

SODBA SODIŠ?A (peti senat)

z dne 12. maja 2016(*)

„Predhodno odlo?anje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – ?lena 2(1)(c) in 9(1) – Dav?ni zavezanci – Ekonomske dejavnosti – Pojem – Šolski prevoz“

V zadevi C-520/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (nizozemsko vrhovno sodiš?e, Nizozemska) z odlo?bo z dne 7. novembra 2014, ki je prispela na Sodiš?e 18. novembra 2014, v postopku

Gemeente Borsele

proti

Staatssecretaris van Financiën,

in

Staatssecretaris van Financiën,

proti

Gemeente Borsele,

SODIŠ?E (peti senat),

v sestavi J. L. da Cruz Vilaça, predsednik senata, F. Biltgen, A. Borg Barthet (poro?evalec), E. Levits, sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 26. novembra 2015,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Gemeente Borsele D. Bos in A.T.M. Joore-van Zanten, belastingadviseurs,
- za nizozemsko vlado M. Bulterman, M. Gijzen in M. Noort, agentke,
- za vlado Združenega kraljestva V. Kaye in S. Simmons, agentki, ob sodelovanju R. Hill, barrister,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in G. Wils, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 23. decembra 2015

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2(1)(c) in 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Geemente Borsele (občina Borsele) in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) glede pravice do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki jo uveljavlja ta občina.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(c) Direktive o DDV določa, da so predmet DDV:

„storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

4 Člen 9(1) te direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 13(1) navedene direktive določa:

„Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.“

6 V Prilogi I k tej direktivi je v naslovu „Seznam dejavnosti iz tretjega pododstavka člena 13(1)“ pod točko 5 naveden „prevoz potnikov“.

7 Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

8 ?len 4 Wet op het primair onderwijs (zakon o osnovnem šolstvu), naslovljen „Stroški šolskega prevoza“, dolo?a:

„1. Župan in podžupani staršem otrok, ki prebivajo na ozemlju ob?ine, za namene šolanja na predlog priznajo kritje stroškov prevoza, ki jih štejejo za potrebne. Ob?inski svet sprejme pravilnik za izvajanje tega kritja, ob upoštevanju dolo?b naslednjih odstavkov.

[...]

4. S pravilnikom se upošteva prispevek, ki ga je mogo?e razumno zahtevati od staršev, in se dolo?i, da se prevoz izvaja na na?in, ki je primeren za u?enca. Pravilnik podrobneje dolo?a posvetovanje župana in podžupanov s strokovnjaki za to podro?je.

5. Pravilnik dolo?a kritje stroškov prevoza za pot med prebivališ?em u?enca in

a) najbližjo osnovno šolo, ki mu je na voljo, ali, ?e mora u?enec obiskovati specializirano osnovno šolo, najbližjo specializirano osnovno šolo, ki mu je na voljo,

b) drugo navadno ali specializirano osnovno šolo, ?e prevoz v to šolo pomeni za ob?ino manjši strošek kot prevoz v navadno ali specializirano osnovno šolo iz to?ke a) in se starši strinjajo s prevozom v to drugo šolo,

c) najbližjo specializirano osnovno šolo, ki je na voljo u?encu v šolskem centru osnovne šole, iz katere izhaja, ?e se starši strinjajo s prevozom v to specializirano osnovno šolo, ali

d) drugo specializirano osnovno šolo iz šolskega centra iz to?ke c), ?e prevoz v to šolo pomeni za ob?ino manjši strošek kot prevoz v specializirano osnovno šolo iz to?ke c) in se starši strinjajo s prevozom v to drugo šolo.

[...]

7. Pravilnik lahko dolo?a, da se staršem, katerih skupni dohodek znaša ve? kot 17.700 EUR, kritje prizna samo, ?e stroški prevoza presegajo stroške javnega prevoza za razdaljo, ki jo ob?inski svet dolo?i na podlagi odstavka 8, ki pa ne sme biti ve?ja od 6 kilometrov. Izra?un dohodka temelji na dohodku, prejetem v koledarskem letu pred letom, v katerem se je za?elo šolsko leto, za katero se zahteva kritje stroškov. Stroški javnega prevoza iz prvega stavka so stroški javnega prevoza, ki jih je mogo?e razumno predvideti za prepotovano razdaljo, ob upoštevanju delitve na cone v skladu s pravilnikom, ki temelji na ?lenu 27(1) zakona o prevozu potnikov, ne glede na obstoj sredstev javnega prevoza in njihovo dejansko uporabo. V primeru uporabe odstavka 10 pravilnik dolo?a finan?ni prispevek staršev, izra?unan v skladu s tretjim stavkom. Od 1. januarja 1999 se znesek iz prvega stavka vsako leto prilagodi na podlagi gibanja indeksa pla? odraslih delavcev glede na predhodno leto in se zaokroži na ve?kratnik zneska 450 EUR. Prilagojeni znesek nadomesti znesek iz prvega stavka.

