

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 23. decembra 2015(1)

Zadeva C-520/14

Gemeente Borsele

proti

Staatssecretaris van Financiën

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska))

„Davčna zakonodaja – DDV – člen 9(1) Direktive 2006/112/ES – Davčni zavezanec – Ekonomska dejavnost – Prevoz uencev po naročilu obine – Finančni prispevek, ki ga starši glede na svoj dohodek plačajo obini“

I – Uvod

1. Kot kaže, imajo nizozemske obine dobro upravo. Vsekakor vsaj nekateri njihovi upravni organi izjemno pogosto razmišljajo o tem, kako bi lahko v korist obanov privarčevali davke. Ker jim tega ne uspe vedno izpeljati tako, da se ne bi sprli z nizozemsko davčno upravo, je Sodišče že nekajkrat obravnavalo predloge za sprejetje predhodne odločbe v zvezi z razlago prava Unije o DDV(2).

2. V obravnavanem primeru gre za vprašanje, ali obina Borsele z organizacijo prevoza uencev do njihovih šol opravlja dejavnost, ki je obdavčena z DDV. To bi si obina želela. Na podlagi pravice do odbitka, povezane s tem, bi namreč rada privarčevala velik delež DDV, ki ga je plačala za storitve prevoznikov, pri katerih je naročila izvajanje prevoza do šole.

3. Z vidika DDV je treba zato odgovoriti na vprašanje, ali je obina Borsele s tem opravljala „ekonomska dejavnost“. Sodišče je sicer zlasti v zvezi z dejavnostjo organov oblasti in njim podobnih organov že nekajkrat obravnavalo opredelitev tega pojma(3). Vendar je treba merila za presojo, ki jih v zvezi s tem določa sodna praksa, določiti še bolj natančno.

II – Pravni okvir

4. Obračunavanje DDV v Evropski uniji ureja Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(4) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Šesta direktiva(5), ki je veljala do 31. decembra 2006, sicer ni neposredno upoštevna za spor o glavni stvari. Vendar je treba v obravnavanem primeru zaradi njunih pretežno skladnih določb(6) upoštevati tudi sodno prakso Sodišča o Šesti direktivi.
5. V skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV so predmet obdavčitve z DDV med drugim „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.
6. Pojem „davčni zavezanec“ je opredeljen v členu 9(1) Direktive o DDV (prej člen 4(1) in (2) Šeste direktive):
- „1. 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.“
7. Člen 13(1) Direktive o DDV (prej člen 4(5), od prvi do tretji pododstavek Šeste direktive) določa posebno ureditev za dejavnost organov oblasti:
- „1. 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.“
8. Točka 5 te Priloge I k Direktivi o DDV, na katero napotuje člen 13(1), tretji pododstavek, vsebuje dejavnost „prevoz potnikov“.

III – Spor o glavni stvari

9. Predmet spora o glavni stvari so DDV, ki ga za december 2008 dolguje nizozemska občina Borsele (v nadaljevanju: občina), in plačila iz nizozemskega izravnalnega sklada za DDV, do katerih je slednja upravičena za leto 2008.
10. Občina je v šolskem letu 2008/2009 organizirala prevoz nekaterih učencev, ki so stanovali na njenem območju, do njihovih šol. Prevoz je naročila pri različnih prevoznikih, ki so ji opravljanje prevozov zaračunali vključno z DDV. Z organizacijo prevozov so ji nastali stroški v višini 458.231 EUR.

11. Obžina je staršem uencev, ki so morali pri njej vložiti vlogo za prevoz do šole, zaračunala prispevke. Višino prispevka je pri oddaljenostih od 6 do 20 kilometrov določila v skladu s ceno javnega prevoza za oddaljenost 6 kilometrov; pri določitvi višine prispevka za oddaljenosti več kot 20 kilometrov je dodatno upoštevala dohodek staršev. Na koncu je prispevke plačala samo tretjina staršev. Obžina je leta 2008 prejela prispevke v skupni višini 13.958 EUR.

12. Obžina meni, da je njena dejavnost v okviru prevoza do šole predmet obdavčitve z DDV. Zato bi morala, po eni strani, plačati DDV za prispevke v višini 13.958 EUR, ki jih je prejela od staršev, po drugi strani pa naj bi imela pravico do odbitka DDV, ki je vključen v znesek 458.231 EUR, ki so ji ga za opravljanje prevoza zaračunali prevozniki. To pomeni, da bi ji bilo treba na koncu vrniti preveč plačan DDV. Nizozemska davčna uprava pa meni, da občinska organizacija prevoza do šole ni predmet obdavčitve z DDV, ker to ni ekonomska dejavnost.

IV – Postopek pred Sodiščem

13. Hoge Raad der Nederlanden, ki je medtem začelo obravnavati to pravdno zadevo, meni, da je za spor odločilno pravo Unije o DDV, in je zato Sodišču na podlagi člena 267 PDEU 18. novembra 2014 predložilo ta vprašanja:

Ali je treba člena 2(1)(c) in 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba obžino v zvezi s prevozom [uencev] v skladu z ureditvijo, kakršna je ta v opisu obravnavane sodbe, šteti za davčno zavezanko v smislu te direktive? Ali je treba pri odgovoru na to vprašanje upoštevati ureditev [na splošno] ali pa je treba ta [preizkus] opraviti posebej za vsako prevozno storitev? Če velja zadnje: 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?

14. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložili Kraljevina Nizozemska, Združeno kraljestvo Velika Britanija in Severna Irska ter Evropska komisija. Obravnave, ki je potekala 26. novembra 2015, se je poleg njih udeležila tudi obžina.

V – Pravna presoja

15. Predložitveno sodišče z vprašanji sprašuje v kakšnem obsegu je obžina v obravnavanem primeru pri opisani organizaciji prevoza do šole delovala kot davčna zavezanka v smislu člena 9(1) Direktive o DDV in je zato zavezanka za DDV.

16. Ali je obžina zavezanka za DDV, je na podlagi prvega pododstavka te določbe odvisno od izpolnjenosti dveh pogojev. Prvič, obžina bi morala opravljati „ekonomsko dejavnost“ in sicer, drugič, „neodvisno“. V obravnavanem postopku se dvomi samo v izpolnjenost prvega od obeh pogojev, in sicer, ali je obžina z organizacijo prevoza do šole opravljala ekonomsko dejavnost.

17. Zakonsko opredelitev ekonomske dejavnosti najdemo v členu 9(1), drugi pododstavek Direktive o DDV. V skladu z njim je ekonomska dejavnost – kolikor je upoštevno v obravnavanem primeru(7) – „vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev“.

18. Ta opredelitev se zdi za obravnavani primer sprva precej ozka. Že na podlagi njenega besedila se postavlja vprašanje, ali je mogoče obžino uvrstiti v eno od naštetih kategorij podjetnikov in poklicev. Vendar Sodišče v ustaljeni sodni praksi razlaga pojem ekonomske dejavnosti široko(8), tako razlago pa prav za obravnavani primer dodatno potrjuje posebna ureditev za dejavnosti organov oblasti iz člena 13 Direktive o DDV.

19. Člen 13(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV namreč določa, da se osebe javnega prava

– h katerim izrecno spadajo tudi obžine – ne štejejo za davžne zavezance, že delujejo kot organi oblasti. V tej doloži se torej predpostavlja, da lahko tudi država in njene razližne osebe javnega prava opravljajo ekonomske dejavnosti v smislu žlena 9(1) Direktive o DDV in so tako lahko zavezanke za DDV. Za obravnavani primer prevoza potnikov, ki ga opravlja organ oblasti, to izhaja celo neposredno iz žlena 13(1), tretji pododstavek, v povezavi s Prilogo I, tožka 5 k Direktivi o DDV. V skladu z njim se osebe javnega prava – tudi že na podlagi prvega pododstavka delujejo kot organi oblasti – štejejo za davžne zavezance, že opravljajo prevoze potnikov, katerih obseg ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.

20. Vendar na podlagi zadnjenavedene doloži ne mogože sklepati, da je oseba javnega prava, že opravlja dejavnost prevoza potnikov, vedno davžna zavezanka. Sodišže je namrežvežkrat poudarilo, da je pogoj za uporabo posebne ureditve za dejavnosti državnih organov iz žlena 13 Direktive o DDV, da država v konkretnem primeru sploh opravlja ekonomsko dejavnost(9). Oseba javnega prava, ki opravlja prevoz potnikov, ki je tudi ekonomska dejavnost v smislu žlena 9(1), deluje kot davžna zavezanka v skladu s Prilogo I, tožka 5 in žlenom 13(1), tretji pododstavek, Direktive o DDV samo takrat, že se prevoz potnikov opravi v okviru izvajanja javne oblasti.

21. Ker bi bila doloži ba žlena 13(1), tretji pododstavek, Direktive o DDV v nasprotnem primeru brezpredmetna, je treba na podlagi nje za obravnavani predmet preužitve v vsakem primeru sklepati, da je prevoz potnikov, ki ga opravlja organ oblasti, *lahko* ekonomska dejavnost. Kdaj pa je treba iz tega izhajati v posameznem primeru, je treba pojasniti v nadaljevanju.

A – Uvodne pripombe o smislu obdavžitve dejavnosti državnih organov

22. Obravnavana zadeva je priložnost, da na splošno razmislimo, v kakšnih okolišžinah je lahko prav dejavnost državnih organov ekonomska dejavnost in s tem predmet obdavžitve z DDV.

23. Kot je v drugem kontekstu že ugotovil generalni pravobranilec Jacobs, smisel obdavžitve storitev državnih organov z DDV na prvi pogled ni jasen. Že so razližni državni organi prejemniki in plažniki DDV, gre konžno samo za neroden nažin izravnave javnih financ(10). Tako je tudi v obravnavanem primeru. Korist ali škoda, ki jo ima obžina zaradi obdavžitve svoje dejavnosti, je hkrati škoda oziroma korist za prihodke od davkov, ki jih pobere nizozemska davžna uprava. Za skupne nizozemske državne finance zato ni pomembno, ali je dejavnost obžine v obravnavanem primeru predmet obdavžitve z DDV ali ne.

24. Kot pa na podlagi obratnega sklepanja izhaja iz posebne ureditve žlena 13 Direktive o DDV, se je zakonodajalec Unije odložil, da bo naželoma kot predmet obdavžitve z DDV doložil tudi dejavnosti državnih organov, že so hkrati ekonomske dejavnosti v smislu žlena 9(1), drugi pododstavek Direktive o DDV. To je storil iz dveh dobrih razlogov.

