Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 23. prosinca 2015.[1]

Predmet C-520/14

Gemeente Borsele
protiv
Staatssecretaris van Financiën

(zahtjev za prethodnu odluku koju je uputio Hoge Raad (Nizozemska))

„Porezno pravo – Porez na dodanu vrijednost – Članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112/EZ – Porezni obveznik – Gospodarska aktivnost – Prijevoz učenika za račun općine – Financijski doprinos roditelja općini koji ovisi o njihovu dohotku“

I – **Uvod**

1. Izgleda da se s nizozemskim općinama dobro upravlja. U svakom slučaju upravna tijela barem nekih od tih općina očito često razmišljaju o tome kako na dobrobit svojih građana mogu uštedjeti na porezima. Budući da se to ne odvija uvijek bez sukoba s nizozemskom poreznom upravom, Sud je već nekoliko puta razmatrao zahtjeve za prethodnu odluku koji su se odnosili na tumačenje propisa Unije o porezu na dodanu vrijednost[2].

2. U ovom slučaju radi se o pitanju, obavlja li općina Borsele aktivnost koja podliježe porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) kada organizira prijevoz učenika u njihove škole. To bi odgovaralo želji općine. Ona bi, naime, željela s time povezanim pravom na odbitak uštedjeti velik dio PDV-a koji je platila za usluge prijevozničkih poduzeća, kojima je bilo povjereno obavljanje školskog prijevoza.

3. S aspekta PDV-a valja stoga razjasniti pitanje, obavlja li općina Borsele „gospodarsku aktivnost” u tom pogledu. Sud se već nekoliko puta doduše bavio definicijom tog pojma, osobito s obzirom na javnopravne i slične aktivnosti[3]. Kriteriji ocjene koji su u tom pogledu utvrđeni u sudskoj praksi moraju se ipak dodatno pojasniti.

1 — Izvorni jezik: njemački

2 — U odnosu na odbitak vidjeti presudu Gemeente Leusden i Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263 u vezi s iznajmljivanjem sportskih terena, presudu Gemeente ‘s-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188 u vezi s izgradnjom poslovne zgrade i predmet Gemeente Woerden, C-267/15 koji je još uvijek u tijeku, također u vezi s izgradnjom zgrade; osim toga, vidjeti presudu Gemeente Emmen, C-468/93, EU:C:1996:139 u vezi s izuzećem isporuke građevinskog zemljišta i presudu Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698 u vezi s oporezivanjem korištenja sportskog terena.

3 — Vidjeti u tom pogledu presude Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, Komisija/Nizozemska, 235/85, EU:C:1987:161, University of Huddersfield, C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria i dr., C-284/04, EU:C:2007:381, Hutchison 3G i dr., C-369/04, EU:C:2007:382, Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671 i Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733.

II – **Pravni okvir**

4. Oporezivanje PDV-om u Uniji uređeno je Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [4] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u). Šesta direktiva [5] koja se primjenjivala do 31. prosinca 2006. nije, međutim, izravno relevantna za glavni postupak. No, zbog toga što se odredbe tih direktiva uvelike podudaraju [6] valja u ovom slučaju uzeti u obzir i sudsku praksu Suda u vezi sa Šestom direktivom.

5. U skladu s člankom 2. stavkom 1. točkom (c) Direktive o PDV-u, PDV-u podliježe, među ostalim, „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

6. Osoba „poreznog obveznika” definirana člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u (prije članak 4. stavci 1. i 2. Šeste direktive) kako slijedi:„1. ‚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.”

7. Za javnopravnu aktivnost članak 13. stavak 1. Direktive o PDV-u (prije članak 4. stavak 5. podstavci 1. do 3. Šeste direktive) sadržava posebno pravilo:„1. 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”.

8. Taj Prilog I. Direktivi o PDV-u, na koji upućuje članak 13. stavak 1. podstavak 3., u točki 5. sadržava aktivnost „putnički prijevoz”.

III – **Glavni postupak**

9. Glavni postupak odnosi se na dug po osnovi PDV-a nizozemske općine Borsele (u daljnjem tekstu: Općina) za prosinac 2008. kao i na plaćanja iz nizozemskog fonda za naknadu PDV-a koja pripadaju Općini za 2008. godinu.

10. U školskoj godini 2008./2009. Općina je organizirala prijevoz određenih učenika koji su stanovali na području Općine, u njihove škole. Za to je angažirala različita prijevoznička poduzeća koja su Općini zaračunala obavljeni prijevoz, uključujući PDV. Općini su tom prilikom nastali troškovi u visini od 458 231 eura.