8. Pravilnik lahko dolo?i, da pravica do kritja ne obstaja, ?e je razdalja med šolo, ki je na voljo u?encu, in njegovim prebivališ?em, merjena po najkrajši poti, dovolj kratka in varna za u?enca.

[...]

10. Pravilnik lahko določa, da občina sama izvaja prevoz ali zagotovi njegovo izvajanje, namesto da bi odobrila kritje v denarju.

11. Pravilnik lahko za učenca, pri katerih je razdalja iz odstavka 5 večja od 20 kilometrov, določa, da je višina kritja odvisna od plačilne sposobnosti staršev oziroma da se prevoz, ki ga občina izvaja ali katerega izvajanje zagotavlja opravlja proti plačilu prispevka, ki je odvisen od plačilne sposobnosti staršev, ki pa ne more presegati zneska stroškov prevoza zadevnega učenca. V tem primeru pravilnik vsebuje tudi določbe o izražanju plačilne sposobnosti staršev. Prvi stavek se ne nanaša na učenca specializiranih osnovnih šol, ki prebivajo dlje kot 20 kilometrov od najbližje javne ali zasebne specializirane osnovne šole.

[...]"

9 člen 4(1) wet op de expertisecentra (zakon o posebnih izobraževalnih zavodih) določa, da „se s pravilnikom upošteva prispevek, ki ga je mogoče razumno zahtevati od staršev, in določi, da se prevoz izvaja na način, ki je primeren za učenca, pri čemer se upošteva, da lahko učenca specializiranih srednjih šol kritje stroškov prevoza zahtevajo le, če zaradi invalidnosti uporabljajo prevozna sredstva, ki niso javna, ali zaradi invalidnosti ne morejo samostojno potovati z javnim prevozom“.

10 Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (pravilnik občine Borsele o šolskem prevozu iz leta 2008) med drugim določa:

- za razdalje, krajše od 6 kilometrov, ni kritja stroškov šolskega prevoza,
- za razdalje med 6 in 20 kilometrov se šolski prevoz opravlja v zameno za plačilo fiksnega prispevka v višini cene javnega prevoza za razdaljo 6 kilometrov, ki ga plačajo starši otroka, ki se prevaža.
- za razdalje, daljše od 20 kilometrov, se šolski prevoz opravlja proti plačilu prispevka, ki ne sme presegati lastne cene tega prevoza, ki se izražena za posamezno družino ob upoštevanju plačilne sposobnosti staršev, glede na skupne dohodke staršev, po davčnih olajšavah v smislu zakona o dohodnini iz leta 2001.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Občina Borsele za šolski prevoz učencev, ki so do njega upravičeni, uporablja storitve prevoznih podjetij. Za to je leta 2008 plačala znesek 458.231 EUR, vključno z DDV.

12 V skladu z določbami pravilnika občine Borsele o šolskem prevozu iz leta 2008 je približno tretjina staršev učencev, ki so koristili šolski prevoz, plačala prispevke, ki so skupaj znašali 3 % zneska, ki ga je ta občina plačala za financiranje storitev šolskega prevoza, to je 13.958 EUR. Navedena občina je razliko financirala iz javnih sredstev.

13 Občina Borsele je pri davčni službi zatrjevala, da je zavezana za plačilo DDV za storitve šolskega prevoza, opravljene proti plačilu prispevkov, in da zato lahko od tega plačila odbije DDV, ki so ji ga zaračunali prevozniki. Ta zahteva je bila zavrnjena z obrazložitvijo, da ta občina ne opravlja odplačnih storitev in zato ne opravlja ekonomske dejavnosti.

