Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

12. maj 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 9, stk. 1 — afgiftspligtige personer — økonomisk virksomhed — begreb — skoletransport«

I sag C-520/14

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol, Nederlandene) ved afgørelse af 7. november 2014, indgået til Domstolen den 18. november 2014, i sagen:

Gemeente Borsele

mod

Staatssecretaris van Financiën

og

Staatssecretaris van Financiën

mod

Gemeente Borsele

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne F. Biltgen, A. Borg Barthet (refererende dommer), E. Levits og M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. november 2015,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Gemeente Borsele ved belastingadviseurs D. Bos og A.T.M. Joore-van Zanten

— den nederlandske regering ved M. Bulterman, M. Gijzen og M. Noort, som befuldmægtigede

* Processprog: nederlandsk.

— Det Forenede Kongeriges regering ved V. Kaye og S. Simmons, som befuldmægtigede, bistået af barrister R. Hill

— Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og G. Wils, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 23. december 2015,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Gemeente Borsele (Borsele kommune) og Staatssecretaris van Financiën (statssekretær for finansielle spørgsmål) vedrørende den ret til at fradrage merværdiafgift (herefter »moms«), som denne kommune har påberåbt sig.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), bestemmer, at følgende transaktioner er momspligtige:

»levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Direktivets artikel 13, stk. 1, bestemmer:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke [for] afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses offentligretlige organer [for] afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag I anførte former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.«

6 Samme direktivs bilag I med overskriften »Liste over de former for virksomhed, der er omhandlet i artikel 13, stk. 1, tredje afsnit« nævner i nr. 5) »Personbefordring«.

7 Momsdirektivets artikel 73 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74-77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

Nederlandsk ret

8 Under overskriften »Udgifter til skoletransport« bestemmer artikel 4 i Wet op het primair (lov om undervisning på primærtrinnet) følgende:

»1. Med henblik på skolegang tildeler borgmesteren og kommunalbestyrelsen forældre til elever, der er bosat på kommunens område, tilskud til transportudgifter, såfremt det findes nødvendigt. Kommunalbestyrelsen vedtager et reglement om fremgangsmåden for dette tilskud og tager herved hensyn til bestemmelserne i de følgende stykker.

[...]

4. Reglementet tager hensyn til den del af udgifterne, som med rimelighed kan kræves af forældrene, og fastsætter, at transporten skal foregå på en måde, der er hensigtsmæssig for eleven. Reglementet bestemmer fremgangsmåden for borgmesterens og kommunalbestyrelsens høring af sagkyndige på området.

5. Reglementet fastsætter et tilskud til transportudgifter for afstanden mellem elevens bopæl og

a) den nærmeste skole på primærtrinnet, som eleven har adgang til, eller, såfremt eleven skal gå på en specialskole, den nærmeste specialskole på primærtrinnet, som eleven har adgang til

b) en anden almindelig skole eller specialskole på primærtrinnet, såfremt transporten til denne skole medfører færre omkostninger for kommunen end transporten til den almindelige skole eller specialskole, der er omhandlet i litra a), og såfremt forældrene accepterer transporten til denne anden skole

c) den nærmeste specialskole på primærtrinnet, som eleven har adgang til, i det samlede skoletilbud på primærtrinnet, hvorunder eleven hører, såfremt forældrene accepterer transporten til denne specialskole på primærtrinnet, eller

d) en anden specialskole på primærtrinnet i det samlede skoletilbud som omhandlet i litra c), såfremt transporten til denne skole medfører færre omkostninger for kommunen end transporten til den specialskole, der er omhandlet i litra c), og såfremt forældrene accepterer transporten til denne anden skole.

[...]

