим на данъчно облагане, без да има значение, че макар с оглед на неговите характеристики тази институция да не е била в състояние да определя с точност предварително и за всяка данъчна година свързаното с него равнище на облагане. На етапа на евентуалното възстановяване на помощта, предоставена въз основа на тази схема за помощ, Комисията е длъжна да определи дали тя наистина е осигурила предимство на получателите, взети индивидуално, тъй като такова възстановяване изисква да се определи точният размер на помощта, от която същите действително са се ползвали за всяка данъчна година (решение от 4 март 2021 г., *Комисия/ Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, т. 87 и 88).
- 47 Що се отнася до освобождаване от ДДС като разглежданото, следва да се приеме, че неговото прилагане може да предостави предимство на предприятията, предоставящи услуги, за които се отнася това освобождаване, които при липса на данни в обратен смисъл в преписката са облагодетелствани от посоченото освобождаване от правна гледна точка. Освен това тези предприятия се намират в по-благоприятно положение в сравнение с предприятията, за които не се прилага освобождаването и които следователно са длъжни да фактурират ДДС за доставката на същите услуги на предприятия, които, както в настоящия случай, нямат право на приспадане на платения по получени доставки ДДС, като се има предвид освобождаването на много от техните доставки на основание член 135 от Директивата за ДДС и UStG.

- 48 За сметка на това, като се има предвид съдебната практика, изложена в точка 46 от настоящото решение, на етапа на квалифицирането като „помощ“ и в случай на потенциална данъчна схема за помощи като разглежданата в главното производство не е необходимо във всеки конкретен случай да се проверява въздействието на невъзможността за приспадане на платения по получени доставки ДДС вследствие на разглежданото освобождаване, и по този начин да се гарантира, че намаляването на данъчната тежест, произтичащо от това освобождаване, не е компенсирано, дори свръхкомпенсирано, от данъчната тежест, свързана с ДДС, платен за стоките и услугите, използвани за предоставянето на освободените доставки, до такава степен, че да бъде неблагоприятно за съответните предприятия. Това важи в още по-голяма степен, тъй като подобно компенсиране и неговият обхват зависят от настъпване на алеаторни и променливи обстоятелства в зависимост от данъчнозадължените лица, по-специално в случая дали и в какъв обхват са използвани облагаеми с ДДС стоки и услуги.
- 49 Изложените в предходната точка съображения важат както когато Комисията трябва да се произнесе дали е налице помощ, какъвто е бил случаят по делото, по което е постановено решение от 4 март 2021 г., Комисия/Fútbol Club Barcelona (C-362/19 P, EU:C:2021:169), така и когато националният съд трябва да провери дали е налице помощ, както е в настоящия случай, тъй като обосновката, изложена от Съда в това решение, е приложима и за националния съд. Всъщност и в двата случая става въпрос да се избегне поставянето в по-благоприятно положение на държавите членки, които въвеждат схеми за помощи, без предварително да уведомят за тях, в нарушение на задължението по силата на член 108, параграф 3 ДФЕС, спрямо тези, които спазват това задължение, какъвто би бил случаят, ако, за да преценят наличието на схема за помощ, Комисията или националният съд бяха длъжни да проверят въз основа на данните, събрани след приемането на тази схема, дали предимството действително е придобило материален израз или е компенсирано от недостатъци (вж. в този смисъл решение от 4 март 2021 г., Комисия/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, т. 93).
- 50 Освен това в съответствие със съдебната практика и за да се отговори на довода на австрийското правителство, че разглежданото освобождаване компенсира специфични тежести, дължащи се на структурните недостатъци, засягащи някои от посочените предприятия, следва да се припомни, че обстоятелството, че държава членка се опитва чрез едностранни мерки да доближи съществуващите в определен икономически сектор условия на конкуренция до тези в други сектори, не може да лиши тези мерки от характера им на помощи (вж. в този смисъл решение от 3 март 2005 г., Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, т. 54 и цитираната съдебна практика). Във всеки случай, доколкото австрийското правителство посочва, че от тези структурни недостатъци били засегнати малките банки, застрахователни дружества и пенсионни фондове, както и банковите групи, сдружения и кооперации с децентрализирана организация, които не могат да образуват ДДС групи, достатъчно е да се отбележи, че приложното поле на разглежданото освобождаване по никакъв начин не се ограничава до тези категории предприятия и че в случая ***X*** е част именно от ДДС група като дружество майка.
- 51 Що се отнася до условието относно селективния характер на предимството, предоставено със съответната мярка на облагодетелстваните от нея, съгласно постоянната съдебна практика, за да се квалифицира дадена данъчна мярка като разглежданата в главното производство като „селективна“, трябва, на първо място, да се установи коя е референтната рамка, тоест приложимият в съответната държава членка „обичаен“ режим на данъчно облагане, и на второ място, да се докаже, че разглежданата данъчна мярка дерогира