25. Prviž, ekonomske dejavnosti državnih organov so obdavžene zato, da se prepreži izkrivljanje konkurence zaradi DDV. Že namrež državni organi opravljajo storitve, ki so v konkurenci s storitvam zasebnih gospodarskih subjektov, bi imeli državni organi veliko konkurenžno prednost, že tudi njihova dejavnost ne bi bila predmet obdavžitve z DDV. Ta razlog za obdavžitvev dejavnosti državnih organov je poleg tega upoštevan tudi v posebni ureditvi žlena 13 Direktive o DDV. Na podlagi prvega pododstavka te doloži be je sicer ekonomska dejavnost državnega organa, ki jo le-ta opravlja kot državni organ, izvzeta iz obdavžitve z DDV, vendar drugi in tretji pododstavek takoj spet zožita podrožje uporabe te izjeme, že obstaja nevarnost izkrivljanja konkurence na zadevnem trgu.

26. Drugiž, ekonomsko dejavnost državnih organov je treba obdavžiti tudi zato, da se predmet obdavžitve z DDV zajame žim bolj popolno. Veljavni DDV naj se v skladu z njeno uvodno izjavo 5

obračunava „na najbolj splošen možni način“. Na podlagi sistema obračunavanja je nazadnje na celotna obdavčena samo končna potrošnja(11), v skladu s sodno prakso pa naj bi DDV tudi plačeval samo končni potrošnik(12). Če torej država opravlja storitve, ki vodijo k taki končni potrošnji blaga, končna potrošnja, ki se odvija pri državnih organih, na koncu vsaj delno ne bi bila obdavčena, če tudi ekonomska dejavnost državnih organov ne bi mogla biti predmet obdavčitve z DDV. To je pomembno tudi z ozirom na vire lastnih sredstev Unije, ki se delno polnijo z DDV(13).

27. Sodna praksa Sodišča jasno kaže, da obdavčitev dejavnosti državnih organov z DDV ni sama po sebi umevna, ampak jo je treba posebej obrazložiti. Za preizkus, ali je v konkretnem primeru dejavnost državnih ali njim podobnih organov ekonomska dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, pri dejavnosti državnih organov v primerjavi z dejavnostjo zasebnikov očitno veljajo strožja merila(14). To je upravičeno. Pri vsakem preizkusu je namreč treba vedno upoštevati tudi posebna razloga za obdavčitev dejavnosti državnih organov, ki sem ju pravkar pojasnila, da se zagotovi, da je „samoobdavčitev“ države v konkretnem primeru tudi smiselna.

B – Pogoji za opredelitev kot ekonomska dejavnost

28. Glede na navedeno je treba zdaj pojasniti, ali je v obravnavanem primeru obšinska organizacija prevoza do šole ekonomska dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV.

29. Prej je treba obravnavati še ugovor Komisije, da bi lahko obšina lahko opravljala ekonomsko dejavnost samo v primeru, če bi staršem uencev za organizacijo prevoza do šole zaračunala DDV. Tega naj po navedbah predložitvenega sodišča ne bi storila.

30. Vendar ta presoja Komisije temelji na napačnem razumevanju. Ali je oseba opravljala ekonomsko dejavnost, je treba presoditi ne glede na to, ali je pri tem zaračunala DDV ali ne. Nasprotno, po potrebi je treba bolj preveriti, ali je to storila oziroma opustila upravičeno. To pa je med drugim odvisno od tega, ali je treba njeno dejavnost opredeliti kot ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV. V nasprotnem primeru bi se lahko vsak davčni zavezanec svojim davčnim obveznostim izognil že s tem, da svojim kupcem ne bi zaračunal DDV.

1. Opravljanje storitev

31. Kraljevina Nizozemska dvomi v obstoj ekonomske dejavnosti v obravnavanem primeru najprej zato, ker meni, da obšina sploh ni opravljala storitev v smislu obdavčljivega dogodka iz člena 2(1)(c) Direktive o DDV.

32. Sicer je treba Kraljevini Nizozemski pritrditi v tem, da ne gre za ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, če pri dejavnosti ne gre za nobenega od različnih obdavčljivih dogodkov člena 2 Direktive o DDV. Tako je treba razumeti tudi večkratna sklicevanja Sodišča na obdavčljive dogodke člena 2 v okviru razlage člena 9 Direktive o DDV(15).

33. Dejansko je tudi res, da je v obravnavanem primeru upošteven samo obdavčljivi dogodek člena 2(1)(c) Direktive o DDV, v skladu s katerim so predmet obdavčitve z DDV storitve, ki se opravijo za plačilo. Zato je obvezni pogoj za to, da se dejavnost obšine opredeli kot ekonomska dejavnost, da je pri organizaciji prevoza do šole opravljala storitve v smislu zadevnih opredelitev členov 24 in 25 Direktive o DDV.

