Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

12 май 2016 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, буква в) и член 9, параграф 1 — Данъчнозадължени лица — Икономически дейности — Понятие — Училищен превоз“

По дело C-520/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия, Нидерландия) с акт от 7 ноември 2014 г., постъпил в Съда на 18 ноември 2014 г., в рамките на производство по дело

Gemeente Borsele

срещу

Staatssecretaris van Financiën

и

Staatssecretaris van Financiën

срещу

Gemeente Borsele,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: J. L. da Cruz Vilaça, председател на състава, F. Biltgen, A. Borg Barthet (докладчик), E. Levits и M. Berger, съдии,

генерален адвокат: J. Kokott,

секретар: M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 26 ноември 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Gemeente Borsele, от D. Bos и A.T.M. Joore-van Zanten, belastingadviseurs,

* Език на производството: нидерландски.

— за нидерландското правителство, от M. Bulterman, M. Gijzen и M. Noort, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от V. Kaye и S. Simmons, в качеството на представители, подпомагани от R. Hill, barrister,

— за Европейската комисия, от L. Lozano Palacios и G. Wils, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 23 декември 2015 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, буква в) и член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Това запитване е отправено в рамките на спор между Gemeente Borsele (община Борселе) и Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар за финансите) относно правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), което тази община счита, че има.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Според член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС на облагане с ДДС подлежи:

„доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

4 Член 9, параграф 1 от тази директива гласи следното:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Член 13, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„Държавите, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки.

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

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

6 Точка 5 от приложение I към същата директива, озаглавено „Списък на дейностите, посочени в член 13, параграф 1, трета алинея“, е „пътнически превоз“.

7 Според член 73 от Директивата за ДДС:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката.“

Нидерландското право

8 Член 4 от Wet op het primair onderwijs (Закон за основното образование) гласи:

„1. По молба на родителите на ученици, живеещи на територията на съответната община, кметът и общинските съветници вземат решение за поемане на тези разходи за превоз във връзка с посещаването на учебно заведение, които преценяват като необходими. Условията и редът за поемане на разходите за превоз се определят с наредба на общинския съвет при спазване на предвиденото в следващите параграфи.

[…]

4. С наредбата се отчита частта от разходите, която може разумно да се изисква от родителите, и се предвижда, че превозът може да се извършва по подходящ за ученика начин. С наредбата се определя редът, по който кметът и общинските съветници могат да поискат становище от експерти в тази област.

5. С наредбата се предвижда поемането на разходите за превоз между дома на ученика и

a) най-близкото достъпно за него основно училище, или, ако ученикът трябва да посещава специално основно училище, най-близкото достъпно за него специално училище,

b) друго обикновено или специално основно училище, превозът до което е по-евтин за общината от този до посоченото в буква a) обикновено или специално основно училище, при условие че родителите са съгласни.

c) най-близкото достъпно за ученика специално основно училище от обединението, в което участва неговото основно училище, при условие че родителите са съгласни, или

d) друго специално основно училище от обединението по буква c), превозът до което е по-евтин за общината от този до посоченото в буква c) специално основно училище, при условие че родителите са съгласни.

[…]

7. С наредбата може да се предвиди, че когато общият доход на родителите е по-висок от 17 700 EUR, разходите за превоз ще се поемат само за частта, която надвишава разходите за ползване на обществен транспорт за разстоянието, определено от общинския съвет съгласно параграф 8, което обаче не може да е по-голямо от 6 km. При изчисляване на дохода се взема предвид доходът за предпоследната календарна година преди тази, през която започва учебната година, за която се иска поемане на разходите. Разходите за ползване на обществен транспорт по първото изречение са разумните разходи за ползване на обществен транспорт, които биха били направени за изминаваното разстояние, като се има предвид районирането съгласно член 27, параграф 1 от Закона за превоз на пътници, независимо дали има обществен транспорт и дали действително е ползван такъв. В случай че се прилага параграф 10, с наредбата се предвижда заплащане от родителите на такса, определена в съответствие с третото изречение. Считано от 1 януари 1999 г., посочената в първото изречение сума се адаптира ежегодно съобразно с индексацията спрямо предходната година на определените с колективен трудов договор възнаграждения на пълнолетни работници, след което се закръгля на число, кратно на 450 EUR. Адаптираната сума замества сумата, посочена в първото изречение.