4 — SL L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

5 — Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145., str. 1.)

6 — Vidjeti uvodnu izjavu 3. Direktive o PDV-u.

11. Općina je ubrala doprinose od roditelja učenika koji su morali od Općine zatražiti školski prijevoz. Visina tih doprinosa bila je kod udaljenosti između 6 i 20 kilometara određena prema troškovima koji bi u javnom prijevozu nastali za udaljenost od 6 kilometara; kod udaljenosti od više od 20 kilometara uzet je, osim toga, u obzir i dohodak roditelja. U konačnici je samo trećina roditelja platila doprinose. Ukupni iznos tih doprinosa u 2008. iznosio je 13 958 eura.

12. Općina smatra da njezina aktivnost u okviru školskog prijevoza podliježe PDV-u. Stoga ona, s jedne strane, mora platiti PDV na doprinose u iznosu od 13 958 eura koje je ubrala od roditelja, a s druge strane joj pripada pravo na odbitak u pogledu udjela PDV-a od 458 231 eura koji su joj zaračunala prijevoznička poduzeća za obavljeni prijevoz. U konačnici bi uslijed toga Općila dobila povrat poreza. Međutim, nizozemska porezna uprava smatra da organizacija školskog prijevoza od strane Općine ne podliježe PDV-u jer ne predstavlja gospodarsku aktivnost.

IV – **Postupak pred Sudom**

13. Hoge Raad der Nederlanden pred, kojim se u međuvremenu vodi spor, smatra da su propisi Unije o PDV-u odlučni za spor te je stoga Sudu 18. studenog 2014. u skladu s člankom 267. UFEU-a uputio sljedeća pitanja:

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? 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? 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?

14. U postupku pred Sudom pisana očitovanja podnijele su Kraljevina Nizozemska, Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske te Europska komisija. Osim njih je na raspravi od 26. studenog 2015. sudjelovala i Općina.

V – **Pravna ocjena**

15. Svojim pitanjima sud koji je uputio zahtjev želi znati u kojem opsegu Općina postupa u ovom slučaju kod opisane organizacije školskog prijevoza kao porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, uslijed čega podliježe PDV-u.

16. Prema podstavku 1. te odredbe to ovisi o ispunjenju dvaju uvjeta. Kao prvo, Općina je morala provoditi „gospodarsku aktivnost” i to, kao drugo, „samostalno”. U ovom je postupku u pitanje dovedena samo prva od te dvije pretpostavke, to jest, je li Općina kod organizacije školskog prijevoza provodila gospodarsku aktivnost.

17. Pravnu definiciju gospodarske aktivnosti sadržava članak 9. stavak 1. podstavak 2. Direktive o PDV-u. Prema njemu se gospodarskom aktivnošću smatraju – koliko je to relevantno u ovom slučaju[7] – „sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija”.

7 — U drugoj rečenici članka 9. stavka 1. podstavka 2. Direktive o PDV-u spominje se osobito „korištenje materijalne ili nematerijalne imovine“ kao gospodarska aktivnost pod koju se predmetna organizacija školskog prijevoza, međutim, nikako ne može podvesti.

18. Na prvi pogled ta definicija izgleda dosta uska za ovaj slučaj. Sudeći samo prema tekstu izgleda dvojbeno, može li se Općina ubrojiti u jednu od navedenih kategorija poduzetnika i profesija. Međutim, u ustaljenoj sudskoj praksi Sud široko tumači pojam gospodarske aktivnosti [8], i upravo je za ovaj slučaj to tumačenje dodatno potvrđeno putem posebnog pravila za javnopravne aktivnosti iz članka 13. Direktive o PDV-u.

19. Članak 13. stavak 1. podstavak 1. Direktive o PDV-u određuje, naime, da se subjekti javnog prava, u koje se općine izričito ubrajaju, ne smatraju poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti u kojima sudjeluju kao javna tijela. Ta odredba stoga pretpostavlja da i država i njezini različiti subjekti javnog prava mogu provoditi gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u i time podlijegati PDV-u. Za ovaj slučaj putničkog prijevoza, koji obavlja javnopravno tijelo, to čak neposredno proizlazi iz članka 13. stavka 1. podstavka 3. u vezi s Prilogom I. točkom 5. Direktive o PDV-u. U skladu s tim subjekti javnog prava, čak i ako prema podstavku 1. te odredbe sudjeluju kao javna tijela, smatraju se poreznim obveznicima ako obavljaju putnički prijevoz koji nije tako malenog opsega da je zanemariv.