34. Če pa Kraljevina Nizozemska zanika obstoj takih storitev zato, ker meni, da obšina z organizacijo prevoza do šole zgolj izpolnjuje zakonsko dolžnost, zadostuje napotilo na člen 25(c) Direktive o DDV, v skladu s katerim se lahko storitev, ki je predmet obdavčitve z DDV, opravi tudi

„na podlagi zakona“. Zato je Sodišče že ugotovilo, da za opredelitev dejavnosti kot ekonomske dejavnosti dejstvo, da je dejavnost v javnem interesu podeljena in urejena z zakonom, ni upoštevno(16).

35. Poleg tega je Kraljevina Nizozemska navedla, da so okoliščine opravljanja storitev v obravnavanem primeru drugačne, kot je opisalo predložitveno sodišče. Kot naj bi izhajalo iz člena 4 nizozemskega zakona o poučevanju na nižji stopnji osnovne šole, in ustreznih izvedbenih določb občine, naj občina ne bi opravljala storitev za starše učencev. Starši naj namreč ne bi imeli niti pravice zahtevati od občine, naj organizira prevoz njihovih otrok, niti naj ji ne bi za to nič plačali. Nasprotno, starši naj bi imeli samo pravico zahtevati od občine, da jim povrne del stroškov, ki jim nastanejo s prevozom učencev.

36. Ker Sodišče v postopku predhodnega odločanja ni pristojno preverjati niti okoliščin dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, opisanih v predložitveni odločbi,(17) niti pravilnosti razlage nacionalnega prava, ki jo poda predložitveno sodišče(18), je treba pri odgovoru na vprašanja za predhodno odločanje izhajati iz okoliščin opravljanja storitev, kot jih je opisalo predložitveno sodišče. Na podlagi njegovih navedb je občina pri različnih prevoznikih sama naročila storitve prevoza in jih plačala. Občina je zagotovila te storitve prevoza staršem učencev na njihovo zahtevo. Nato je imela, če so bili v posameznem primeru izpolnjeni pogoji za to, pravico zahtevati prispevek staršev za te storitve.

37. Na podlagi teh navedb predložitvenega sodišča je torej občina, s tem da je organizirala prevoz do šole, opravljala storitve v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV. Ekonomski značaj njene dejavnosti zato ni vprašljiv.

2. Doseganje dohodka

38. V skladu s sodno prakso pa je treba dejavnost šteti za ekonomsko dejavnost samo, če se opravlja z namenom trajnega doseganja dohodka(19).

39. Sodišče je delno izrazilo te pogoje tudi tako, da mora biti dejavnost trajna in se mora opravljati „za plačilo“(20). Tudi v tem primeru pa se je Sodišče izrecno sklicevalo na določbo člena 9(1), drugi pododstavek, drugi stavek, Direktive o DDV, v skladu s katero je izkoriščanje premoženja ekonomska dejavnost, če je „namenjen[a] trajnemu doseganju dohodka“. Ta zahteva pa naj namreč ne bi veljala le za izkoriščanje premoženja, ampak za vse dejavnosti(21).

40. V obravnavanem primeru trajnost dejavnosti občine ni vprašljiva, vprašanje pa je, ali je občina organizirala prevoz do šole za doseganje dohodka oziroma za plačilo, v smislu sodne prakse.

41. Kraljevina Nizozemska in Komisija menita, da pri dejavnosti občine ne gre za ekonomsko dejavnost, saj občina ni organizirala prevoza do šole za plačilo. Zneski, ki naj bi jih starši učencev plačali občini, naj namreč ne bi imeli nobene zveze s stroški opravljanja storitve. Pri tem se sklicujeta na sodbo v zadevi Komisija/Finska, v kateri je Sodišče razsodilo, da dejavnost državnih organov ni ekonomska dejavnost, ker je izvajalec zanjo glede na dejansko vrednost storitev zahteval samo delno plačilo, katerega višina je bila odvisna od dohodkov in premoženja prejemnika storitve(22).

42. Združeno kraljestvo pa trdi, da je ta sodba v nasprotju s sodbo Hotel Scandic Gåsabäck, v kateri je Sodišče izrecno ugotovilo, da gre lahko tudi pri plačilu, nižjem od lastne cene, za dobavo, ki se opravlja za plačilo(23).

a) Zveza med plačilom in doseganjem dohodka

43. Ti razližni stališži kaŹeta, da je zaradi pravilnega razumevanja najprej potrebna diferencirana obravnava navedenih sodb SodišŹa.

44. Treba je namreŹ razlikovati med doseganjem dohodka, ki je potrebno v skladu s Źlenom 9(1), in odplaŹnostjo posamezne storitve ali dobavo blaga, ki je pogoj za obdavŹljivost v skladu s Źlenom 2 in iz katere hkrati izhaja osnova za obraŹun DDV na podlagi Źlena 73 Direktive o DDV.

45. SodišŹe je v sodbi Hotel Scandic Gåsabäck, kar zadeva ugotavljanje, ali se storitev opravlja za plaŹilo v skladu z obdavŹljivim dogodkom Źlena 2(1)(c) Direktive o DDV, dejansko nedvoumno pojasnilo, da se storitev ali dobava blaga v smislu Źlena 2(1) Direktive o DDV opravlja „za plaŹilo“ tudi, Źe se zanjo zahteva plaŹilo, niŹje od lastne cene(24). Tudi ne vidim razloga, da prodaja po ceni, niŹji od lastne cene, ki je v gospodarstvu v nekaterih okolišŹinah potrebna in razumna, ne bi bila predmet obdavŹitve z DDV. Prav tako ne moreta biti oprošŹena plaŹila DDV storitev ali dobava blaga, katere cena je na nek naŹin doloŹena ob upoštevanju dohodkov ali premoŹenja kupca, kot se to na primer dogaja v gospodarstvu pri popustih za študente ali upokoŹence.