8. С наредбата може да се предвиди, че няма право на поемане на разходите за превоз, определени въз основа на разстоянието между училището, което е достъпно за ученика, и дома му, измерено по най-краткия път, който е достатъчно удобен и сигурен за ученика.

[…]

10. С наредбата може да се предвиди извършване на превоза от самата община или от превозвач, на когото тя го е възложила, вместо поемане на разходите в брой.

11. За учениците, за които разстоянието по параграф 5 е по-голямо от 20 km, с наредбата може да се предвиди поемане на част от разходите в зависимост от платежоспособността на родителите, или заплащане от родителите на такса за извършения или възложения от общината превоз, която се определя в зависимост от тяхната платежоспособността и не може да надвишава разходи за превоз на съответния ученик. В този случай с наредбата се установяват и правила за определяне на платежоспособността на родителите. Първото изречение не се прилага за учениците от специалните основни училища, живеещи на повече от 20 km от най-близкото обществено или частно специално основно училище.

[…]“.

9 Съгласно член 4, параграф 1 от wet op de expertisecentra (Закон за експертните центрове) „наредбата отчита каква част от разходите е разумно да се изисква от родителите и предвижда, че превозът може да се извършва по подходящ за ученика начин, като се има предвид, че учениците от специалните средни училища имат право на поемане на разходите за превоз само ако поради увреждането си са принудени да ползват начин на превоз, който не се предлага от обществения транспорт, или ако поради увреждането си не могат да се придвижват самостоятелно с обществения транспорт“.

10 Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (Наредба за училищния превоз на община Борселе от 2008 г.) предвижда по-специално че:

— за разстоянията, по-малки от 6 km, не се поемат разходите за превоз до и от училище,

— за разстоянията между 6 km и 20 km се осигурява училищен превоз срещу заплащане от родителите на превозваното дете на такса, равна на цената на обществения транспорт за разстояние от 6 km,

— за разстоянията, по-големи от 20 km, се осигурява училищен превоз срещу заплащане на такса, която не може да е по-голяма от себестойността на този превоз и се определя за всяко семейство при отчитане на платежоспособността на родителите в зависимост от общия им доход след корекции по смисъла на Закона за данъка върху доходите от 2001 г.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

11 Община Борселе прибягва до услугите на транспортно предприятие за извършване на училищния превоз на учениците, които имат право на такъв. Във връзка с това през 2008 г. тя заплаща сумата 458 231 EUR, включваща ДДС.

12 В съответствие с предвиденото в Наредбата за училищния превоз на община Борселе от 2008 г. около една трета от родителите на учениците, ползващи училищен превоз, са заплатили такса, чийто общ размер представлява 3 % от сумата, платена от тази община за финансиране на услугите по училищен превоз, и възлиза на 13 958 EUR. Останалата част е платена от общината с публични средства.

13 Пред данъчните власти община Борселе поддържа, че дължи ДДС във връзка с предоставянето на услуги по училищен превоз срещу заплащане на такса и следователно може да приспадне от него ДДС, който ѝ е начислен от превозвачите. Тази претенция за признаване на приспадане е отхвърлена с мотива, че общината не извършва възмездно доставка на услуги и следователно не осъществява икономическа дейност.

14 С решение от 1 юли 2009 г. данъчните власти определят сумата, дължима за 2008 г. на община Борселе от фонда за компенсация на ДДС, без да включат в нея ДДС, който е фактуриран на общината от превозвачите.