14 Davčna služba je v odločbi z dne 1. julija 2009 določila znesek, ki ga izravnalni sklad za DDV dolguje občini Borsele za leto 2008, pri čemer ni vključila DDV, ki so ga tej občini zaračunali prevozniki.

15 Obžina Borsele je zoper navedeno odlobo vložila tožbo pri rechtbank te 's-Gravenhage (sodišče v Haagu, Nizozemska). Ta tožba je bila z odlobo z dne 29. decembra 2010 zavržena kot neutemeljena. Obžina Borsele je vložila pritožbo pri Gerechtshof te 's-Gravenhage (pritožbeno sodišče v Haagu, Nizozemska), ki je zadnje navedeno odlobo in odlobo davne službe razveljavilo z odlobo z dne 20. aprila 2012. Tako obžina Borsele kot državni sekretar za finance sta pri Hoge Raad der Nederlanden (nizozemsko vrhovno sodišče) zoper odlobo Gerechtshof te 's-Gravenhage (pritožbeno sodišče v Haagu) vložila kasacijsko pritožbo.

16 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden (nizozemsko vrhovno sodišče) prekinilo odloanje in Sodišču v predhodno odloanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člena 2(1)(c) ter 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba obino v zvezi s šolskim prevozom v skladu z obinskim pravilnikom, kakršen je opisan v sodbi, šteti za davno zavezanko v smislu te direktive?

2. Ali je treba pri odgovoru na to vprašanje upoštevati pravilnik v celoti ali pa je treba presojo opraviti za vsako prevozno storitev posebej?

3. Če je treba presojati loeno: ali je treba v tem primeru razlikovati glede na to, ali gre za prevoz uencev v oddaljenosti od 6 do 20 kilometrov oziroma v oddaljenosti več kot 20 kilometrov?“

Vprašanja za predhodno odloanje

17 Predložitveno sodišče s svojimi vprašanji v bistvu sprašuje, ali je treba člen 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba za lokalno skupnost, ki opravlja storitve šolskega prevoza v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, šteti, da je delovala kot davna zavezanka in da je zato zavezanka za DDV.

18 V skladu s členom 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV je „davni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

19 Zato je treba, da bi se ugotovilo, ali lokalna skupnost v okoliščinah v postopku v glavni stvari deluje kot davna zavezanka, opredeliti, ali opravlja ekonomsko dejavnost v smislu Direktive o DDV.

20 V zvezi s tem je treba spomniti, da člen 9(1), drugi pododstavek te direktive določa, da je „ekonomska dejavnost“ vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev.

21 Kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 32 sklepnih predlogov, je mogoče dejavnost šteti za ekonomsko dejavnost v smislu navedene določbe le, če gre za enega od obdavčljivih dogodkov iz člena 2 Direktive o DDV.

22 V obravnavanem primeru je treba za to, da se določi, ali je šolski prevoz, ki ga zagotavlja obžina v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, ekonomska dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, te direktive, torej ugotoviti, prvič, ali je obžina pri organiziranju tega šolskega prevoza opravila storitev v smislu člena 2(1)(c) navedene direktive.

23 Ker elementi, ki jih je predložitveno sodišče podalo v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, omogočajo ugotovitev, da v postopku v glavni stvari dejansko gre za opravljanje storitve, je treba preveriti, ali je mogoče šteti, da jo navedena obžina opravlja za plačilo, kot se zahteva s

členom 2(1)(c) Direktive o DDV.

24 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso storitev opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV in torej obdavčljiva samo, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec storitev, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (glej zlasti sodbe z dne 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, točka 14; z dne 5. junija 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, točka 45, in z dne 26. junija 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, točka 47).

25 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da prispevek staršev k stroškom šolskega prevoza ni izražun glede na dejansko ceno opravljene storitve. Znesek tega prispevka staršev namreč ni vezan ne na število dnevno prevoženih kilometrov, ne na lastno ceno potovanja posameznega učenca, ki se prevaža, in ne na pogostost potovanja.

26 Vendar je dejstvo, da se neka ekonomska transakcija izvede po višji ali nižji ceni od lastne cene, nepomembno pri opredelitvi transakcije kot „transakcije, ki se opravi za plačilo“. Zadnji navedeni pojem predpostavlja samo obstoj povezave med dobavo blaga ali opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme (glej v tem smislu sodbi z dne 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, točka 12, in z dne 20. januarja 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, točka 22).