46. Enako nedvoumno velja za doloŹitev plaŹila v okviru osnove za DDV. V skladu s sodno prakso pomeni „plaŹilo“, ki je v skladu s Źlenom 73 Direktive o DDV odloŹilno merilo, „subjektivno vrednost“, to je dejansko prejeta vrednost, in ne vrednosti, ocenjene po objektivnih merilih(25). SodišŹe Źeli s tem povedati, da se DDV vedno obraŹuna v skladu s plaŹilom v posameznem primeru, ne pa v skladu z „objektivno“ vrednostjo storitve ali dobavljenega blaga. To *a contrario* jasno izhaja tudi iz doloŹbe Źlena 80 Direktive o DDV, v skladu s katero lahko drŹave Źlanice v nekaterih primerih namesto dejansko prejetega plaŹila kot davŹno osnovo upoštevejajo objektivno trŹno vrednost storitve(26).

47. Pri ugotavljanju, ali je treba dejavnost opredeliti kot ekonomsko dejavnost v smislu Źlena 9(1) Direktive o DDV, pa veljajo druga merila.

48. Sicer je SodišŹe v navedeni sodbi Komisija/Finska, kot zgleda, preizkusilo pogoj, ali je drŹava opravljala dejavnost „za plaŹilo“ in s tem za doseganje dohodka, glede na Źlen 9(1) tako, da je uporabilo obdavŹljiva dogodka sedanjega Źlena 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV(27). Kot pa je razvidno iz besedila v francoskem jeziku, v katerem je potekalo posvetovanje za sprejetje sodbe, SodišŹe pojma plaŹila v zvezi s tema doloŹbama nikakor ne uporablja v enakem smislu(28). SodišŹe, nasprotno, pri opredelitvi ekonomske dejavnosti le delno omenja „plaŹilo“ za dejavnost samo zato, ker je pogoj za ekonomsko dejavnost, kot smo videli, doseganje dohodka. Dohodka pa ni mogoŹe doseŹi, Źe se dejavnost opravlja izkljuŹno neodplaŹno(29).

49. Vendar pa tega, ko SodišŹe v okviru Źlena 9(1) Direktive o DDV v sodbi Komisija/Finska omenja „plaŹilo“, ne gre povsem enaŹiti s tem, ko v sodbi Hotel Scandic Gåsabäck razlaga pojem „plaŹilo“ v smislu Źlena 2(1) Direktive o DDV. Źeprav oboje pogosto privede do enakega rezultata, je treba strogo loŹevati med doloŹitvijo plaŹila za namene Źlena 2 na eni in doseganjem dohodka, ki se preuŹuje v okviru Źlena 9 Direktive o DDV, na drugi strani. Tako potem tudi ni veŹ mogoŹe govoriti o domnevni neenotnosti sodne prakse SodišŹa(30).

50. Povzamemo lahko, da sicer po eni strani nikoli ne gre za ekonomsko dejavnost, Źe se za dejavnost *ne* zahteva plaŹila v smislu obdavŹljivih dogodkov Źlena 2(1) Direktive o DDV, saj se z dejavnostjo ne dosega dohodek v smislu Źlena 9(1), drugi pododstavek, drugi stavek, Direktive o DDV. Po drugi strani pa v skladu s sodno prakso zgolj dejstvo, da davŹni zavezanec pri opravljanju dejavnosti zahteva plaŹilo v smislu obdavŹljivih dogodkov, ne zadostuje za ugotovitev na podlagi Źlena 9(1) Direktive o DDV, da dejavnost opravlja tudi za doseganje dohodka, in s tem

za domnevo, da gre za ekonomsko dejavnost(31).

b) Doseganje dohodka v obravnavanem primeru

51. Tako je treba v obravnavanem primeru zdaj preizkusiti, ali je obžina organizirala prevoz do šole z namenom doseganja dohodka.

– Plačilo v smislu obdavčljivega dogodka

52. Tega najprej ni mogoče zanikati s tem, da za svojo dejavnost sploh ni zahtevala plačila v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV. Resnica je namreč drugačna.

53. Za to, da se neka storitev opredeli kot storitev, opravljena za plačilo, v smislu obdavčljivih dogodkov člena 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV, je namreč v skladu z ustaljeno sodno prakso potrebna le neposredna zveza med dobavo blaga ali opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme(32). Za to je potrebno le pravno razmerje med ponudnikom in prejemnikom storitve, v okviru katerega se izmenjajo dajatve(33), in vzajemni pogoj dajatve in nasprotne dajatve(34).

54. Če mora tretjina staršev plačati prispevke za prevoz do šole, so te zahteve očitno izpolnjene. Kot poleg tega izhaja iz že navedene sodbe Hotel Scandic Gåsabäck, gre za plačilo v teh primerih tudi, če je obžina zahtevala nasprotne dajatve, nižje od lastne cene(35). To pomeni, da obžina ne organizira prevoza do šole izključno neodplačno.