20. Iz potonje odredbe ne može se, doduše, izvesti zaključak da aktivnost putničkog prijevoza uvijek od subjekta javnog prava stvara poreznog obveznika. Naime, Sud je više puta naglasio da primjena posebnog pravila za javnopravne aktivnosti u članku 13. Direktive o PDV-u pretpostavlja da u pojedinačnom slučaju država stvarno provodi gospodarsku aktivnost [9]. Dakle, samo onda kada javni subjekt obavlja putnički prijevoz, koji također predstavlja gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. stavka 1., sam subjekt djeluje u skladu s Prilogom I. točkom 5. i člankom 13. stavkom 1. podstavkom 3. Direktive o PDV-u kao porezni obveznik, čak i ako u putničkom prijevozu sudjeluje kao javno tijelo.

21. Budući da bi potonje pravilo inače bilo bespredmetno, iz njega valja u okviru ovog ispitivanja svakako zaključiti da javnopravni putnički prijevoz *može* predstavljati gospodarsku aktivnost. Kada to proizlazi u pojedinačnom slučaju, mora se pojasniti u nastavku.

A – *Prethodne primjedbe o smislu oporezivanja javnopravne aktivnosti*

22. Ovaj predmet daje povoda za načelno razmišljanje o tome, pod kojim okolnostima upravo javnopravna aktivnost može predstavljati gospodarsku aktivnost i time podlijegati PDV-u.

23. Kao što je nezavisni odvjetnik F. Jacobs već jednom utvrdio u jednom drugom kontekstu, smisao oporezivanja javnopravnih usluga PDV-om nije otprve očit. Ako su različita javnopravna tijela korisnici i obveznici PDV-a, radi se u konačnici samo o složenoj vrsti redistribucije javnih financija [10]. Tako je to i u ovom slučaju. Prednost ili nedostatak koji nastaju za Općinu iz oporezivanja njezine aktivnosti, istovremeno je nedostatak ili prednost za porezni prihod koji ubire nizozemska porezna uprava. Za ukupne financije nizozemske države je slijedom toga beznačajno, podliježe li aktivnost Općine PDV-u u ovom slučaju.

24. Kao što proizlazi na temelju obrnutog zaključka iz posebnog pravila u članku 13. Direktive o PDV-u, zakonodavac Unije odlučio se za to da načelno i javnopravnu aktivnost podvrgne PDV-u, ako je ona istovremeno i gospodarska aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. podstavka 2. Direktive o PDV-u. Za to postoje dva dobra razloga.

8 — Vidjeti osobito presude Komisija/Nizozemska, 235/85, EU:C:1987:161, t. 8., Komisija/Grčka, C-260/98, EU:C:2000:429, t. 26., University of Huddersfield, C-223/03, EU:C:2006:124, t. 47., Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 34. i 37., te Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 31.

9 — Vidjeti presude T-Mobile Austria i dr., C-284/04, EU:C:2007:381, t. 48., Hutchison 3G i dr., C-369/04, EU:C:2007:382, t. 42., Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, t. 15., Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 53. i Komisija/Španjolska, C-154/08, EU:C:2009:695, t. 99.

10 — Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika F. Jacobsa u predmetu Landboden-Agrardienste, C-384/95, EU:C:1997:433, t. 12.

25. Prvo, oporezivanje javnopravne gospodarske aktivnosti služi sprječavanju narušavanja tržišnog natjecanja putem PDV-a. Naime, ako javnopravna tijela pružaju usluge, koje se nalaze u tržišnom natjecanju s uslugama privatnih gospodarskih subjekata, tada bi javnopravna tijela raspolagala značajnom prednošću u tržišnom natjecanju, ako njihova aktivnost također ne bi bila podvrgnuta PDV-u. Razlog za oporezivanje javnopravne aktivnosti uzet je, osim toga, u obzir i u posebnom pravilu članka 13. Direktive o PDV-u. Doduše, podstavkom 1. te odredbe izuzeta je iz PDV-a gospodarska aktivnost države u kojoj ona sudjeluje kao javno tijelo, da bi odmah potom ta iznimka bila ponovno ograničena podstavcima 2. i 3., ako postoji bojazan od narušavanja tržišnog natjecanja na dotičnom tržištu.

