HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

12 mai 2016*

„Trimitere preliminară — Taxa pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 9 alineatul (1) — Persoane impozabile — Activități economice — Noțiune — Transport școlar”

În cauza C-520/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos, Țările de Jos), prin decizia din 7 noiembrie 2014, primită de Curte la 18 noiembrie 2014, în procedura

Gemeente Borsele

împotriva

Staatssecretaris van Financiën

și

Staatssecretaris van Financiën

împotriva

Gemeente Borsele,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, domnii F. Biltgen, A. Borg Barthet (raportor) și E. Levits și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 26 noiembrie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Gemeente Borsele, de D. Bos și de A. T. M. Joore-van Zanten, belastingadviseurs;

— pentru guvernul olandez, de M. Bulterman, de M. Gijzen și de M. Noort, în calitate de agenți;

* Limba de procedură: neerlandeza.

— pentru guvernul Regatului Unit, de V. Kaye și de S. Simmons, în calitate de agenți, asistate de R. Hill, barrister;

— pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de G. Wils, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 23 decembrie 2015,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c) și a articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Gemeente Borsele (comuna Borsele), pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (Secretarul de Stat pentru Finanțe), pe de altă parte, în legătură cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) revendicat de comuna menționată.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA prevede că sunt supuse TVA-ului:

„prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă are următorul cuprins:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată activitate economică. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Articolul 13 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa I, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.”

6 Anexa I la aceeași directivă, cu titlul „Lista activităților prevăzute la articolul 13 alineatul (1) al treilea paragraf”, menționează la punctul 5 „transportul de persoane”.

7 Potrivit articolului 73 din Directiva TVA:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

Dreptul olandez

8 Cu titlul „Cheltuielile de transport școlar”, articolul 4 din Wet op het primair onderwijs (Legea privind învățământul primar) prevede:

„1. În vederea școlarizării, primarul și consilierii locali decid suportarea, la cererea părinților elevilor care au reședința pe teritoriul comunei lor, a cheltuielilor de transport pe care le consideră necesare. Consiliul comunal adoptă un regulament privind modalitățile acestei suportări, ținând seama de dispozițiile alineatelor următoare.

[…]

4. Regulamentul ține seama de participarea care poate fi solicitată în mod rezonabil părinților și prevede că transportul poate fi efectuat într-un mod adecvat pentru elev. Regulamentul stabilește modalitățile potrivit cărora primarul și consilierii locali consultă experții în materie.

5. Regulamentul prevede suportarea cheltuielilor de transport pe distanța dintre domiciliul elevului și

a. școala primară cea mai apropiată care îi este accesibilă sau, în cazul în care elevul trebuie să frecventeze o școală primară specializată, școala primară specializată cea mai apropiată care îi este accesibilă,

b. o altă școală primară normală sau specializată în cazul în care transportul către această școală reprezintă pentru comună un cost mai puțin ridicat decât costul transportului către școala primară normală sau specializată vizată la litera a, iar părinții acceptă transportul către această altă școală,

c. școala primară specializată cea mai apropiată accesibilă elevului în ansamblul școlar al școlii primare de unde provine în cazul în care părinții acceptă transportul către această școală primară specializată sau

d. o altă școală primară specializată din ansamblul școlar vizat la litera c în cazul în care transportul către această școală reprezintă pentru comună un cost mai puțin ridicat decât costul transportului către școala primară specializată vizată la litera c, iar părinții acceptă transportul către această altă școală.

[…]

7. Regulamentul poate prevedea, pentru părinții al căror venit cumulat depășește 17 700 de euro, că nu se suportă decât cheltuielile de transport care depășesc cheltuielile de transport public pe distanța stabilită de consiliul comunal în temeiul alineatului 8, distanță care nu poate fi mai mare de 6 kilometri. Calcularea venitului se întemeiază pe venitul perceput în cursul celui de al doilea an civil care îl precedă pe cel în cursul căruia începe anul școlar pentru care se solicită suportarea cheltuielilor. Cheltuielile privind transportul public vizate în prima teză corespund cheltuielilor privind transportul public care ar fi efectuate în mod rezonabil pentru distanța parcursă, ținând seama de împărțirea pe zone efectuată în regulament, întemeiată pe articolul 27 alineatul 1 din Legea privind transportul persoanelor, independent de prezența mijloacelor de transport public sau de utilizarea lor efectivă. În cazul aplicării alineatului 10, regulamentul prevede o contribuție financiară a părinților calculată în conformitate cu a treia teză. Începând cu data de 1 ianuarie 1999, cuantumul vizat în prima teză este adaptat în fiecare an în funcție de evoluția indicelui salariilor convenționale ale lucrătorilor adulți în raport cu anul anterior, rotunjit ulterior la un multiplu al sumei de 450 de euro. Cuantumul adaptat se substituie cuantumului vizat în prima teză.