– Doseganje dohodka v ožjem smislu

55. Kot sem pojasnila, pa obstoj plačila v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV ne zadostuje za ugotovitev, da se dejavnost opravlja z namenom doseganja dohodka v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, drugi stavek, Direktive o DDV.

56. Da se dejavnost opravlja z namenom doseganja dohodka, je v obravnavanem primeru vprašljivo zlasti zato, ker je Sodišče v sodbi Komisija/Finska zanikalo obstoj ekonomske dejavnosti državnih organov na področju storitev pravne pomoči z obrazložitvijo, da se je za storitve zahtevalo samo delno plačilo, ki je bilo odvisno od dohodkov in premoženja prejemnikov storitev. Obravnavani položaj je namreč podoben.

57. Vendar je Sodišče v navedeni sodbi kot odločilno upoštevalo predvsem, da se je s prejetim plačilom vedno pokrilo samo del splošnega zakonsko določenega honorarja za storitve pravne pomoči(36). V obravnavanem primeru pa zglada ni splošne zakonsko določene cene prevoza.

58. Sodišču pa se je zdelo odločilno tudi, da je bila višina plačila odvisna od dohodkov in premoženja prejemnika storitev pravne pomoči(37). V obravnavanem primeru pa je prispevek na tak način vsaj delno odvisen od dohodka staršev.

59. Sodišče je v navedeni sodbi zanikalo obstoj ekonomske dejavnosti tudi zato, ker naj bi se z dohodkom pokrilo samo delno stroškov, ki so nastali zaradi storitev pravne pomoči(38). Točno tako je v obravnavanem primeru. Obžina prejme od staršev skupno samo delno plačilo v višini približno 3 % stroškov, ki jih ima z organizacijo prevoza do šole.

60. Čeprav to pomeni, da imata zadevi nekatere očitne vzporednice, v obravnavanem primeru kljub temu ni mogoče brez pomišljanja izključiti, da je namen dejavnosti obžine – vsaj med drugim – doseganje dohodka. Doseganje dohodka se namreč zlasti ne sme zamenjevati z namenom doseganja dobička, ki v skladu s sodno prakso ravno ni pogoj za opredelitev kot ekonomska dejavnost(39).

61. Čeesar pa Sodišče v sodbi Komisija/Finska sicer ni izrecno izreklo, vendar je bilo nazadnje podlaga za njegovo odločitev, je neizpolnitev posebnega implicitnega pogoja obstoja dejavnosti za doseganje dohodka v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, drugi stavek Direktive o DDV, in sicer udeležbe na trgu.

– Udeležba na trgu

62. Sodišče je namreč že v sodbi SPÖ Landesorganisation Kärnten zanikalo obstoj dejavnosti za doseganje dohodka v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, drugi stavek, Direktive o DDV, ker ta organizacijska enota politične stranke s svojo dejavnostjo ni delovala na trgu(40). Prav tako je v drugih odločitvah nazadnje zanikalo obstoj ekonomske dejavnosti državnih organov, ker ni moglo ugotoviti take udeležbe na trgu(41).

63. Sodišče potrdi in dopolni svojo ugotovitev o izpolnitvi oziroma neizpolnitvi te zahteve po udeležbi na trgu tako, da pri ugotavljanju, ali gre za ekonomsko dejavnost, med drugim preizkusi, ali se dejavnost opravlja enako, kot se običajno opravlja taka ekonomska dejavnost. Pri tem mora opravljanje dejavnosti primerjati zlasti z običajno dejavnostjo skupin poklicev, navedenih v členu 9(1), drugi pododstavek, prvi stavek, Direktive o DDV(42).

64. Obžina pa v obravnavanem primeru ni na tak tipičen način udeležena na trgu. V okviru svoje dejavnosti ne ponuja storitev na splošnem trgu prevoznih storitev. Nasprotno, ona je končna potrošnica storitev prevoznikov, ki jih staršem uencev zagotavlja samo v okviru nalog javne službe, čeprav jim za to delno zaračuna finančni prispevek.

65. To dokazuje zlasti dejstvo, da obžina z zaračunavanjem prispevkov za izhodne storitve pokrije samo majhen odstotek stroškov vhodnih storitev. Tipičen udeleženec na trgu se ne vede tako.

66. Tudi Sodišče je v zvezi s tem že zgodaj pojasnilo, da obstaja določena zveza med *višino* plačila in obstojem ekonomske dejavnosti(43). Prav to zvezo je nato potrdilo tudi v sodbi Komisija/Finska(44). Dejavnost, ki lahko v okviru normalnega sistema DDV na podlagi strukture posameznih stroškov in cen privede samo do vračila DDV, namreč ne vodi do obdavčitve dodane vrednosti, po kateri se imenuje, ker ustvarjanje dodane vrednosti strukturno sploh ni možno.

67. V obravnavanem primeru tudi ni mogoče upravičiti obdavčitve občinske organizacije prevoza do šole z DDV z nobenim od razlogov, ki sem ju prej navedla v zvezi z zajetostjo dejavnosti državnih organov z DDV(45).