15 Община Борселе обжалва това решение пред Rechtbank te ‘s-Gravenhage (Първоинстанционен съд Хага, Нидерландия). Жалбата е отхвърлена като неоснователна с решение от 29 декември 2010 г. Община Борселе подава апелативна жалба пред Gerechtshof te ‘s-Gravenhage (Апелативен съд Хага, Нидерландия), който с решение от 20 април 2012 г. отменя обжалваното съдебно решение и решението на данъчния орган. Община Борселе и държавният секретар по финансите поотделно подават касационни жалби срещу решението на Gerechtshof te ‘s-Gravenhage (Апелативен съд Хага, Нидерландия) пред Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия).

16 При тези обстоятелства Hoge Raad der Nederlanden (Върховен съд на Нидерландия) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли член 2, параграф 1, буква в) и член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС да се тълкуват в смисъл, че с оглед на правна уредба като описаната в настоящото решение дадена община трябва да се разглежда като данъчнозадължено лице по смисъла на тази директива във връзка с училищния превоз?

2) Следва ли при отговора на този въпрос правната уредба да се разглежда като цяло, или тази проверка трябва да се извършва поотделно за всяка превозна услуга?

3) Ако проверката следва да се извършва поотделно: трябва ли в този случай да се прави разлика според това дали става въпрос за превоз на ученици на разстояние между 6 и 20 километра, или на разстояние повече от 20 километра?“.

По преюдициалните въпроси

17 С въпросите си запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че административно-териториална единица, предоставяща услуга по училищен превоз при условия като разглежданите в главното производство, действа като данъчнозадължено лице и следователно дължи ДДС.

18 Съгласно член 9, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС „данъчнозадължено лице“ е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

19 Следователно, за да се установи дали в хипотезата, разглеждана в главното производство, административно-териториална единица действа като данъчнозадължено лице, следва да се определи дали тя извършва икономическа дейност по смисъла на Директивата за ДДС.

20 В това отношение следва да се припомни, че член 9, параграф 1, втора алинея от тази директива гласи, че за „икономическа дейност“ се счита всяка дейност на производители, търговци или предоставящи услуги лица, включително в областта на минното дело и земеделието, и упражняването на свободни професии или приравнени на тях дейности.

21 Както посочва генералният адвокат в точка 32 от заключението си, определена дейност може да бъде квалифицирана като икономическа дейност по смисъла на цитираната по-горе разпоредба само ако съответства на някоя от сделките, посочени в член 2 от Директивата за ДДС.

22 Ето защо в настоящия случай, за да се определи дали училищният превоз, осигурен от община при условия като разглежданите в главното производство, представлява икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от тази директива, следва на първо място да се установи дали при организирането на този училищен превоз тази община извършва доставка на услуги по член 2, параграф 1, буква в) от посочената директива.

23 Доколкото сведенията, предоставени от запитващата юрисдикция в акта за преюдициално запитване, позволяват да се приеме, че в случая, разглеждан в главното производство, действително става въпрос за доставка на услуги, трябва да се провери дали тя се извършва възмездно от посочената община, както го изисква член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

24 В това отношение следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика доставката на услуги е извършена „възмездно“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС и следователно е облагаема само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят насрещни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (вж. по-специално решения от 3 март 1994 г., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, т. 14, от 5 юни 1997 г., SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, т. 45 и от 26 юни 2003 г., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, т. 47).

25 В случая следва да се посочи, че таксата, плащана от родителите за покриване на част от разходите за училищен превоз, не се определя с оглед на действителната цена на предоставената услуга. Всъщност размерът на тази плащана от родителите такса не е свързан нито с броя километри, изминавани всеки ден, нито със себестойността на всеки пробег за превозен ученик, нито с честотата на превоза.

26 Обстоятелството, че тази икономическа дейност се извършва на цена над или под себестойността, обаче е ирелевантно с оглед на квалификацията на дадена сделка като „възмездна“ Всъщност това понятие предполага единствено наличие на пряка връзка между

доставката на стоки или услуги и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация (вж. в този смисъл решения от 8 март 1988 г., Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, т. 12 и от 20 януари 2005 г., Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, т. 22).

