Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

12. svibnja 2016.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točka (c) i članak 9. stavak 1. – Porezni obveznici – Gospodarske aktivnosti – Pojam – Školski prijevoz“

U predmetu C-520/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske, Nizozemska), odlukom od 7. studenoga 2014., koju je Sud zaprimio 18. studenoga 2014., u postupku

Gemeente Borsele

protiv

Staatssecretaris van Financiën,

i

Staatssecretaris van Financiën,

protiv

Gemeente Borsele

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, F. Biltgen, A. Borg Barthet (izvjestitelj), E. Levits i M. Berger, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 26. studenoga 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Gemeente Borsele, D. Bos i A. T. M. Joore-van Zanten, *belastingadviseurs*,

— za nizozemsku vladu, M. Bulterman, M. Gijzen i M. Noort, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: nizozemski

— za vladu Ujedinjene Kraljevine, V. Kaye i S. Simmons, u svojstvu agenata, uz asistenciju R. Hilla, *barristera*,

— za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i G. Wils, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 23. prosinca 2015.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c) i članka 9. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Gemeente Borsele (općina Borsele) i Staatssecretaris van Financiën (državni tajnik za financije) u vezi s pravom na odbitak poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) na koje se pozivala ta općina.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U članku 2. stavku 1. točki (c) Direktive o PDV-u određeno je da PDV-u podliježu:

„isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

4 Članak 9. stavak 1. te direktive glasi kako slijedi:

„‚Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću‘. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

5 Člankom 13. stavkom 1. navedene direktive propisano je:

„Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.

Međutim, kad sudjeluju u takvim aktivnostima ili transakcijama smatraju se poreznim obveznicima u pogledu onih aktivnosti ili transakcija gdje bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

U svakom slučaju, subjekti javnog prava smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti navedenih u Prilogu I., pod uvjetom da opseg tih aktivnosti nije tako malenog opsega da je zanemariv.”

6 Pod naslovom „Popis djelatnosti iz trećeg podstavka članka 13. stavka 1.”, Prilog I. istoj direktivi u točki 5. navodi „putnički prijevoz”.

7 Prema članku 73. Direktive o PDV-u:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

Nizozemsko pravo

8 Pod naslovom „Troškovi školskog prijevoza” u članku 4. Wet op het primair onderwijs (Zakon o osnovnom obrazovanju) propisano je:

„1. Za potrebe školovanja načelnik općine i vijećnici, kada se postavi takav zahtjev, preuzimaju od roditelja učenika koji borave na području njihove općine plaćanje prijevoznih troškova koje smatraju potrebnima. O načinima tog plaćanja odluku donosi općinsko vijeće, uzimajući u obzir odredbe sljedećih stavaka.

[...]

4. U odluci se vodi računa o participaciji koja se razumno može zahtijevati od roditelja i predviđa da se prijevoz može izvršiti na način koji je prikladan za učenika. Odlukom se određuju pravila prema kojima se načelnik i vijećnici savjetuju sa stručnjacima u tom području.

5. Odlukom se predviđa plaćanje troškova prijevoza na udaljenosti između učenikova prebivališta i

a) najbliže osnovne škole koja mu je dostupna ili, ako učenik mora pohađati posebnu osnovnu školu, najbliže posebne osnovne škole koja mu je dostupna,

b) druge redovne ili posebne osnovne škole ako prijevoz do te škole za općinu znači manji trošak nego prijevoz do redovne ili posebne osnovne škole iz točke (a) i ako roditelji pristaju na prijevoz do te druge škole,

c) najbliže posebne osnovne škole koja je učeniku dostupna iz sustava osnovne škole u koju je išao ako roditelji pristaju na prijevoz do te druge posebne škole, ili

d) druge posebne osnovne škole iz školskog sustava iz točke (c) ako prijevoz do te škole za općinu znači manji trošak nego prijevoz do posebne osnovne škole iz točke (c) i ako roditelji pristaju na prijevoz do te druge škole.

[...]