8. Regulamentul poate prevedea că nu există un drept la o suportare a cheltuielilor pe baza distanței dintre școala accesibilă elevului și domiciliul său, măsurată de-a lungul traseului cel mai scurt care este suficient de practicabil și de sigur pentru elev.

[…]

10. Regulamentul poate prevedea că comuna asigură ea însăși transportul sau îl organizează în loc să suporte contravaloarea în bani a acestuia.

11. Regulamentul poate prevedea, pentru elevii pentru care distanța vizată la alineatul 5 este mai mare de 20 de kilometri, că cuantumul suportat depinde de capacitatea contributivă a părinților sau că transportul pe care comuna îl asigură sau îl organizează este efectuat în schimbul plății unei contribuții care depinde de capacitatea contributivă a părinților și care nu poate depăși cuantumul cheltuielilor de transport ale elevului în cauză. În acest caz, regulamentul cuprinde și dispoziții referitoare la calcularea capacității contributive a părinților. Prima teză nu se aplică elevilor din școlile primare specializate care au reședința la o distanță mai mare de 20 de kilometri de școala primară specializată publică sau privată cea mai apropiată.

[…]”

9 Potrivit articolului 4 alineatul 1 din wet op de expertisecentra (Legea privind centrele de expertiză), „regulamentul ține seama de participarea care poate fi solicitată în mod rezonabil părinților și prevede că transportul poate fi efectuat într-un mod adecvat pentru elev, dat fiind că elevii din învățământul secundar specializat nu pot pretinde suportarea cheltuielilor de transport decât dacă trebuie să recurgă, din cauza handicapului lor, la un alt mijloc de transport decât mijloacele de transport public sau, din cauza handicapului lor, nu se pot deplasa în mod autonom în mijloacele de transport public”.

10 Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (Regulamentul comunei Borsele, din anul 2008, referitor la transportul școlar) prevede printre altele că:

— pentru traseele cu o distanță mai mică de 6 kilometri, transportul școlar nu este suportat;

— pentru traseele cu o distanță cuprinsă între 6 kilometri și 20 de kilometri, transportul școlar este furnizat în schimbul plății de către părinții copilului transportat a unei contribuții cu un cuantum fix egal cu prețul transporturilor publice pentru o distanță de 6 kilometri;

— pentru traseele cu o distanță mai mare de 20 de kilometri, transportul școlar este furnizat în schimbul plății unei contribuții care nu poate depăși prețul de cost al acestui transport, calculat, per familie, ținând seama de capacitatea contributivă a părinților, în funcție de veniturile cumulate ale părinților, după deduceri, în sensul Legii din 2001 privind impozitul pe venit.

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 Comuna Borsele recurge, pentru transportul școlar al elevilor care pot beneficia de acesta, la serviciile unor întreprinderi de transport. În acest temei, a achitat pentru anul 2008 suma de 458 231 de euro, inclusiv TVA.

12 În conformitate cu dispozițiile Regulamentului comunei Borsele, din anul 2008, referitor la transportul școlar, aproximativ o treime dintre părinții elevilor care beneficiază de transportul școlar au plătit contribuții al căror cuantum total, care corespunde cu 3 % din sumele achitate de această comună pentru finanțarea serviciilor de transport școlar, s-a ridicat la suma de 13 958 de euro. Soldul a fost finanțat de comuna menționată cu ajutorul unor fonduri publice.

13 Comuna Borsele a susținut, în fața serviciilor financiare, că este o persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru furnizarea de servicii de transport școlar în schimbul plății unor contribuții și, prin urmare, că poate deduce din această plată TVA-ul care i-a fost facturat de transportatori. Această reclamație a fost respinsă pentru motivul că respectiva comună nu furniza prestații cu titlu oneros și, prin urmare, nu exercita o activitate economică.