27 Следователно заплащането на такса за училищен превоз от около една трета от родителите на превозените деца позволява да се счита, че община Борселе е извършила възмездна доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

28 На второ място, както отбелязва генералният адвокат в точки 49 и 50 от заключението си, следва да се уточни, че наличието на възмездна доставка на услуги по смисъла на цитираната по-горе разпоредба не е достатъчно, за да се установи, че е налице икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС.

29 В това отношение според съдебната практика, за да се определи дали дадена доставка на услуги е извършена възмездно, така че тази дейност да трябва да се квалифицира като икономическа дейност (вж. в този смисъл решение от 26 март 1987 г., Комисия/Нидерландия, 235/85, EU:C:1987:161, т. 15), следва да се анализират всички условия на извършването ѝ (вж. в този смисъл решение от 26 септември 1996 г., Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, т. 27).

30 Така съпоставянето на условията, при които заинтересованото лице извършва въпросната доставка на услуги, с тези, при които обичайно се извършват доставките на услуги от този вид, може да е един от методите, позволяващи да се прецени дали съответната дейност е икономическа (вж. по аналогия решение от 26 септември 1996 г., Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, т. 28).

31 При тази преценка, наред с други фактори, могат да бъдат отчетени също и обстоятелства като по-специално броят на клиентите и размерът на приходите (вж. по аналогия решение от 26 септември 1996 г., Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, т. 29).

32 Макар да е вярно, че националният съд е този, който в крайна сметка трябва да прецени всички данни по главното производство, Съдът, чиято роля е да даде на националния съд полезни отговори, е компетентен, като се основава на преписката по главното производство и на представените пред самия него писмени и устни становища, да дава указания, които да позволят на националния съд да се произнесе по конкретния спор, с който е сезиран.

33 В това отношение е важно да се отбележи, от една страна, че чрез таксите, които събира, община Борселе си възстановява само малка част от направените разходи. Всъщност разглежданите в главното производство такси не се дължат от всеки ползвател, а се плащат само от една трета от ползвателите, така че размерът им покрива само 3 % от всички разходи за превоза, като останалата част се финансира с публични средства. Такава разлика между оперативните разходи и сумите, получени като насрещна престация за доставените услуги, навежда на мисълта, че заплащаната от родителите такса трябва да се приравни по-скоро на административна такса, отколкото на възнаграждение (вж. по аналогия решение от 29 октомври 2009 г., Комисия/Финландия, C-246/08, EU:C:2009:671, т. 50).

34 От тази асиметрия следва, че липсва реална връзка между платената сума и извършената доставка на услуги. Следователно не се установява, че връзката между предоставяната от посочената община превозна услуга и дължимата от родителите парична сума е пряка, както се изисква, за да може тази сума да се счита за насрещна престация, представляваща възнаграждение за услугата, а последната — за икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС (вж. по аналогия решение от 29 октомври 2009 г., Комисия/Финландия, C-246/08, EU:C:2009:671, т. 51).

35 От друга страна, следва да се отбележи, че условията на предоставяне на разглежданата в главното производство услуга са различни от тези, при които обичайно се извършва дейността по превоз на пътници, тъй като община Борселе, както посочва генералният адвокат в точка 64 от заключението си, не предлага услуги на общия пазар на превоза на пътници, а е по-скоро ползвател и краен потребител на превозната услуга, която закупува от транспортни предприятия, с които е сключила договори, и която предоставя на разположение на родителите на ученици в рамките на своята дейност по предоставяне на обществени услуги.

36 От всички изложени по-горе съображения следва, че на поставените от запитващата юрисдикция въпроси трябва да се отговори, че член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС следва да се тълкува в смисъл, че административно-териториална единица, която предоставя услуга по училищен превоз при условия като разглежданите в главното производство, не извършва икономическа дейност и следователно няма качеството на данъчнозадължено лице.

По съдебните разноски

37 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 (пети състав) реши:

Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че административно-териториална единица, която предоставя услуга по училищен превоз при условия като разглежданите в главното производство, не извършва икономическа дейност и следователно няма качеството на данъчнозадължено лице.

Подписи