7. Za roditelje čiji je zajednički prihod veći od 17 700 eura može se propisati odlukom da će se plaćanje troškova preuzeti samo ako su troškovi prijevoza veći od troškova javnog prijevoza za udaljenost koju određuje općinsko vijeće na temelju članka 8., a koja ne može biti veća od 6 kilometara. Izračun prihoda temelji se na prihodu ostvarenom tijekom druge kalendarske godine koja prethodi onoj u kojoj je počela školska godina za koju se traži preuzimanje plaćanja troškova. Troškovi javnog prijevoza iz prve rečenice odgovaraju troškovima javnog prijevoza koji bi razumno nastali za prijeđenu udaljenost, uzimajući u obzir podjelu na zone iz odluke koja se temelji na članku 27. stavku 1. Zakona o putničkom prijevozu, neovisno o postojanju sredstava javnog prijevoza ili njihova stvarnog korištenja. U slučaju primjene stavka 10. odlukom se propisuje financijski doprinos roditelja koji se izračunava u skladu s trećom rečenicom. Od 1. siječnja 1999. iznos iz prve rečenice

svake se godine prilagođava s obzirom na promjene indeksa dogovorenih plaća radnika u odnosu na prethodnu godinu, a zatim se zaokružuje na višekratnik 450 eura. Prilagođeni iznos zamjenjuje iznos iz prve rečenice.

8. Odlukom se može predvidjeti da pravo na preuzimanje plaćanja troškova ne postoji na temelju udaljenosti između škole dostupne učeniku i njegova prebivališta, izmjerenoj na najkraćem putu koji je dovoljno praktičan i siguran za učenika.

[...]

10. Odlukom se može predvidjeti da umjesto predmetnog preuzimanja plaćanja troškova općina sama organizira prijevoz ili da ga organizira preko drugih.

11. Odlukom se može predvidjeti da za učenike za koje je udaljenost iz stavka 5. veća od 20 kilometara iznos za koji se preuzima plaćanje troškova ovisi o financijskoj sposobnosti roditelja ili da se prijevoz koji općina organizira sama, ili preko drugih, izvršava uz plaćanje doprinosa koji ovisi o financijskoj sposobnosti roditelja a koji ne može biti veći od iznosa troškova prijevoza dotičnog učenika. U tom slučaju, odluka također sadržava odredbe o izračunu financijske sposobnosti roditelja. Prva rečenica ne primjenjuje se na učenike posebnih osnovnih škola koji borave na udaljenosti većoj od 20 kilometara od najbliže javne ili privatne posebne osnovne škole.

[...]"

9 U skladu s člankom 4. stavkom 1. wet op de expertisecentra (Zakon o centrima stručnosti), propisano je sljedeće: „odlukom se uzima u obzir doprinos koji se razumno može očekivati od roditelja i propisuje se da se prijevoz obavlja na način koji je prikladan za učenika, pri čemu učenici posebnog srednjoškolskog obrazovanja mogu zahtijevati preuzimanje troškova prijevoza samo ako zbog svojeg invaliditeta moraju koristiti drugo prijevozno sredstvo umjesto sredstava javnog prijevoza ili se zbog svojeg invaliditeta ne mogu samostalno prevoziti sredstvima javnog prijevoza".

10 Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (Odluka općine Borsele o školskom prijevozu iz 2008.) među ostalim predviđa:

— za prijevoz na udaljenosti manjoj od 6 kilometara, ne preuzima se plaćanje troškova školskog prijevoza,

— za prijevoz na udaljenosti od uključujući 6 kilometara i 20 kilometara, školski se prijevoz pruža uz doprinos roditelja djeteta koje se prevozi čiji je fiksni iznos jednak cijeni prijevoza sredstvima javnog prijevoza za udaljenost od 6 kilometara.

— za prijevoz na udaljenosti većoj od 20 kilometara, školski se prijevoz pruža uz doprinos roditelja koji ne može biti veći od cijene troška tog prijevoza, koji se izračunava po obitelji uzimajući u obzir financijsku sposobnost roditelja s obzirom na korigirani zajednički prihod roditelja u smislu zakona iz 2001. o porezu na dohodak.

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Općina Borsele za školski prijevoz učenika koji su na njega ovlašteni koristi se uslugama prijevoznih poduzeća. U tu je svrhu za 2008. platila iznos od 458.231 eura, uključujući PDV.

12 U skladu s odredbama Odluke općine Borsele iz 2008. o školskom prijevozu, otprilike trećina roditelja učenika koji se koriste školskim prijevozom platila je doprinose čiji ukupni iznos, koji odgovara 3 % iznosa koji je ta općina platila za financiranje usluga školskog prijevoza, iznosi 13.958 eura. Preostali iznos navedena je općina financirala pomoću javnih fondova.

13 Općina Borsele je pred poreznom upravom tvrdila da je ona obveznik plaćanja PDV-a na temelju pružanja usluga školskog prijevoza uz plaćanje doprinosa i da stoga od tog plaćanja može odbiti PDV koji su joj zaračunali prijevoznici. Ta žalba odbijena je uz obrazloženje da ta općina ne pruža usluge uz naknadu i da prema tome ne obavlja gospodarsku aktivnost.