референтната рамка, доколкото въвежда диференциация между оператори, които от гледна точка на целта на тази система се намират в сходно фактическо и правно положение. Понятието „държавна помощ“ обаче не се отнася до мерките, които въвеждат диференциация между предприятия, намиращи се от гледна точка на преследваната с разглеждания правен режим цел в сходно фактическо и правно положение, и които следователно са селективни *a priori*, когато съответната държава членка успее да докаже, на трето място, че тази диференциация е обоснована, тъй като произтича от естеството или от структурата на системата, в която се вписват тези мерки (решение от 29 април 2025 г., *Prezydent Miasta Mielca*, C-453/23, EU:C:2025:285, т. 44 и цитираната съдебна практика).

- 52 Заинтересованите лица и запитващата юрисдикция са съгласни, че в случая референтната рамка е общият режим на облагане с ДДС, тоест хармонизирана референтна рамка, която намалява данъчната автономия на държавите членки.
- 53 В случая дерогацията от тази хармонизирана референтна рамка се състои във факта, че съгласно член 6, параграф 1, точка 28, второ изречение от UStG, за който няма основание в Директивата за ДДС, доставките на услуги от определена категория предприятия за същата категория предприятия, а именно „предприятия, които извършват предимно банкови или застрахователни сделки или сделки на пенсионни фондове“, са освободени от ДДС, докато тези доставки на услуги се облагат с ДДС, когато се предоставят от предприятия, които не попадат в тази категория. Що се отнася до съответните услуги обаче, а именно всички тези, които не са освободени на друго основание и се предоставят на същия вид предприятия като примерно посочените в точка 35 от настоящото решение, предприятията, облагодетелствани от разглежданото освобождаване, са в същото положение като всички останали доставчици, които предоставят тези услуги.
- 54 Всъщност, както следва от точки 35 и 38 от настоящото решение, облагодетелстваните от разглежданото освобождаване се разбират в смисъл, че не обхващат само предприятията, които имат банков лиценз и на това основание спрямо тях се прилагат особени правила и ограничения, а *fortiori* що се отнася до сделки, които не са непременно свързани с банкови сделки като разглежданите в главното производство. Освен това фактът, че тези облагодетелствани лица нямат право да приспадат платения по получени доставки ДДС, също не позволява те да бъдат разграничени от другите съответни доставчици на услуги, тъй като тази липса на право на приспадане е свързана именно с разглежданото освобождаване. Правна последица, която произтича за облагодетелстваните доставчици само от прилагането на разглежданата мярка, не може обаче да е доказателство, че те се намират в положение, различно от това на доставчиците, които не са облагодетелствани от тази мярка.
- 55 Що се отнася до обосноваването на съответното диференциране с естеството или структурата на системата, в която се вписва разглежданото освобождаване, следва да се припомни, че съгласно съображение 5 от Директивата за ДДС „[с]истемата на ДДС постига най-висока степен на опростеност и неутралност, когато данъкът се събира по колкото е възможно по-общ начин и, когато неговият обхват покрива всички етапи на производството и разпределението, както и предоставянето на услуги“.
- 56 Ето защо, макар запитващата юрисдикция да трябва да провери наличието на евентуална обосновка с оглед на всички релевантни обстоятелства по спора, с който е сезирана, запазването на данъчната неутралност, предотвратяването на кумулирането на данъци и опростяването на административните процедури, изтъкнати от австрийското