26. Drugo, gospodarsku aktivnost države valja oporezovati i stoga kako bi predmet oporezivanja PDV-om bio što sveobuhvatniji. Prema njezinoj uvodnoj izjavi 5. važeći PDV treba ubirati „na što je moguće općenitiji način". Na temelju sustava ubiranja u konačnici se načelno oporezuje samo krajnja potrošnja [11], a prema sudskoj praksi samo krajnji potrošač treba biti opterećen tim porezom [12]. Ako država pruža usluge, koje dovode to takve krajnje potrošnje robe, u konačnici ona krajnja potrošnja koju zadovoljava država, barem djelomično ne bi bila oporezovana, ako javnopravna gospodarska aktivnost ne bi mogla podlijegati i PDV-u. To je značajno u vezi s vlastitim sredstvima Unije koja se djelomično pune iz PDV-a [13].

27. To da se oporezivanje PDV-om javnopravne aktivnosti ne podrazumijeva samo po sebi, nego zahtijeva posebno opravdanje, jasno proizlazi iz sudske prakse Suda. Tamo ispitivanje, predstavlja li u pojedinačnom slučaju javnopravna ili slična aktivnost gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, podliježe očito strožim kriterijima u usporedbi s aktivnošću privatnog subjekta [14]. To je opravdano. Naime, u okviru svakog takvog ispitivanja trebalo bi razmotriti oba posebna razloga za potrebu oporezivanja javnopravne aktivnosti, koja sam upravo opisala, kako bi se osiguralo da „samooporezivanje" države u pojedinačnom slučaju također ima smisla.

B – *Pretpostavke za postojanje gospodarske aktivnosti*

28. S obzirom na to valja sada razjasniti, predstavlja li u ovom slučaju organizacija školskog prijevoza od strane općine gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. podstavka 2. Direktive o PDV-u.

29. Prije treba još razmotriti prigovor Komisije prema kojem je Općina mogla djelovati u okviru gospodarske aktivnosti jedino da je roditeljima učenika zaračunala PDV za organizaciju školskog prijevoza. To se ne može razaznati iz navoda suda koji je uputio zahtjev.

30. No, ta ocjena Komisije počiva na pogrešnom shvaćanju. Je li osoba djelovala u okviru gospodarske aktivnosti, valja ocijeniti neovisno o okolnosti, je li ona pri tome zaračunala PDV. Nasuprot tomu, treba po potrebi prije ispitati, je li ona to s pravom učinila ili propustila učiniti. To ovisi, među ostalim, također o tome, može li se njezinu aktivnost kvalificirati kao gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. podstavka 2. Direktive o PDV-u. Inače bi svaki porezni obveznik mogao izbjeći svoje porezne obveze jednostavno tako da svojim klijentima ne zaračuna PDV.

11 — Vidjeti članak 1. stavak 2. Direktive o PDV-u.

12 — Presude Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, t. 25. te Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.; vidjeti također presudu Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21. i tamo navedenu sudsku praksu, o ulozi poreznog obveznika kao pukog „prikupljača poreza za račun države", kao i presudu Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, t. 47. i tamo navedenu sudsku praksu, o bitnim obilježjima PDV-a.

13 — Vidjeti članak 2. stavak 1. točku (b) Odluke Vijeća 2007/436/EZ od 7. lipnja 2007. o sustavu vlastitih sredstava Europskih zajednica (SL L 163, str. 17., posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 1., svezak 15., str. 141.).

14 — Vidjeti presude T-Mobile Austria i dr., C-284/04, EU:C:2007:381, Hutchison 3G i dr., C-369/04, EU:C:2007:382, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619 i Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 53.; vidjeti također presude Mohr, C-215/94, EU:C:1996:72 i Landboden-Agrardienste, C-384/95, EU:C:1997:627 u odnosu na oporezivanje usluga koje država subvencionira.

1. Pružanje usluga

31. Postojanje gospodarske aktivnosti u ovom slučaju Kraljevina Nizozemska dovodi u pitanje prije svega time što prema njezinu stajalištu Općina nije pružila nikakve usluge u smislu oporezivog događaja iz članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u.

32. Doduše s Kraljevinom Nizozemskom se valja u tom pogledu složiti da se ne radi o gospodarskoj aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, ako kod aktivnosti nije nastao niti jedan od različitih oporezivih događaja iz članka 2. Direktive o PDV-u. Na taj način valja shvatiti i ponovljena upućivanja Suda na oporezive događaje iz članka 2. u okviru tumačenja članka 9. Direktive o PDV-u [15].