14 U odluci od 1. srpnja 2009. porezna uprava utvrdila je iznos koji općini Borsele duguje fond za naknadu PDV-a za godinu 2008., ali nije uključila PDV koji su joj zaračunali prijevoznici.

15 Općina Borsele je protiv te odluke podnijela tužbu rechtbank te 's-Gravenhage (sud u Haagu, Nizozemska). Ta je tužba kao neosnovana odbijena odlukom od 29. prosinca 2010. Općina Borsele podnijela je žalbu Gerechtshof te 's-Gravenhage (žalbeni sud u Haagu, Nizozemska), koji je odlukom od 20. travnja 2012. ukinuo potonju odluku i poništio odluke porezne uprave. I općina Borsele i državni tajnik za financije podnijeli su odvojene kasacijske žalbe Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) protiv odluke Gerechtshof te 's-Gravenhage (žalbeni sud u Haagu).

16 U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 2. stavak 1. točku (c) i članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da općinu treba smatrati poreznim obveznikom u smislu te direktive u pogledu školskog prijevoza zbog odluke općine poput one opisane u ovoj presudi?

2. Treba li pri odgovoru na to pitanje tu odluku općine uzeti u obzir u cijelosti ili to ispitivanje treba provesti zasebno za svaku uslugu prijevoza?

3. Ako je potonje slučaj: mora li se tada razlikovati između prijevoza učenika na udaljenosti između 6 i 20 kilometara te prijevoza učenika na udaljenosti većoj od 20 kilometara?

O prethodnim pitanjima

17 Svojim pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da teritorijalna jedinica koja pruža usluge školskog prijevoza, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, djeluje u svojstvu poreznog obveznika i na taj način podliježe PDV-u.

18 Prema članku 9. stavku 1. prvom podstavku Direktive o PDV-u, „porezni obveznik" znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

19 Stoga, kako bi se utvrdilo nastupa li, u kontekstu glavnog predmeta, teritorijalna jedinica u svojstvu poreznog obveznika, valja utvrditi obavlja li ona gospodarsku aktivnost u smislu Direktive o PDV-u.

20 S tim u vezi, valja podsjetiti da se u članku 9. stavku 1. drugom podstavku te direktive određuje da se „gospodarskom aktivnošću" smatraju sve aktivnosti proizvođača, trgovca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija.

21 Kao što je nezavisna odvjetnica navela u točki 32. svojeg mišljenja, aktivnost se može kvalificirati kao gospodarska aktivnost u smislu prethodno navedene odredbe samo ako odgovara jednoj od transakcija iz članka 2. Direktive o PDV-u.

22 U ovom predmetu, kako bi se utvrdilo je li školski prijevoz koji organizira općina u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom predmetu gospodarska aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka te direktive, kao prvo valja ispitati je li, u okviru organizacije tog školskog prijevoza, ta općina izvršila transakciju isporuke usluga iz članka 2. stavka 1. točke (c) navedene direktive.

23 Budući da se na temelju elemenata koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu za prethodnu odluku može zaključiti da je u glavnom predmetu doista riječ o isporuci usluga, valja provjeriti može li se smatrati da ih ta općina pruža uz naknadu, kao što to zahtijeva članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u.

24 S tim u vezi, valja podsjetiti da se prema ustaljenoj sudskoj praksi smatra da se usluge obavljaju „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u te su one shodno tomu oporezive jedino ako između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos tijekom kojega razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu protučinidba koju dobiva pružatelj predstavlja stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (vidjeti osobito, presude od 3. ožujka 1994., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 14.; od 5. lipnja 1997., SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, t. 45., i od 26. lipnja 2003., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, t. 47.).

25 U ovom predmetu valja utvrditi da se doprinos roditelja za troškove školskog prijevoza ne računa s obzirom na stvarne troškove pruženih usluga. Naime, iznos tog doprinosa roditelja nije povezan ni s brojem dnevno prijeđenih kilometara, ni s troškom prijevoza za svakog učenika koji se prevozi, niti s učestalošću prijevoza.

26 Međutim, činjenica da se gospodarska transakcija obavlja po cijeni koja je viša ili niža od cijene troška nije relevantna kada je riječ o kvalifikaciji te transakcije kao „transakcije uz naknadu”. Potonji pojam pretpostavlja jedino postojanje izravne veze između isporuke robe ili pružanja usluga i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presude od 8. ožujka 1988., Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, t. 12., i od 20. siječnja 2005., Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, t. 22.).