правителство в становището му, изглежда, не могат да обосноват разглежданото диференциране. Всъщност Директивата за ДДС свързва подобни обосновки с възможно най-общото събиране на ДДС, а не с възможността да се предвидят освобождавания, като освен това следва да се уточни, както бе посочено в точка 38 от настоящото решение, че нито едно от изчерпателно предвидените в тази директива освобождавания от ДДС не съответства на разглежданото освобождаване.

- 57 От това следва, че разглежданото освобождаване отговаря на условието за селективен характер на предимството, предоставено със съответната мярка на облагодетелстваните от нея.
- 58 Трето, що се отнася до условието съответната мярка да нарушава или да заплашва да наруши конкуренцията, съгласно текста на член 107, параграф 1 ДФЕС не следва да се докаже, че конкуренцията е действително нарушена, а само да се провери дали тази мярка може да наруши конкуренцията (вж. в този смисъл решение от 14 януари 2015 г., *Eventech*, C-518/13, EU:C:2015:9, т. 65 и цитираната съдебна практика). Такова нарушение на конкуренцията произтича в случая от предимството, от което се ползват освободените предприятия, както впрочем и предприятията, които са техни клиенти, като всички те осъществяват дейност в либерализиран сектор. Всъщност съгласно постоянната съдебна практика предимство, предоставено на предприятие, което извършва дейност в конкурентен сектор, може да доведе до действителното или потенциалното влияние на мярката върху конкуренцията (вж. в този смисъл решение от 10 януари 2006 г., *Cassa di Risparmio di Firenze* и др., C-222/04, EU:C:2006:8, т. 142). В случая, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, при липсата на особени правила или ограничения за предприятията, предоставящи разглежданите услуги, последните могат да се считат за предоставяни в конкурентна среда.
- 59 Четвърто, що се отнася до условието съответната мярка да може да засегне търговията между държавите членки, в случая то произтича от предимството, предоставено от разглежданото освобождаване. Действително съгласно постоянната съдебна практика, когато предоставена от държава членка помощ укрепва позицията на определени предприятия спрямо тази на други конкурентни предприятия в рамките на вътреобщностната търговия, последната трябва да се счита за повлияна от помощта (решение от 14 януари 2015 г., *Eventech*, C-518/13, EU:C:2015:9, т. 66 и цитираната съдебна практика).
- 60 Обстоятелството, че от разглежданото освобождаване се ползват и установени в други държави членки данъчнозадължени лица, не може да постави под въпрос факта, че то може да засегне търговията между държавите членки. Всъщност всички предприятия, предоставящи услуги на предприятия, които извършват предимно банкови или застрахователни сделки или сделки на пенсионни фондове и които не се ползват от разглежданото освобождаване, независимо дали са установени в Австрия, или в други държави членки, имат по-малки шансове да предоставят разглежданите услуги (вж. в този смисъл решение от 19 септември 2000 г., *Германия/Комисия*, C-156/98, EU:C:2000:467, т. 34 и 35).

- 61 С оглед на всички изложени по-горе съображения на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че член 107, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаване от ДДС на услуги, които не са освободени на друго основание и се предоставят между предприятия, извършващи предимно банкови или застрахователни сделки или сделки на пенсионни фондове, представлява държавна помощ по смисъла на тази разпоредба.