68. Prvič, če obžina v obravnavanem primeru ne bi obračunala DDV, – čeprav lahko to, ker gre za dejansko vprašanje, nazadnje ugotovi samo predložitveno sodišče – to ne bi privedlo do izkrivljanja konkurence. Če starši zaradi prevoznih storitev, ki jih ponuja obžina, ne uporabljajo storitev prevoza do šole zasebnih prevoznikov, tega ne storijo zato, ker storitve občine niso obdavčene z DDV, temveč zato, ker obžina staršem zaračuna prispevke, ki so v izhodišču nižji od tržnih cen primerljivih prevoznih storitev, ali pa jim sploh nič ne zaračuna. Nasprotno, če bi obžina obdavčila svojo dejavnost z DDV, bi se konkurenčni položaj zasebnikov dodatno poslabšal, ker bi lahko obžina zaradi stalnega strukturno pogojenega presežka vstopnega DDV še bolj znižala

prispevke staršev.

69. Drugi?, predmet obdav?itve z DDV je mogo?e v obravnavanem primeru z obdav?itvijo kon?ne potrošnje dovolj zajeti samo, ?e se dejavnosti ob?ine *ne* obdav?i. ?e bi se namre? na ob?insko organizacijo prevoza do šole, ki ga izvajajo zunanji prevozniki, obra?unavalo DDV, bi bili osnova za obra?un DDV zaradi odbitka na koncu samo prispevki, ki jih morajo pla?ati starši. Ti pa pomenijo samo majhen del?ek tržne cene teh prevoznih storitev, saj se s prispevki skupno pokrije samo 3 % stroškov zunanjega izvajanja prevoza. Nazadnje bi bila kon?na potrošnja teh prevoznih storitev v glavnem oproš?ena pla?ila DDV. Da se to prepre?i in se DDV obra?una na tržno ceno prevoznih storitev, je treba dokon?no obdav?iti že vhodne storitve ob?ine. Pogoj za to pa je, da ob?inska organizacija prevoza do šole *ni* ekonomska dejavnost.

– Splošna ali individualna obravnava

70. Vendar je Združeno kraljestvo predlagalo, da je treba na podlagi individualne obravnave za ekonomsko dejavnost vsekakor šteti prevoze ob?ine, za katere ob?ina od staršev prejme vsaj približno tržno ceno.

71. Ali dejavnost državnih organov izpolnjuje zahtevo po udeležbi na trgu, se sicer na?eloma ugotavlja za dejavnost na splošno in ni treba obravnavati vsake transakcije posebej. Vendar lahko prepre?evanje izkrivljanja konkurence, zaradi katerega se obdav?ujejo dejavnosti državnih organov, v posameznih primerih privede do tega, da je treba dejavnost razdeliti na ekonomski in neekonomski del.

72. Zato bo moralo predložitveno sodiš?e preizkusiti še, v kakšnem obsegu lahko v obravnavanem primeru prav to, da se ne obra?una DDV, pri posameznih storitvah prevoza privede do izkrivljanja konkurence v razmerju do zasebnih ponudnikov prevoznih storitev. Pri tem bo moralo ves ?as upoštevati tudi u?inke na odbitek DDV.

73. Vendar ni treba razlikovati med ekonomskim in neekonomskim delom dejavnosti ob?ine, ?e je v obravnavanem primeru treba ugotoviti samo nepomembno število posameznih primerov, pri katerih bi lahko zaradi neobdav?itve ob?inskega prevoza do šole prišlo do izkrivljanja konkurence. To namre? ustreza ocenam, ki izhajajo iz posebne ureditve za državna podjetja v ?lenu 13(1), tretji pododstavek, Direktive o DDV(46).

– Vmesni sklep

74. Vendar je treba glede na navedeno zaenkrat – s pridržkom preizkusa konkuren?nega položaja, ki ga mora opraviti predložitveno sodiš?e, – ugotoviti, da namen ob?inske organizacije prevoza do šole ni doseganje dohodka v smislu ?lena 9(1), drugi pododstavek Direktive o DDV.

C – Sklep

75. Zato ob?ina v obravnavanem primeru – spet s pridržkom preizkusa konkuren?nega položaja, ki ga mora opraviti predložitveno sodiš?e, – z organizacijo prevoza do šole ne opravlja ekonomske dejavnosti v smislu ?lena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV. Torej se je v okviru opravljanja te dejavnosti ne sme obravnavati kot dav?ne zavezanke v smislu ?lena 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV.

VI – Predlog

76. Glede na navedeno Sodiš?u predlagam, naj na vprašanja za predhodno odlo?anje, ki jih je predložilo Hoge Raad der Nederlanden, odgovori:

Obžina, ki kot v sporu o glavni stvari organizira prevoz uencev preko zunanjih prevoznikov in od staršev uencev prejme prispevke le v višini 3 % stroškov izvajanja prevoza, ne deluje kot davčna zavezanica v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112/ES. Če pa bi predložitveno sodišče v nezanimljivem številu posameznih prevoznih storitev ugotovilo izkrivljanja konkurence, pa obžina v tem obsegu deluje kot davčna zavezanica.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – V zvezi z odbitkom glej sodbe Gemeente Leusden in Holin Groep (C-487/01 in C-77/02, EU:C:2004:263) o oddajanju športnih igrišč v najem, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) o gradnji poslovnega objekta in še aktualno zadevo Gemeente Woerden (C-267/15), prav tako o gradnji stavbe; poleg tega glej sodbi Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139) o oprostitvi dobave gradbenih zemljišč in Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) o obdavčitvi uporabe športnega igrišča.