14 Prin decizia din 1 iulie 2009, serviciile financiare au stabilit cuantumul datorat comunei Borsele de fondul de compensare a TVA-ului pentru anul 2008, fără a include în acesta TVA-ul facturat comunei de către transportatori.

15 Comuna Borsele a formulat o acțiune împotriva deciziei menționate la rechtbank te ’s-Gravenhage (Tribunalul din Haga, Țările de Jos). Această acțiune a fost respinsă ca nefondată prin decizia din 29 decembrie 2010. Comuna Borsele a declarat apel la Gerechtshof te ’s-Gravenhage (Curtea de Apel din Haga, Țările de Jos), care a anulat această din urmă decizie, precum și pe cele ale serviciilor financiare prin decizia din 20 aprilie 2012. Comuna Borsele și Secretarul de Stat pentru Finanțe au sesizat, fiecare, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) cu un recurs distinct împotriva deciziei Gerechtshof te ’s-Gravenhage (Curtea de Apel din Haga).

16 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 2 alineatul (1) *initio* și litera (c) și articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că o comună trebuie calificată drept persoană impozabilă în sensul acestei directive, în privința activității de transport școlar, în temeiul unui regulament comunal precum cel descris în hotărâre?

2) Pentru a răspunde la această întrebare, regulamentul comunal trebuie luat în considerare în integralitatea sa sau fiecare serviciu de transport trebuie apreciat separat?

3) În ipoteza în care aprecierea trebuie efectuată separat, este necesar să se diferențieze între transportul școlar pe o distanță între 6 și 20 de kilometri și cel efectuat pe o distanță mai mare de 20 de kilometri?”

Cu privire la întrebările preliminare

17 Prin intermediul întrebărilor formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească în esență dacă articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o colectivitate teritorială care furnizează un serviciu de transport școlar în condiții precum cele în discuție în litigiul principal acționează în calitate de persoană impozabilă și, prin urmare, este supusă TVA-ului.

18 Potrivit articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

19 În consecință, pentru a se stabili dacă, în contextul litigiului principal, o colectivitate teritorială acționează în calitate de persoană impozabilă, trebuie determinat dacă aceasta din urmă exercită o activitate economică în sensul Directivei TVA.

20 În această privință, trebuie amintit că articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din respectiva directivă prevede că orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată „activitate economică”.

21 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 32 din concluzii, o activitate poate fi calificată drept activitate economică în sensul dispoziției citate mai sus numai dacă corespunde uneia dintre operațiunile vizate la articolul 2 din Directiva TVA.

22 În speță, pentru a determina dacă transportul școlar asigurat de o comună în condiții precum cele din litigiul principal constituie o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din respectiva directivă, trebuie, așadar, să se stabilească, în primul rând, dacă, în cadrul organizării acestui transport școlar, comuna amintită a realizat o operațiune de prestare de servicii vizată la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din directiva menționată.

23 În măsura în care elementele furnizate de instanța de trimitere în cererea de decizie preliminară permit să se considere că, în cauza principală, este vorba despre o prestare de servicii, trebuie să se verifice dacă aceasta poate fi considerată ca fiind furnizată de comuna menționată cu titlu oneros, astfel cum impune articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

24 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, și, prin urmare, nu este supusă taxei decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea printre altele Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14, Hotărârea din 5 iunie 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punctul 45, și Hotărârea din 26 iunie 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, punctul 47).

25 În speță, este necesar să se constate că contribuția parentală la cheltuielile de transport școlar nu este calculată în funcție de costurile reale ale serviciilor furnizate. Astfel, cuantumul acestei contribuții parentale nu este legat nici de numărul de kilometri efectuați zilnic, nici de prețul de cost per traseu pentru fiecare elev transportat, nici de frecvența traseelor.

26 Cu toate acestea, faptul că o operațiune economică este efectuată la un preț superior sau inferior prețului de cost este lipsit de relevanță atunci când este vorba despre calificarea unei operațiuni drept „operațiune cu titlu oneros”. Astfel, această din urmă noțiune presupune doar existența unei legături directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contraprestație primită în mod real de

persoana impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, punctul 12, și Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 22).