7. For forældre, hvis samlede indkomst overstiger 17 700 EUR, kan reglementet bestemme, at der kun gives tilskud, såfremt transportudgifterne overstiger udgifterne til offentlig transport på den strækning, som kommunalbestyrelsen har fastlagt på grundlag af stk. 8, idet denne strækning ikke må overstige seks kilometer. Beregningen af indkomst foretages på grundlag af oppebåret indkomst i det andet kalenderår før det år, hvor det skoleår begynder, hvortil der ansøges om tilskud. Udgifterne til offentlig transport som omhandlet i første punktum svarer til de udgifter til offentlig transport, som

med rimelighed ville skulle betales for den tilbagelagte strækning under hensyntagen til den zoneopdeling, der på grundlag af artikel 27, stk. 1, i lov om personbefordring er foretaget i reglementet, uanset om der findes sådanne offentlige transportmidler, eller om de faktisk er blevet benyttet. Ved anvendelse af stk. 10 fastsætter reglementet, at forældrene bidrager med en egenbetaling, der beregnes i overensstemmelse med tredje punktum. Fra den 1. januar 1999 tilpasses det i første punktum omhandlede beløb hvert år på baggrund af udviklingen i indekset for almindelig løn til voksne arbejdstagere i forhold til det foregående år og afrundes til nærmeste multiplum af 450 EUR. Det tilpassede beløb erstatter det i første punktum omhandlede beløb.

8. Reglementet kan fastsætte, at der ikke er ret til tilskud, på baggrund af afstanden mellem den skole, som eleven har adgang til, og elevens bopæl, beregnet ud fra den kortest mulige rute, som er tilstrækkeligt praktisk og sikker for eleven.

[...]

10. Reglementet kan fastsætte, at kommunen i stedet for at tildele et kontant tilskud selv udfører transporten eller lader denne udføre.

11. For elever, for hvilke den i stk. 5 omhandlede afstand overstiger 20 kilometer, kan reglementet fastsætte, at tilskudsbeløbet afhænger af forældrenes betalingsevne, eller at den transport, som kommunen udfører eller lader udføre, foretages mod betaling af et bidrag, som afhænger af forældrenes betalingsevne, og som ikke må overstige udgifterne til transport af den pågældende elev. I så fald skal reglementet også indeholde bestemmelser om beregningen af forældrenes betalingsevne. Første punktum finder ikke anvendelse på elever i specialskoler på primærtrinnet, som bor mere end 20 kilometer fra den nærmeste offentlige eller private specialskole på primærtrinnet.

[...]«

9 I henhold til artikel 4, stk. 1, i wet op de expertisecentra (lov om ekspertisecentre) »tager reglementet hensyn til det bidrag, der med rimelighed kan kræves af forældrene, og fastsætter, at transporten skal foregå på en måde, der er hensigtsmæssig for eleven, idet elever på en specialskole på sekundærtrinnet kun kan modtage tilskud til transportudgifter, såfremt de på grund af deres handicap må anvende andre transportmidler end offentlige, eller såfremt de på grund af deres handicap ikke selvstændigt kan anvende offentlig transport«.

10 Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (Borsele kommunes reglement af 2008 om skoletransport) bestemmer bl.a.:

— For afstande, der er kortere end 6 kilometer, gives der ikke tilskud til skoletransport.

— For afstande, der er mellem 6 og 20 kilometer, ydes skoletransporten, mod at det transporterede barns forældre betaler et fast bidrag, der svarer til udgifterne til offentlig transport for en afstand på 6 kilometer.

— Ved en afstand på over 20 kilometer ydes skoletransporten mod betaling af et bidrag, der ikke må overstige udgifterne til transporten, og som for den enkelte familie beregnes under hensyn til forældrenes betalingsevne på grundlag af forældrenes korrigerede samlede indkomst som omhandlet i lov af 2001 om indkomstskat.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Borsele kommune anvender tjenesteydelser fra transportselskaber med henblik på skoletransport af de elever, der er berettiget hertil. I denne forbindelse betalte kommunen i 2008 458 231 EUR inklusive moms.

12 I overensstemmelse med bestemmelserne i Borsele kommunes reglement af 2008 om skoletransport betalte omkring en tredjedel af de forældre til elever, som benyttede sig af skoletransport, bidrag, hvis samlede størrelse beløb sig til 13 958 EUR, hvilket svarede til 3% af det beløb, som kommunen havde betalt for finansieringen af skoletransportydelserne. Det resterende beløb finansierede kommunen med offentlige midler.

13 Borsele kommune gjorde over for skattemyndighederne krav på at blive anset for momspligtig med hensyn til leveringen af skoletransportydelser mod betaling af bidrag og dermed at have ret til i denne betaling at fradrage den moms, som transportselskaberne havde faktureret kommunen. Dette krav blev afvist med den begrundelse, at kommunen ikke leverede ydelser mod vederlag og således ikke udøvede økonomisk virksomhed.