3 – V zvezi s tem glej sodbe Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria in drugi (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G in drugi (C-369/04, EU:C:2007:382), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671) in Sudačor (C-174/14, EU:C:2015:733).

4 – UL L 347, str. 1.

5 – Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1).

6 – Glej uvodno izjavo 3 Direktive o DDV.

7 – V členu 9(1), drugi pododstavek, drugi stavek Direktive o DDV je kot ekonomska dejavnost omenjeno predvsem „izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah“, pod katero pa nikakor ni mogoče subsumirati obravnavane organizacije prevoza do šole.

8 – Glej med drugim sodbe Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, točka 8), Komisija/Grčija (C-260/98, EU:C:2000:429, točka 26), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, točka 47), Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točki 34 in 37) in Sudačor (C-174/14, EU:C:2015:733, točka 31).

9 – Glej sodbe T-Mobile Austria in drugi (C-284/04, EU:C:2007:381, točka 48), Hutchison 3G in drugi (C-369/04, EU:C:2007:382, točka 42), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 15), Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 53) in Komisija/Španija (C-154/08, EU:C:2009:695, točka 99).

10 – Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa v zadevi Landboden-Agrardienste (sodba z dne 18. decembra 1997, C-384/95, EU:C:1997:433, točka 12).

11 – Glej člen 1(2) Direktive o DDV.

12 – Sodbi Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 25) in Tulic in Plavo in (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34); glej tudi sodbo Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21 in navedena sodna praksa) o vlogi davčnega zavezanca zgolj kot „pobiralca“ davka za državo in sodbo Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orowski

(C-188/09, EU:C:2010:454, točka 47 in navedena sodna praksa) o bistvenih značilnostih DDV.

13 – Glej člen 2(1)(b) Sklepa Sveta z dne 7. junija 2007 o sistemu virov lastnih sredstev Evropskih skupnosti (2007/436/ES, Euratom) (UL L 163, str. 17).

14 – Glej sodbe T-Mobile Austria in drugi (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G in drugi (C-369/04, EU:C:2007:382), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) in Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 53); glede obdavčitve storitev, ki jih financira država, glej tudi sodbi Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) in Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

15 – Glej npr. sodbo Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, točka 31 in navedena sodna praksa).

16 – Sodbi Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, točka 10) in Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 40).

17 – Glej sodbo Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 53).

18 – Glej sodbo Târnia (C-69/14, EU:C:2015:662, točka 13 in navedena sodna praksa).

19 – Sodba Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, točka 18).

20 – Sodbi Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 18) in Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 37); glej že sodbo Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) o členu 4 Druge direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL L 71, str. 1303).

21 – Glej sodbo Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 18); glej tudi sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 37), ki se glede tega sklicuje na prej navedeno sodbo.

22 – Glej sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točke od 47 do 51).

23 – Glej sodbo Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, točka 22).

24 – Glej sodbo Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, točke od 22 do 24).

25 – Glej sodbe Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, točka 13), Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, točka 21) in Tulic in Plavo in (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 33).

26 – To je takoimenovana tržna vrednost iz člena 72 Direktive o DDV.

27 – Glej sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točke od 42 do 51); prav tako glej že sodbo Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424, točke od 32 do 36).

28 – Glej francosko različico sodbe Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 37), v kateri je v zvezi z določitvijo ekonomske dejavnosti navedeno „effectuée contre une rémunération“, kar ni v skladu s frazo „à titre onéreux“ iz člena 2(1)(a), (b) in (c) Direktive o DDV; prav tako glej sodbo Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 18).

29 – Glej v tem smislu že sodbo Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, točka 12).

30 – Glej zgoraj točki 41 in 42.

31 – Glej v tem smislu sodbi Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 21) in Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 38).

32 – Glej sodbo Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, točka 37 in navedena sodna praksa).

33 – Glej med drugim sodbo Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, točka 47) in Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, točka 29).

34 – Glej med drugim sodbi Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točke od 13 do 20) in Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, točke od 12 do 17); prav tako glej sklepne predloge generalne pravobranilke Stix-Hackl, predstavljene v zadevi Bertelsmann (sodba z dne 3. julija 2001, C-380/99, EU:C:2001:129, točka 32).

35 – Glej sodbo Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, točke od 22 do 24).

36 – Glej sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 47).

37 – Glej sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 48).

38 – Glej sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 50).

39 – Glej v tem smislu sodbo Sodišča EU Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, točka 25); to je tudi jasno razvidno iz določb člena 132(1)(l) in (m) in člena 133(a) Direktive o DDV, ki so namenjene posebej neprofitnim organizacijam.

40 – Sodba SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, točki 21 in 24).

41 – Sodbi T-Mobile Austria in drugi (C-284/04, EU:C:2007:381, točka 42) in Hutchison 3G in drugi (C-369/04, EU:C:2007:382, točka 36); glej v tem smislu tudi sodbo Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 19).

42 – Glej sodbe Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, točka 28), Saby in drugi (C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589, točke od 39 do 41), Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, točka 21) in Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, točka 24).

43 – Glej sodbo Komisija/Francija (50/87, EU:C:1988:429, točka 21).

44 – Glej sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 50).

45 – Glej zgoraj točki 25 in 26.

46 – V zvezi s temi merili glej zlasti sodbo Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505).