27 În consecință, plata de către aproximativ o treime dintre părinții copiilor transportați a unei contribuții pentru transportul școlar permite să se considere că comuna Borsele a realizat o prestare de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

28 În al doilea rând, după cum a arătat avocatul general la punctele 49 și 50 din concluzii, trebuie precizat că existența unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros în sensul dispoziției citate mai sus nu este suficientă pentru a se constata existența unei activități economice în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA.

29 În această privință, rezultă din jurisprudența Curții că, pentru a determina dacă o prestare de servicii este efectuată în schimbul unei remunerații astfel încât această activitate trebuie calificată drept activitate economică (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 martie 1987, Comisia/Țările de Jos, 235/85, EU:C:1987:161, punctul 15), este necesar să se analizeze ansamblul condițiilor în care aceasta este realizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punctul 27).

30 Comparația dintre condițiile în care persoana interesată efectuează prestarea de servicii în cauză și cele în care acest tip de prestare de servicii este realizată în mod obișnuit poate constitui astfel una dintre metodele care permit să se verifice dacă activitatea în cauză constituie o activitate economică (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punctul 28).

31 Alte elemente precum, în special, importanța clientelei și cuantumul veniturilor pot de asemenea să fie luate în considerare, împreună cu altele, cu ocazia respectivei examinări (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 septembrie 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punctul 29).

32 Deși îi revine în ultimul rând, desigur, instanței naționale sarcina să aprecieze ansamblul datelor din litigiul principal, Curtea, chemată să furnizeze instanței naționale răspunsuri utile, este competentă să dea indicații, pe baza dosarului cauzei respective, precum și a observațiilor scrise și orale care i-au fost prezentate, de natură să permită aceleiași instanțe să statueze în litigiul concret cu care este sesizată.

33 În această privință, trebuie arătat că, pe de o parte, comuna Borsele nu recuperează, prin intermediul contribuțiilor pe care le percepe, decât o mică parte a cheltuielilor angajate. Astfel, contribuțiile în discuție în litigiul principal nu sunt datorate de fiecare utilizator și nu au fost plătite decât de o treime dintre aceștia, astfel încât cuantumul lor nu acoperă decât 3 % din totalul cheltuielilor de transport, soldul fiind finanțat din fonduri publice. O asemenea diferență între cheltuielile de funcționare și sumele percepute în schimbul serviciilor oferite este de natură să sugereze că contribuția parentală trebuie asimilată mai degrabă unei redevențe decât unei remunerații (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda, C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 50).

34 Rezultă astfel dintr-o asemenea asimetrie lipsa unor legături reale între suma achitată și prestarea de servicii furnizată. Prin urmare, nu reiese că legătura dintre serviciile de transport furnizate de comuna menționată și contravaloarea care trebuie plătită de părinți are caracterul direct cerut pentru ca aceasta să poată fi considerată o contraprestație care constituie o remunerație a acestui serviciu și pentru ca acesta din urmă să fie considerat o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda, C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 51).

35 Trebuie arătat, pe de altă parte, că condițiile în care este efectuată prestarea de servicii în discuție în litigiul principal se disting de cele în care sunt realizate în mod obișnuit activitățile de transport de persoane, din moment ce comuna Borsele, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 64 din

concluzii, nu oferă prestări de servicii pe piața generală a transportului de persoane, ci apare mai degrabă drept beneficiar și consumator final al prestațiilor de transport pe care le achiziționează de la întreprinderile de transport cu care tratează și pe care le pune la dispoziția părinților unor elevi în cadrul activității sale de serviciu public.

36 Rezultă din ansamblul considerațiilor care precedă că trebuie să se răspundă la întrebările adresate de instanța de trimitere că articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o colectivitate teritorială care furnizează un serviciu de transport școlar în condiții precum cele în discuție în litigiul principal nu exercită o activitate economică și, prin urmare, nu are calitatea de persoană impozabilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

37 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că o colectivitate teritorială care furnizează un serviciu de transport școlar în condiții precum cele în discuție în litigiul principal nu exercită o activitate economică și, prin urmare, nu are calitatea de persoană impozabilă.

Semnături