По ограничаването на действието на настоящото решение във времето

- 62 Австрийското правителство моли действието на настоящото решение във времето да се ограничи до настъпили след неговото постановяване факти. Констатацията за наличие на държавна помощ имала значителни последици за австрийския банков и застрахователен сектор, тъй като всички освободени сделки вследствие на разглежданото освобождаване трябвало да се преразгледат, което можело да доведе до многобройни производства пред националните съдилища. Освен това съответните оператори действали добросъвестно и при спазване на релевантното национално законодателство, което било в сила от десетилетия.
- 63 Следва да се припомни, че тълкуването, което Съдът дава на норма от правото на Съюза при упражняване на компетентността си по член 267 ДФЕС, уточнява и изяснява значението и приложното поле на тази норма, както тя трябва или е трябвало да се разбира и прилага от датата на нейното влизане в сила. Съдът може да ограничи възможността всяко заинтересовано лице да се позовава на разтълкувана от него разпоредба, за да постави под въпрос добросъвестно установени правоотношения, единствено по изключение, въз основа на общия принцип на правната сигурност, присъщ на правния ред на Съюза. За да може да бъде наложено подобно ограничение, е необходимо да бъдат изпълнени два основни критерия, а именно добросъвестност на заинтересованите среди и риск от тежки смущения, като тези два критерия са кумулативни (решение от 22 юни 2021 г., *Latvijas Republikas Saeima* (Точки за пътнотранспортни нарушения), C-439/19, EU:C:2021:504, т. 132 и 136 и цитираната съдебна практика).
- 64 Ето защо Съдът е прибегнал до това разрешение само при точно определени обстоятелства, а именно когато е съществувал риск от тежки икономически последици, дължащи се преди всичко на големия брой правоотношения, установени добросъвестно въз основа на считаната за валидно действаща правна уредба, и когато лицата и националните власти са били подтикнати към поведение, което не съответства на правото на Съюза, поради обективна и значителна несигурност по отношение на приложното поле на разпоредбите на Съюза — несигурност, за която евентуално е допринесло същото поведение, възприето от други държави членки или Комисията (решение от 22 септември 2016 г., *Microsoft Mobile Sales International* и др., C-110/15, EU:C:2016:717, т. 61 и цитираната съдебна практика).
- 65 Що се отнася по-специално до критерия, свързан с наличието на риск от тежки икономически последици, следва да се припомни, че държавата членка, която иска ограничаване във времето на действието на постановено по преюдициално запитване решение, трябва да представи пред Съда данни в цифрово изражение, доказващи риска от такива последици (решение от 20 декември 2017 г., *Erzeugerorganisation Tiefkühlgemüse*, C-516/16, EU:C:2017:1011, т. 91 и цитираната съдебна практика).

- 66 В случая обаче австрийското правителство само изтъква значителни последици, без да уточни обхвата на услугите между предприятия от банковия, застрахователния или пенсионния сектор, които се ползват от разглежданото освобождаване, и съответно на потенциалното въздействие върху този сектор на задължение за плащане на ДДС във връзка с тези услуги.
- 67 Във всеки случай и без да се засягат правомощията на Комисията в областта на държавните помощи, след настоящото решение окончателно приключените данъчни периоди не следва да се възобновяват в рамките на национални съдебни производства (вж. в този смисъл решение от 21 септември 2017 г., DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, т. 40 и цитираната съдебна практика). Всъщност тълкуването, което Съдът дава на норма от правото на Съюза при упражняване на компетентността си по член 267 ДФЕС, може и трябва да се прилага към правоотношения, възникнали и установени преди решението по преюдициалното запитване, ако освен това са налице условията, които позволяват пред компетентните юрисдикции да се отнесе спор по прилагането на посочената норма, по-специално що се отнася до срока за обжалване (вж. в този смисъл решение от 22 септември 2016 г., Microsoft Mobile Sales International и др., C-110/15, EU:C:2016:717, т. 59 и цитираната съдебна практика).
- 68 При тези обстоятелства следва да се приеме, че критерият за опасност от сериозни смущения не е изпълнен, поради което не е необходимо да се проверява дали е изпълнен критерият за добросъвестност на заинтересованите среди.
- 69 Следователно действието на настоящото решение във времето не следва да се ограничава.

По съдебните разноски

- 70 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 107, параграф 1 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаване от данък върху добавената стойност на услуги, които не са освободени на друго основание и се предоставят между предприятия, извършващи предимно банкови или застрахователни сделки или сделки на пенсионни фондове, представлява държавна помощ по смисъла на тази разпоредба.

Подписи