27 Zato je mogoče na podlagi prispevka za šolski prevoz, ki ga plačuje približno tretjina staršev otrok, ki se prevažajo, šteti, da je občina Borsele opravila storitev za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV.

28 Drugič, kot je generalna pravobranilka ugotovila v točkah 49 in 50 sklepnih predlogov, je treba pojasniti, da zgolj dejstvo, da je storitev opravljena za plačilo v smislu zgoraj navedene določbe, ne zadostuje za ugotovitev obstoja ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1) Direktive o DDV.

29 V zvezi s tem iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba pri ugotavljanju, ali se storitev opravlja za plačilo tako, da je treba to dejavnost šteti za ekonomsko dejavnost (glej v tem smislu sodbo z dne 26. marca 1987, Komisija/Nizozemska, 235/85, EU:C:1987:161, točka 15), preužiti vse okoliščine, v katerih se opravlja (glej v tem smislu sodbo z dne 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, točka 27).

30 Primerjava med okoliščinami, v katerih zadevno storitev opravlja zadevna oseba, in okoliščinami, v katerih se ta storitev izvaja običajno, je lahko ena od metod za preverjanje, ali je zadevna dejavnost ekonomska dejavnost (glej po analogiji sodbo z dne 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, točka 28).

31 Pri tej preužitvi je mogoče upoštevati tudi druge dejavnike, med drugim obseg klientele in znesek prihodkov (glej po analogiji sodbo z dne 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, točka 29).

32 Čeprav je sicer nacionalno sodišče nazadnje pristojno, da presodi vse podatke iz postopka v glavni stvari, je Sodišče, ki je pozvano, da nacionalnemu sodišču poda koristne odgovore, pristojno, da mu na podlagi spisa zadeve v glavni stvari in pisnih in ustnih stališč, ki so mu bila predložena, da napotke, ki mu omogočajo, da odloži o konkretnem sporu, ki mu je predložen.

33 V zvezi s tem je treba po eni strani ugotoviti, da občina Borsele s prispevki, ki jih prejema, pokrije le majhen del nastalih stroškov. Prispevkov iz postopka v glavni stvari namreč ne dolgujejo

vsi uporabniki in jih je plačala samo tretjina, tako da njihov znesek pokriva samo 3 % vseh stroškov prevoza, razlika pa se financira iz javnih sredstev. Taka razlika med stroški delovanja in zneski, prejetimi v zameno za opravljene storitve, nakazuje, da je treba prispevek staršev šteti bolj za dajatev kot pa za plačilo (glej po analogiji sodbo z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, točka 50).

34 Iz te asimetričnosti izhaja, da ni dejanske povezave med plačanim zneskom in opravljeno storitvijo. Zato ni razvidno, da bi bila vez med storitvijo prevoza, ki jo opravlja navedena občina, in protivrednostjo, ki jo morajo plačati starši, dovolj neposredna, da bi bilo mogoče šteti, da gre za protidajatev, ki pomeni plačilo za to storitev, in da bi bilo mogoče to storitev šteti za ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive o DDV (glej po analogiji sodbo z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, točka 51).

35 Po drugi strani je treba ugotoviti, da se okoliščine, v kateri se opravljajo storitve iz postopka v glavni stvari, razlikujejo od tistih, v katerih se dejavnosti prevoza potnikov opravljajo običajno, saj občina Borsele – kot je generalna pravobranilka navedla v točki 64 sklepnih predlogov – ne ponuja storitev na splošnem trgu prevoza potnikov, temveč se pojavlja bolj kot prejemnik in končni potrošnik prevoznih storitev, ki jih nabavi pri prevoznih podjetjih, s katerimi sodeluje, in jih da na voljo staršem uencev v okviru svoje dejavnosti javne službe.

36 Iz vseh zgornjih ugotovitev izhaja, da je treba na vprašanja predložitvenega sodišča odgovoriti, da je treba člen 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da lokalna skupnost, ki opravlja storitev šolskega prevoza v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, ne opravlja ekonomske dejavnosti in torej ni davčna zavezanka.

Stroški

37 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

Člen 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da lokalna skupnost, ki opravlja storitev šolskega prevoza v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, ne opravlja ekonomske dejavnosti in torej ni davčna zavezanka.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.