27 Stoga bi se na osnovi toga što otprilike trećina roditelja prevožene djece plaća doprinos za školski prijevoz moglo zaključiti da je općina Borsele izvršila isporuku usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u.

28 Kao drugo, kao što je nezavisna odvjetnica naglasila u točkama 49. i 50. svojeg mišljenja, valja pojasniti da postojanje isporuke usluge koja se obavlja uz naknadu u smislu prethodno navedene odredbe nije dovoljno za utvrđenje postojanja gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u.

29 S tim u vezi, iz sudske prakse Suda proizlazi da, kako bi se utvrdilo je li isporuka usluge obavljena za takvu naknadu da se ta aktivnost mora kvalificirati kao gospodarska aktivnost (vidjeti u tom smislu presudu od 26. ožujka 1987., Komisija/Nizozemska, C-235/85, EU:C:1987:161, t. 15.) valja analizirati sve okolnosti u kojima je ona izvršena (vidjeti, u tom smislu presudu od 26. rujna 1996., Enkler, C-230/94, EU:C:1996:145:352, t. 27.).

30 Usporedba okolnosti u kojima dotična osoba obavlja isporuku usluga o kojoj je riječ i okolnosti u kojima se ta vrsta usluga uobičajeno obavlja stoga može biti jedna od metoda pomoću kojih se može provjeriti je li predmetna aktivnost gospodarska aktivnost (vidjeti po analogiji presudu od 26. rujna 1996., Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, t. 28.).

31 Drugi elementi, kao što su osobito broj klijenata i iznos prihoda, također se mogu uzeti u obzir s ostalim elementima tijekom tog ispitivanja (vidjeti po analogiji presudu od 26. rujna 1996., Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, t. 29.).

32 Iako je naposljetku na nacionalnom sudu da ocijeni sve okolnosti glavnog predmeta, Sud, koji je nacionalnom sudu pozvan pružiti korisne odgovore, ovlašten je dati upute na temelju spisa tog predmeta kao i pisanih i usmenih očitovanja koja su mu podnesena, tako da navedenom sudu omogući donošenje odluke u sporu u kojem odlučuje.

33 S tim u vezi, s jedne strane valja istaknuti da se općini Borsele, kroz doprinose koje prima, vraća samo mali dio nastalih troškova. Naime, doprinose o kojima je riječ u glavnom postupku ne duguju svi korisnici i plaća ih samo trećina njih, tako da njihov iznos obuhvaća samo 3 % ukupnih troškova prijevoza, a preostali iznos se financira kroz javne fondove. Zbog takve razlike između operativnih troškova i iznosa primljenih u zamjenu za pružene usluge može se smatrati da na doprinos roditelja treba gledati više kao na pristojbu nego kao na naknadu (vidjeti, analogijom, presudu od 29. listopada 2009., Komisija/Finska, C-246/08, EU :C:2009 :671, t. 50.).

34 Iz takve neujednačenosti tako proizlazi nepostojanje stvarnih povezanosti između plaćenog iznosa i obavljene isporuke usluga. Stoga se ne čini da je veza između usluge prijevoza koju pruža ta općina i protuvrijednosti koju roditelji moraju platiti dovoljno izravna da bi se plaćanje smatralo protučinidbom koja znači naknadu za tu uslugu i da bi se usluga smatrala gospodarskom aktivnošću u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u (vidjeti po analogiji presudu od 29. listopada 2009., Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 51.).

35 S druge strane, valja istaknuti da se okolnosti u kojima se obavlja isporuka usluga o kojima je riječ u glavnom postupku razlikuju od onih u kojima se usluge putničkog prijevoza uobičajeno obavljaju s obzirom na to da općina Borsele, kao što je navela nezavisna odvjetnica u točki 64. svojeg mišljenja, ne nudi isporuke usluga na općem tržištu putničkog prijevoza, nego se više čini korisnikom ili krajnjim potrošačem usluga prijevoza koje dobavlja od prijevoznih poduzeća s kojima posluje i koje stavlja na raspolaganje roditeljima učenika u okviru svoje aktivnosti javne službe.

36 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da na pitanja koja je postavio sud koji je uputio zahtjev valja odgovoriti da članak 9. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da teritorijalna jedinica koja pruža uslugu školskog prijevoza, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, ne obavlja gospodarsku aktivnost i stoga nema svojstvo poreznog obveznika.

Troškovi

37 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje:

Članak 9. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da teritorijalna jedinica koja pruža uslugu školskog prijevoza, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, ne obavlja gospodarsku aktivnost i stoga nema svojstvo poreznog obveznika.

Potpisi