14 I en afgørelse af 1. juli 2009 fastsatte skattemyndighederne det beløb, som Borsele kommune skulle have udbetalt af momsgodtgørelsesfonden for 2008, uden heri at medregne den moms, som Borsele kommune var blevet faktureret af transportselskaberne.

15 Borsele kommune anlagde sag til prøvelse af nævnte afgørelse ved rechtbank te 's-Gravenhage (retten i første instans i Haag, Nederlandene). Ved afgørelse af 29. december 2010 fik Borsele kommune ikke medhold. Borsele kommune iværksatte appel for Gerechtshof te 's-Gravenhage (appeldomstolen i Haag, Nederlandene), som ved afgørelse af 20. april 2012 annullerede sidstnævnte afgørelse samt skattemyndighedernes afgørelse. Borsele kommune og statssekretæren for finansielle spørgsmål har begge iværksat en særskilt kassationsanke for Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) til prøvelse af afgørelsen truffet af Gerechtshof te 's-Gravenhage (appeldomstolen i Haag).

16 På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 9, stk. 1, fortolkes således, at en kommune, der udfører skoletransport på grundlag af en ordning som beskrevet i denne dom, for så vidt må betragtes som en afgiftspligtig person i dette direktivs forstand?

2) Er det ved besvarelsen af dette spørgsmål hele ordningen under et, der skal lægges til grund, eller skal denne bedømmelse ske særskilt for hver enkelt transportydelse?

3) Hvis det er det sidste, der er tilfældet, skal der da efter omstændighederne sondres, alt efter om der er tale om en skoletransport over en afstand på mellem 6 og 20 kilometer eller en afstand på over 20 kilometer?«

Om de præjudicielle spørgsmål

17 Med spørgsmålene ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at en lokal myndighed, der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede leverer en skoletransportydelse, handler i egenskab af afgiftspligtig person og dermed er momspligtig.

18 I henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, forstås ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

19 Med henblik på at fastslå, om en lokal myndighed handler i egenskab af afgiftspligtig person i en sammenhæng som den i hovedsagen omhandlede, skal det derfor fastslås, om sidstnævnte udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivet.

20 I denne henseende bemærkes, at momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, bestemmer, at der ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv.

21 Som generaladvokaten har anført i punkt 32 i forslaget til afgørelse, kan virksomhed kun kvalificeres som økonomisk virksomhed i ovennævnte bestemmelses forstand, såfremt virksomheden svarer til en af de transaktioner, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 2.

22 Med henblik på i det foreliggende tilfælde at fastslå, om skoletransport, som en kommune er ansvarlig for, under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i direktivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, skal det således for det første undersøges, om nævnte kommune inden for rammerne af tilrettelæggelsen af skoletransporten har udført en levering af tjenesteydelser som omhandlet i nævnte direktivs artikel 2, stk. 1, litra c).

23 I det omfang de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt i anmodningen om præjudiciel afgørelse, gør det muligt at fastslå, at der foreligger en tjenesteydelse i hovedsagen, skal det efterprøves, om denne tjenesteydelse kan anses for at være blevet leveret af kommunen mod vederlag, således som det kræves i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

24 I denne henseende bemærkes, at en tjenesteydelse ifølge fast retspraksis kun foretages »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), og dermed kun pålægges afgift, hvis der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. bl.a. dom af 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14, af 5.6.1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, præmis 45, og af 26.6.2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, præmis 47).

25 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at forældrenes bidrag til udgifterne til skoletransport ikke beregnes på grundlag af de faktiske omkostninger ved de leverede ydelser. Størrelsen af dette forældrebidrag er således hverken knyttet til antallet af de dagligt kørte kilometer, til kostprisen pr. tur for hver enkelt transporterede elev eller til, hvor ofte turen køres.

26 Den omstændighed, at en økonomisk transaktion foretages til en pris, som er højere eller lavere end kostprisen, er imidlertid uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en »transaktion mod vederlag«. Sidstnævnte begreb forudsætter nemlig udelukkende, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af goder eller leveringen af tjenesteydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget (jf. i denne retning dom af 8.3.1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, præmis 12, og af 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 22).

