Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 12 maj 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 2.1 c och 9.1 — Beskattningsbara personer — Ekonomisk verksamhet — Begrepp — Skolskjuts”

I mål C-520/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol, Nederländerna) genom beslut av den 7 november 2014, som inkom till domstolen den 18 november 2014, i målet

Gemeente Borsele

mot

Staatssecretaris van Financïen

och

Staatssecretaris van Financïen

mot

Gemeente Borsele,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.L. da Cruz Vilaça samt domarna F. Biltgen, A. Borg Barthet (referent), E. Levits och M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 26 november 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Gemeente Borsele, genom D. Bos och A.T.M. Joore-van Zanten, belastingadviseurs,

* Rättegångsspråk: nederländska.

— Nederländernas regering, genom M. Bulterman, M. Gijzen och M. Noort, samtliga i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom V. Kaye och S. Simmons, båda i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill, barrister,

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och G. Wils, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 23 december 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 c och 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Geemente Borsele (kommunen Borsele) och Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare med ministerlika befogenheter för finansiella frågor) angående nämnda kommuns avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska mervärdesskatt betalas för följande:

”Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap”.

4 I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 I artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

Offentligrättsliga organ skall i vart fall anses som beskattningsbara personer när det gäller de verksamheter som anges i bilaga I, såvida dessa inte bedrivs i försumbart liten skala.”

6 Bilaga I till mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Förteckning över verksamheter som avses i artikel 13.1 tredje stycket”. Punkt 5 i denna bilaga avser ”Persontransport”.

7 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

Nederländsk rätt

8 Artikel 4 i Wet op het primair onderwijs (lag om lägre grundskolan) har rubriken ”kostnader för skolskjuts”. I denna artikel föreskrivs följande:

”1. Borgmästaren och kommunalråden ska på begäran bevilja föräldrar med hemvist i kommunen finansiering av de kostnader som de anser vara nödvändiga för barnens resor till och från skolan. Kommunfullmäktige ska utfärda en förordning om genomförande av denna finansiering, med beaktande av bestämmelserna i följande punkter.

…

4. Förordningen ska beakta det finansiella bidrag som skäligen kan krävas av föräldrarna och föreskriva att transporten kan ske på ett sätt som är lämpligt för eleven. I förordningen ska fastställas hur borgmästaren och kommunalråden kan konsultera sakkunniga på området.

5. I förordningen ska det föreskrivas om finansiering för transporten mellan elevens bostad och

a) den närmaste lägre grundskola som är tillgänglig för eleven, eller, om eleven måste gå på en specialiserad lägre grundskola, den närmaste specialiserade lägre grundskola som är tillgänglig för eleven,

b) en annan ordinär eller specialiserad lägre grundskola om transporten till denna skola innebär en lägre kostnad för kommunen jämfört med transporten till den ordinära eller specialiserade lägre grundskola som avses i led a, och föräldrarna godtar transporten till denna andra skola,

c) den närmaste specialiserade lägre grundskolan som är tillgänglig för eleven som har samarbete med den lägre grundskola i vilken eleven har gått tidigare, om föräldrarna godtar transporten till denna specialiserade lägre grundskola, eller

d) en annan ordinär eller specialiserad lägre grundskola som deltar i det samarbete som avses i led c, om transporten till denna skola innebär en lägre kostnad för kommunen jämfört med transporten till den specialiserade lägre grundskola som avses i led c, och föräldrarna godtar transporten till denna andra skola,

…

7. I förordningen kan föreskrivas att föräldrar vilkas gemensamma inkomst överstiger 17 700 euro endast beviljas finansiering i den mån transportkostnaderna överstiger kostnaderna för att åka med allmänna transportmedel på en sträcka som fastställs av kommunfullmäktige på grundval av punkt 8.