33. Zapravo u ovom slučaju u obzir dolazi samo oporezivi događaj iz članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u prema kojem PDV-u podliježe isporuka usluga. Na temelju toga je za pretpostavku o postojanju gospodarske aktivnosti Općine bitno da je ona u okviru organizacije školskog prijevoza pružala usluge u smislu relevantnih definicija iz članaka 24. i 25. Direktive o PDV-u.

34. Ako, međutim, Kraljevina Nizozemska osporava postojanje takvih usluga zbog toga što Općina kod organizacije školskog prijevoza samo ispunjava zakonsku obvezu, dovoljno je ukazati na članak 25. točku (c) Direktive o PDV-u prema kojem se uslugu, koja podliježe PDV-u, može izvršiti i „na temelju zakona”. Stoga je Sud već utvrdio da za pretpostavku o postojanju „gospodarske aktivnosti” nije relevantno to što je aktivnost dodijeljena i uređena zakonom iz razloga općeg interesa [16].

35. Osim toga je Kraljevina Nizozemska pak navela da su okolnosti pružanja usluga u ovom slučaju bile drukčije nego što je to opisao sud koji je uputio zahtjev. Kao što proizlazi iz članka 4. nizozemskog Zakona o osnovnom obrazovanju i odgovarajućih provedbenih odredaba Općine, ona ne pruža usluge roditeljima učenika. Naime, niti su roditelji postavili Općini zahtjev za prijevoz svoje djece niti su Općini bilo što platili za to. Prije bi roditelji mogli od Općine zahtijevati tek sudjelovanje u troškovima koji su samim roditeljima nastali za prijevoz učenika.

36. No, budući da okviru zahtjeva za prethodnu odluku Sud nije ovlašten ispitivati niti činjenično stanje u glavnom postupku izneseno u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje [17] niti pravilnost tumačenja nacionalnog prava koje je dao nacionalni sud [18], mora se kod odgovora na prethodna pitanja poći od okolnosti pružanja usluga kako ih je naveo sud koji je uputio zahtjev. Iz njih proizlazi da je sama Općina angažirala i platila različita prijevoznička poduzeća za usluge prijevoza. Općina je ove usluge prijevoza stavila roditeljima učenika na raspolaganje i to na njihov zahtjev. Tada je za to Općina imala po potrebi pravo zahtijevati doprinos od roditelja.

37. Na temelju tih navoda suda koji je uputio zahtjev Općina je shodno tomu organizacijom školskog prijevoza pružala usluge u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u. U tom pogledu gospodarski karakter njezine aktivnosti nije, dakle, upitan.

2. Ostvarivanje prihoda

38. Prema sudskoj praksi aktivnost valja kvalificirati gospodarskom samo kada se obavlja radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi [19].

15 — Vidjeti npr. presudu Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 31. i tamo navedenu sudsku praksu.

16 — Presude Komisija/Nizozemska, 235/85, EU:C:1987:161, t. 10. i Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 40.

17 — Vidjeti samo presudu Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, t. 53.

18 — Vidjeti, samo presudu Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, t. 13. i tamo navedenu sudsku praksu.

19 — Presuda Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, t. 18.

39. Djelomično je Sud tu pretpostavku izrazio i na način da se aktivnost mora obavljati na kontinuiranoj osnovi i „uz naknadu” [20]. Međutim, i tada je Sud izričito uputio na odredbu iz druge rečenice članka 9. stavka 1. podstavka 2. Direktive o PDV-u prema kojoj se korištenje imovine smatra gospodarskom aktivnošću ako se odvija „radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi”. Naime, ovaj zahtjev trebao bi važiti ne samo za korištenje imovine nego za sve aktivnosti [21].

40. U ovom slučaju nije upitna kontinuirana osnova aktivnosti Općine, već to, je li ona u smislu sudske prakse organizirala školski prijevoz radi ostvarivanja prihoda odnosno uz naknadu.

41. Kraljevina Nizozemska i Komisija smatraju da se pretpostavka o postojanju gospodarske aktivnosti Općine nikako ne može prihvatiti zbog toga što ona nije uz naknadu organizirala školski prijevoz. Naime, doprinosi, koje su roditelji učenika platili Općini, nisu bili povezani s troškovima pružanja usluge. Za to se one pozivaju na presudu u sporu između Komisije i Finske u kojoj je Sud javnopravnoj aktivnosti zanijekao gospodarski karakter jer je u odnosu na stvarnu vrijednost usluga tražena samo djelomična protučinidba, čija je visina ovisila o prihodima i imovini njihova korisnika [22].