27 Den omstændighed, at ca. en tredjedel af forældrene til de elever, der er blevet transporteret, har betalt et bidrag til skoletransporten, gør det derfor muligt at fastslå, at Borsele kommune har udført en tjenesteydelse mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

28 Som generaladvokaten har anført i punkt 49 og 50 i forslaget til afgørelse, skal det for det andet præciseres, at den omstændighed, at der foreligger en tjenesteydelse, der er udført mod vederlag som omhandlet i ovennævnte bestemmelse, ikke er tilstrækkelig med henblik på at fastslå, at der foreligger økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1.

29 I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at der med henblik på at fastslå, om en tjenesteydelse er udført mod vederlag på en sådan måde, at denne virksomhed skal kvalificeres som økonomisk virksomhed (jf. i denne retning dom af 26.3.1987, Kommissionen mod Nederlandene, 235/85, EU:C:1987:161, præmis 15), skal foretages en vurdering af samtlige de omstændigheder, hvorunder ydelsen blev leveret (jf. i denne retning dom af 26.9.1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, præmis 27).

30 En sammenligning mellem de omstændigheder, hvorunder den pågældende udfører den omhandlede tjenesteydelse, og de omstændigheder, hvorunder denne type tjenesteydelse normalt udføres, kan således udgøre en mulig fremgangsmåde ved afgørelsen af, om den pågældende virksomhed udgør økonomisk virksomhed (jf. analogt dom af 26.9.1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, præmis 28).

31 Andre forhold, herunder bl.a. kundekredsens omfang og indtægternes størrelse, kan ligeledes sammen med andre omstændigheder tages i betragtning ved vurderingen (jf. analogt dom af 26.9.1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, præmis 29).

32 Selv om det ganske vist i sidste ende tilkommer den nationale ret at vurdere samtlige oplysninger i hovedsagen, er Domstolen, hvis opgave det er at give den nationale ret brugbare svar, imidlertid kompetent til på grundlag af sagsakterne i denne sag samt de for Domstolen afgivne skriftlige og mundtlige indlæg at vejlede den nationale ret på en sådan måde, at denne lettere kan træffe sin afgørelse i den konkrete sag, der er indbragt for den.

33 I denne henseende bemærkes for det første, at Borsele kommune kun opkræver en ganske lille del af de afholdte udgifter ved de bidrag, den modtager. Det er nemlig ikke enhver bruger, der har pligt til at betale de i hovedsagen omhandlede bidrag, idet kun en tredjedel af brugerne skal betale, således at det indbetalte beløb alene dækker 3% af de samlede transportudgifter, mens det resterende beløb finansieres med offentlige midler. En sådan forskel mellem udgifterne til driften af de udbudte ydelser og de beløb, der er modtaget som modydelse herfor, kan antyde, at forældrebidraget snarere skal sidestilles med et gebyr end med et vederlag (jf. analogt dom af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 50).

34 Det følger således af en sådan asymmetri, at der ikke består en reel sammenhæng mellem det indbetalte beløb og den leverede tjenesteydelse. Det fremgår følgelig ikke, at sammenhængen mellem den transportydelse, som kommunen har leveret, og den modværdi, som forældrene skulle betale herfor, har den direkte karakter, som kræves, for at modværdien kan anses for en modydelse, der udgør et vederlag for denne ydelse, og for at denne ydelse kan anses for økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1 (jf. analogt dom af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 51).

35 Det bemærkes for det andet, at de omstændigheder, hvorunder den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse udføres, adskiller sig fra de omstændigheder, hvorunder ydelser til personbefordring normalt udføres, eftersom Borsele kommune – således som generaladvokaten har anført i punkt 64 i forslaget til afgørelse – ikke tilbyder tjenesteydelser på det almindelige marked for personbefordring, men i højere grad fremstår som ydelsesmodtager og som den endelige forbruger af de transportydelser, som den køber hos de transportselskaber, den handler med, og som den stiller til rådighed for skoleelevers forældre inden for rammerne af sin offentlige virksomhed.

36 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at de spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, skal besvares med, at momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at en lokal myndighed, der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede leverer en skoletransportydelse, ikke udøver økonomisk virksomhed og dermed ikke har egenskab af afgiftspligtig person.

Sagens omkostninger

37 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at en lokal myndighed, der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede leverer en skoletransportydelse, ikke udøver økonomisk virksomhed og dermed ikke har egenskab af afgiftspligtig person.

Underskrifter