Denna sträcka får inte överstiga 6 kilometer. Inkomsterna ska beräknas på grundval av inkomsterna under kalenderåret två år före det kalenderår under vilket det läsår inleds för vilket finansiering söks. De kostnader för att åka med allmänna transportmedel som avses i den första meningen utgörs av de rimliga kostnaderna för att färdas den aktuella sträckan med allmänna transportmedel, med beaktande av den uppdelning i zoner som görs i förordningen på grundval av artikel 27.1 i lagen om persontransport, oberoende av om det finns allmänna transportmedel eller om de faktiskt används. För det fall punkt 10 tillämpas ska förordningen föreskriva en avgift som erläggs av föräldrarna vilken beräknas i enlighet med den tredje meningen. Från och med den 1 januari 1999 ska det belopp som avses i den första meningen justeras varje år på grundval av hur index för avtalsenliga löner för vuxna arbetstagare har utvecklats jämfört med föregående år, och beloppet ska vid denna justering avrundas uppåt till närmaste multipel av 450 euro. Det justerade beloppet ska ersätta det belopp som avses i den första meningen.

8. I förordningen kan föreskrivas att rätt till finansiering saknas på grund av avståndet mellan den skola som är tillgänglig för eleven och elevens bostad, mätt enligt den kortaste sträcka som är tillräckligt framkomlig och säker för eleven.

…

10. I förordningen kan föreskrivas att kommunen istället för att utbetala ett stöd i pengar själv utför transporten eller uppdrar åt någon annan att utföra denna.

11. I förordningen kan föreskrivas att vad gäller de elever för vilka den sträcka som avses i punkt 5 är längre än 20 kilometer ska beloppet för det finansiella stödet bero på föräldrarnas betalningsförmåga. Det kan även föreskrivas att den transport som kommunen utför eller uppdragit åt någon annan att utföra ska ske mot betalning av en avgift som beror på föräldrarnas betalningsförmåga, och som inte får överstiga kostnaderna för den berörda elevens resor. I detta fall ska förordningen även innehålla bestämmelser om beräkningen av föräldrarnas betalningsförmåga. Den första meningen är inte tillämplig vad gäller elever på specialiserade lägre grundskolor som bor längre än 20 kilometer från närmaste allmänna eller privata specialiserade lägre grundskola.

…”

9 I artikel 4.1 i wet op de expertisecentra (lag om centrum för expertis) anges att ”förordningen ska beakta det finansiella bidrag som skäligen kan krävas av föräldrarna och föreskriva att transporten kan ske på ett sätt som är lämpligt för eleven. Elever som går specialiserade gymnasieutbildningar kan dock endast erhålla finansiering av transportkostnaderna för det fall att de på grund av sin funktionsnedsättning måste använda ett annat transportmedel än allmänna transportmedel, eller om de på grund av sin funktionsnedsättning inte kan röra sig fritt med hjälp av allmänna transportmedel”.

10 I Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (kommunen Borseles förordning om skolskjuts av år 2008) föreskrivs bland annat följande:

— För sträckor under 6 kilometer ansvarar kommunen inte för elevens transport.

— För sträckor mellan 6 kilometer och 20 kilometer tillhandahålls skolskjuts mot att föräldrarna till de barn som transporteras betalar en fast avgift. Beloppet för denna fasta avgift ska fastställas så att det motsvarar priset för en resa på 6 kilometer med allmänna transportmedel.

— För sträckor på mer än 20 kilometer tillhandahålls skolskjuts mot en avgift som inte får överstiga denna transports självkostnadspris. Denna avgift ska beräknas per familj, med beaktande av föräldrarnas betalningsförmåga, på grundval av deras samlade inkomst, efter avdrag, i den mening som avses i 2001 års lag om inkomstskatt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Kommunen Borsele använder tjänster från transportföretag för att ombesörja skolskjuts åt de elever som har rätt till sådan. För år 2008 betalade kommunen 458 231 euro inklusive mervärdesskatt för denna skolskjuts.

12 I enlighet med bestämmelserna i kommunen Borseles förordning av år 2008 om skolskjuts, har cirka en tredjedel av föräldrarna till elever som använder skolskjuts betalat ersättning. Dessa avgifters samlade belopp uppgår till 13 958 euro, vilket motsvarar 3 procent av det belopp som kommunen har erlagt för att finansiera skolskjutsen. Resten har finansierats av kommunen med offentliga medel.

13 Kommunen Borsele har vid skattemyndigheten hävdat att kommunen är skattskyldig avseende mervärdesskatt för tillhandahållande av tjänster i form av skolskjuts mot betalning av avgifter, och att kommunen följaktligen ska kunna dra av den mervärdesskatt som den fakturerats av transportföretagen. Skattemyndigheten vidhöll, efter att kommunen begärt omprövning, sitt beslut, med motiveringen att kommunen inte tillhandahöll tjänster mot ersättning och således inte bedrev någon ekonomisk verksamhet.