42. Nasuprot tomu, Ujedinjena Kraljevina želi u toj presudi vidjeti proturječje s presudom Hotel Scandic Gåsabäck u kojoj je Sud izričito utvrdio da i protučinidba niža od cijene troška može dovesti do zaključka o postojanju transakcije uz naknadu [23].

a) Veza između naknade i ostvarivanja prihoda

43. Ova različita stajališta ukazuju na to da svaku od navedenih presuda Suda treba prvo razmotriti u njezinu zasebnom kontekstu tako da ih se pogrešno ne shvati.

44. Naime, valja razlikovati između ostvarivanja prihoda koje se zahtijeva člankom 9. stavkom 1., i naplatnosti pojedinih usluga ili isporuke robe, kao pretpostavke za njihovu oporezivost prema članku 2. i iz koje istovremeno proizlazi oporezivi iznos prema članku 73. Direktive o PDV-u.

45. Što se tiče utvrđenja o naplatnosti usluge prema oporezivom događaju iz članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u, Sud je u presudi Hotel Scandic Gåsabäck zapravo nedvojbeno razjasnio da se usluga ili isporuka robe pruža u smislu članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-a „uz naknadu” i onda kada se zahtijeva cijena niža od cijene troška [24]. Ne postoji također razlog za to da se prodaju po cijeni nižoj od cijene troška, koja je pod određenim okolnostima u gospodarskom životu potrebna i razumna, ne podvrgne PDV-u. Do izuzeća od PDV-a ne može dovesti niti formiranje cijena koje je u bilo kojem obliku usmjereno na dohodak ili imovinu klijenta, kao što je to slučaj, na primjer, kod popusta u gospodarstvu za studente ili umirovljenike.

46. Isto nedvojbeno vrijedi za određivanje naknade za potrebe utvrđivanja oporezivog iznosa PDV-a. Sukladno ustaljenoj sudskoj praksi, „naknada”, koja je prema članku 73. Direktive o PDV-u od odlučujućeg značenja, predstavlja „subjektivnu vrijednost”, odnosno stvarno primljenu vrijednost, a ne vrijednost koja je procijenjena prema objektivnim mjerilima [25]. Time Sud naglašava da se u pojedinom

20 — Presude Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, t. 18. i Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 37.; o članku 4. Druge direktive Vijeća 67/228/EEZ od 11. travnja 1967. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – Struktura i postupci za primjenu zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost (SL L 71, str. 1303.) vidjeti već presudu Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121).

21 — Vidjeti presudu Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, t. 18.; vidjeti također presudu Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 37., koja u tom pogledu upućuje na prethodno navedenu presudu.

22 — Vidjeti presudu Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 47. do 51.

23 — Vidjeti presudu Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, t. 22.

24 — Vidjeti presudu Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, t. 22. do 24.

25 — Vidjeti osobito presude Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, t. 13., Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, t. 21. te Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 33.

slučaju porez uvijek izračunava prema naknadi, ali ne prema „objektivnoj vrijednosti" usluge ili isporučene robe. To također jasno proizlazi *a contrario* iz odredbe članka 80. Direktive o PDV-u koja državama članicama u određenim slučajevima dopušta da kao oporezivi iznos upotrijebe objektivnu tržišnu vrijednost isporuke [26] umjesto stvarno primljene naknade.

47. Nasuprot tomu, u pogledu utvrđenja, treba li aktivnost kvalificirati kao gospodarsku u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, važe drugi kriteriji.

48. Doduše, izgleda da je u spomenutoj presudi Komisija/Finska Sud u odnosu na članak 9. stavak 1. ispitao pretpostavku, je li država obavljala svoju aktivnost „uz naknadu" i time radi ostvarivanja prihoda, na način da se oslonio na oporezive događaje iz sadašnjeg članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) Direktive o PDV-u [27]. No, kako proizlazi iz teksta francuske jezične verzije, na kojem se vijećalo o presudi, Sud nikako ne polazi od toga da je pojam naknade u obje odredbe istovjetan [28]. Kod definicije gospodarske aktivnosti Sud prije govori samo dijelom o „naknadi" stoga što je pretpostavka za postojanje gospodarske aktivnosti, kako smo vidjeli, ostvarivanje prihoda. No, prihodi se ne mogu ostvariti ako se aktivnost obavlja isključivo besplatno [29].