14 Skattemyndigheterna fastställde i ett beslut av den 1 juli 2009 det belopp som kompensationsfonden för mervärdesskatt var skyldig kommunen Borsele för år 2008, utan att härvidlag beakta den mervärdesskatt som kommunen fakturerats av transportföretagen.

15 Kommunen Borsele överklagade nämnda beslut till rechtbank te 's-Gravenhage (förstainstansdomstolen i Haag, Nederländerna). Överklagandet ogillades genom avgörande av den 29 december 2010. Kommunen Borsele överklagade till Gerechtshof te 's-Gravenhage (appellationsdomstolen i Haag, Nederländerna), vilken genom avgörande av den 20 april 2012 upphävde såväl sistnämnda avgörande som skattemyndigheternas beslut. Kommunen Borsele och statssekreteraren med ministerlika befogenheter för finansiella frågor har var för sig överklagat avgörandet från Gerechtshof te 's-Gravenhage (appellationsdomstolen i Haag, Nederländerna) till Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol).

16 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artiklarna 2.1 c och 9.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en kommun ska anses utgöra en beskattningsbar person i den mening som avses i nämnda direktiv, vad gäller skolskjuts, på grund av en kommunal förordning som den som beskrivs i förevarande mål?

2) Ska för svaret på denna fråga den kommunala förordningen i dess helhet beaktas, eller ska varje transportprestation bedömas separat?

3) Om bedömningen ska ske separat, ska skillnad i så fall göras mellan elevtransporter som avser en sträcka på 6–20 kilometer respektive elevtransporter som avser en sträcka på mer än 20 kilometer?”

Prövningen av tolkningsfrågorna

17 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en lokal myndighet som tillhandahåller en tjänst avseende skolskjuts, under sådana förhållanden som dem i det nationella målet, handlar i egenskap av beskattningsbar person, och således omfattas av mervärdesskatt.

18 Enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

19 För att avgöra huruvida, i det aktuella nationella målet, en lokal myndighet agerar i egenskap av beskattningsbar person ska det följaktligen fastställas huruvida nämnda myndighet bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

20 Domstolen erinrar härvidlag om att det i artikel 9.1 andra stycket i direktivet föreskrivs att det med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken.

21 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 32 i sitt förslag till avgörande kan en verksamhet anses vara ekonomisk verksamhet i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse endast om den omfattar någon av transaktionerna i artikel 2 i mervärdesskattedirektivet.

22 För att i förevarande fall bedöma huruvida den skolskjuts som en kommun ansvarar för under sådana förhållanden som dem i det nationella målet utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i detta direktiv ska det således för det första fastställas huruvida kommunen, när den organiserade denna skolskjuts, tillhandahöll en tjänst i enlighet med artikel 2.1 c i direktivet.

23 I den mån de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat i sin begäran om förhandsavgörande gör det möjligt att anse att det i det nationella målet faktiskt rör sig om ett tillhandahållande av tjänster, ska det kontrolleras huruvida kommunen kan anses ha tillhandahållit dessa tjänster mot ersättning, såsom krävs enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

24 Enligt fast rättspraxis ska ett tillhandahållande av tjänster anses ske ”mot ersättning”, i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, och således anses vara skattepliktigt, endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se, bland annat, dom av den 3 mars 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14, dom av den 5 juni 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, punkt 45, och dom av den 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, punkt 47).

25 Det kan i förevarande fall konstateras att föräldrarnas bidrag till kostnaderna för skolskjutsen inte beräknas på grundval av de faktiska kostnaderna för de tillhandahållna tjänsterna. Beloppet för den avgift som föräldrarna betalar är nämligen inte knuten till vare sig antalet kilometer som barnen dagligen skjutsas eller till kostnaden för att producera resan för varje transporterad elev, eller till hur ofta resorna sker.

26 Det faktum att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset är utan betydelse för kvalificeringen av en transaktion som en transaktion som sker mot ersättning. Sistnämnda begrepp kräver nämligen endast att det finns ett direkt samband mellan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, punkt 12, och dom av den 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 22).