49. No, ne misli se baš na istu stvar, kada Sud u okviru članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u u presudi Komisija/Finska govori o „naknadi", kao kada u presudi Hotel Scandic Gåsabäck tumači pojam „uz naknadu" u smislu članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u. Iako često treba očekivati iste zaključke, valja paziti na strogo razdvajanje pojma naknade za potrebe članka 2., s jedne strane, od ostvarivanja prihoda koje se istražuje u okviru članka 9. Direktive o PDV-u. Na taj način se tada rješava i pitanje navodnih proturječja u sudskoj praksi Suda [30].

50. Zaključno se može reći da, s jedne strane, uvijek onda kada se za aktivnost ne zahtijeva naknada u smislu oporezivih događaja iz članka 2. stavka 1. Direktive o PDV-u, ne postoji niti gospodarska aktivnost jer se s aktivnošću ne ostvaruju prihodi u smislu druge rečenice članka 9. stavka 1. podstavka 2. Direktive o PDV-u. Međutim, s druge strane, prema sudskoj praksi okolnost, da porezni obveznik u okviru određene aktivnosti zahtijeva naknadu u smislu oporezivih događaja, nije dostatna za utvrđenje potrebno u okviru članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, da se njegova aktivnost odvija i radi ostvarivanja prihoda, a time nije dostatna niti za zaključak o postojanju gospodarske aktivnosti [31].

b) Ostvarivanje prihoda u ovom slučaju

51. Na taj način valja u ovom slučaju sada ispitati, je li Općina organizirala školski prijevoz radi ostvarivanja prihoda.

– Naknada u smislu oporezivog događaja

52. To se ne može zanijekati prije svega stoga što za svoju aktivnost ona uopće nije zahtijevala naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u. Naime, upravo je suprotno slučaj.

26 — To je takozvana tržišna vrijednost koja je definirana u članku 72. Direktive o PDV-u.

27 — Vidjeti presudu Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 42. do 51.; vidjeti također raniju presudu Komisija/Francuska, C-276/97, EU:C:2000:424, t. 32. do 36.

28 — Vidjeti francusku jezičnu verziju presude Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 37., u kojoj se u vezi s određivanjem gospodarske aktivnosti govori o „effectuée contre une rémunération" što ne odgovara izrazu „à titre onéreux" koji se nalazi u članku 2. stavku 1. točkama (a), (b) i (c) Direktive o PDV-u; vidjeti također presudu Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, t. 18.

29 — Vidjeti u tom smislu već presudu Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, t. 12.

30 — Vidjeti t. 41. i 42. ovog mišljenja.

31 — Vidjeti u tom smislu presude Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, t. 21. i Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 38.

53. Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi, isporuka uz naknadu u smislu oporezivih događaja iz članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) Direktive o PDV-u pretpostavlja jedino da postoji izravna veza između isporuke robe ili pružanja usluga i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika [32]. Za to je potreban samo pravni odnos između pružatelja i korisnika usluge u okviru kojeg se činidbe razmjenjuju [33], kao i obostrani uvjet činidbe i protučinidbe [34].

54. Ako je trećina roditelja platila doprinose za školski prijevoz, ti su uvjeti očito ispunjeni. Kao što, osim toga, proizlazi iz već spomenute presude Hotel Scandic Gåsabäck, okolnost da je Općina zahtijevala protučinidbe ispod svojih cijena troška ne sprječava zaključak da u ovim slučajevima naknada postoji [35]. Stoga se Općina organizacijom školskog prijevoza ne bavi isključivo besplatno.

– Ostvarivanje prihoda u užem smislu

55. Međutim, kao što je prikazano, postojanje naknade u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u nije dovoljno da se za određenu aktivnost utvrdi da se u smislu druge rečenice članka 9. stavka 1. podstavka 2. Direktive o PDV-u obavlja radi ostvarivanja prihoda.

56. Ovdje aktivnost radi ostvarivanja prihoda izgleda posebno dvojbena stoga što je Sud u presudi Komisija/Finska zanijekao gospodarsku aktivnost javnih tijela na području usluga pravne pomoći uz obrazloženje da je za aktivnost zatražena samo djelomična naknada koja je ovisila o dohotku i imovini korisnika usluga. Naime, izgleda da je u ovom slučaju slična situacija.

57. Doduše, u toj presudi je Sud prvenstveno uzeo u obzir to što je naknada stalno činila samo dio opće, zakonski utvrđene nagrade za usluge pravne pomoći [36]. No, u ovom slučaju izgleda da ne postoji opća, zakonski utvrđena cijena prijevoza.