27 Att cirka en tredjedel av föräldrarna till de barn som transporterats har erlagt en avgift för skolskjutsen innebär därför att kommunen Borsele kan anses ha tillhandahållit tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

28 För det andra ska det, såsom generaladvokaten har understrukit i punkterna 49 och 50 i sitt förslag till avgörande, förtydligas att den omständigheten att det föreligger ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse inte räcker för att slå fast att det föreligger en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.

29 Det framgår härvidlag av domstolens praxis att vid bedömningen av huruvida ett tillhandahållande av tjänster ska anses ske mot vederlag på ett sådant sätt att denna verksamhet ska kvalificeras som ekonomisk verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 mars 1987, kommissionen/Nederländerna, 235/85, EU:C:1987:161, punkt 15), ska samtliga omständigheter rörande dess genomförande undersökas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 27).

30 Jämförelsen mellan å ena sidan hur tjänsteleverantören faktiskt genomför tillhandahållandet av tjänsten i fråga och å andra sidan hur denna typ av tjänster vanligen tillhandahålls kan således vara en metod som gör det möjligt att avgöra huruvida den aktuella verksamheten utgör en ekonomisk verksamhet (se, analogt, dom av den 26 september 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 28).

31 Andra omständigheter, såsom antalet kunder och intäkternas belopp, kan också beaktas, tillsammans med övriga omständigheter, vid denna bedömning (se, analogt, dom av den 26 september 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 29).

32 Även om det slutligen ankommer på den nationella domstolen att bedöma samtliga omständigheter i det nationella målet, är EU-domstolen, som ska ge den nationella domstolen ett ändamålsenligt svar, likväl behörig att, mot bakgrund av handlingarna i målet och de skriftliga och muntliga yttranden som avgetts till den, lämna upplysningar av sådant slag att den nationella domstolen kan avgöra det mål den har att pröva.

33 Det är härvidlag viktigt att notera att kommunen Borsele genom de avgifter den tar ut endast erhåller täckning för en bråkdel av de kostnader den haft. Det är nämligen inte alla användare som ska betala en sådan avgift, och det är endast en tredjedel av användarna som har erlagt avgift, varför avgifterna från föräldrarna endast täcker 3 procent av de totala transportkostnaderna. Resten täcks med allmänna medel. En sådan skillnad mellan driftskostnaderna och de belopp som uppburits som motvärde för de tillhandahålla tjänsterna kan ge vid handen att den avgift som betalas av föräldrarna snarare ska likställas med en offentlig avgift än med ett vederlag (se, analogt, dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 50).

34 Av en sådan asymmetri följer således att det inte finns något verkligt samband mellan det erlagda beloppet och den tillhandahållna tjänsten. Mot denna bakgrund finner domstolen således inte att det samband som finns mellan den transporttjänst som kommunen tillhandahåller och det motvärde som betalas av föräldrarna är direkt på ett sådant sätt som krävs för att motvärdet ska kunna anses utgöra vederlag för denna tjänst och därmed för att nämnda tjänst ska kunna anses vara ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet (se, analogt dom av den 29 oktober 2009, kommissionen/Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 51).

35 Vidare skiljer sig de omständigheter under vilka de tjänster som är aktuella i det nationella målet utförs från de omständigheter under vilka persontransportverksamhet vanligen genomförs. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 64 i sitt förslag till avgörande, tillhandahåller nämligen kommunen Borsele inte tjänster på den allmänna marknaden för persontransporter, utan uppträder snarare själv som mottagare och slutkonsument av de transporttjänster som kommunen köper av de transportföretag med vilka den ingått avtal, vars transporttjänster de ställer till elevernas föräldrars förfogande inom ramen för allmännyttiga tjänster.

36 Av det ovan anförda följer att tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande. Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en lokal myndighet som tillhandahåller en tjänst avseende skolskjuts, under sådana förhållanden som dem i det nationella målet, inte bedriver ekonomisk verksamhet och således inte är en beskattningsbar person.

Rättegångskostnader

37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en lokal myndighet som tillhandahåller en tjänst avseende skolskjuts, under sådana förhållanden som dem i det nationella målet, inte bedriver ekonomisk verksamhet och således inte är en beskattningsbar person.

Underskrifter