58. Izgleda da je za Sud, osim toga, odlučno bilo i to da je visina naknade ovisila o dohotku i imovini korisnika usluga pravne pomoći [37]. U ovom slučaju takva ovisnost postoji barem djelomično u pogledu dohotka roditelja.

59. Osim toga je Sud u toj presudi smatrao da je nepostojanje gospodarskog karaktera aktivnosti potvrđeno time što su prihodi pokrivali samo mali dio troškova nastalih za usluge pravne pomoći [38]. Upravo je to ovdje slučaj. Općina od roditelja dobiva ukupno samo dio naknade u visini od oko 3 % troškova koji joj nastaju za osiguranje školskog prijevoza.

60. Iako oba slučaja time pokazuju sličnosti koje se ne mogu zanemariti, ipak se u ovom slučaju ne može *a priori* isključiti to da aktivnost Općine služi, barem među ostalim, ostvarivanju prihoda. Naime, osobito se ostvarivanje prihoda ne smije pomiješati s namjerom ostvarivanja dobiti koja prema sudskoj praksi uopće ne predstavlja pretpostavku za postojanje gospodarske aktivnosti [39].

32 — Vidjeti presudu Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, t. 37. i tamo navedenu sudsku praksu.

33 — Vidjeti osobito presude Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 14., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, t. 47. i Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, t. 29.

34 — Vidjeti osobito presude Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 13. do 20. i Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, t. 12. do 17.; vidjeti također mišljenje nezavisne odvjetnice C. Stix-Hackl u predmetu Bertelsmann, C-380/99, EU:C:2001:129, t. 32.

35 — Vidjeti presudu Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, t. 22. do 24.

36 — Vidjeti presudu Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 47.

37 — Vidjeti presudu Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 48.

38 — Vidjeti presudu Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 50.

39 — Vidjeti u tom smislu presudu Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, t. 25.; to nedvosmisleno proizlazi i iz odredaba članka 132. stavka 1. točaka (l) i (m) kao i iz članka 133. točke (a) Direktive o PDV-u koje su posebno usmjerene na neprofitne organizacije.

61. No, ono što Sud nije izričito naveo u presudi Komisija/Finska, a na čemu se naposljetku temelji njegova odluka, jest izostanak posebne implicitne pretpostavke za utvrđenje postojanja djelatnosti usmjerene ostvarivanju prihoda u smislu druge rečenice članka 9. stavka 1. podstavka 2. Direktive o PDV-u: sudjelovanje na tržištu.

– Sudjelovanje na tržištu

62. Sud je, naime, već u presudi SPÖ Landesorganisation Kärnten zanijekao postojanje djelatnosti usmjerene ostvarivanju prihoda u smislu druge rečenice članka 9. stavka 1. podstavka 2. Direktive o PDV-u jer ta organizacija političke stranke nije svojom aktivnošću sudjelovala na tržištu [40]. On je i u daljnjim odlukama u konačnici zanijekao postojanje gospodarske aktivnosti javnih tijela jer se takvo sudjelovanje na tržištu nije moglo utvrditi [41].

63. Taj zahtjev sudjelovanja na tržištu potvrđen je i dopunjen time što radi utvrđenja o postojanju gospodarske aktivnosti Sud ponekad ispituje, obavlja li se aktivnost na isti način kao što se obično obavlja odgovarajuća gospodarska aktivnost. Pri tome se osobito zahtijeva usporedba s uobičajenom aktivnošću skupina profesija navedenih u prvoj rečenici članka 9. stavka 1. podstavka 2. Direktive o PDV-u [42].

64. No, takvo uobičajeno sudjelovanje Općine na tržištu ne može se prepoznati u ovom slučaju. Svojom aktivnošću Općina ne nudi usluge na općem tržištu usluga prijevoza. Ona se više sama čini krajnjim potrošačem usluga prijevoznika, čije usluge prijevoza stavlja na raspolaganje roditeljima učenika samo u okviru svojeg obavljanja usluga od općeg interesa, čak i ako pri tome naplaćuje djelomični financijski doprinos.

65. To osobito dokazuje okolnost da Općina može povratiti samo mali postotak troškova svojih ulaznih usluga putem ubiranja doprinosa na svoje izlazne usluge. Takvo ponašanje nije uobičajeno za sudionika na tržištu.

66. U tom pogledu je i Sud već rano pojasnio da između *visine* naknade i postojanja gospodarske aktivnosti postoji određena veza [43]. Upravo je tu vezu Sud potom potvrdio u presudi Komisija/Finska [44]. Naime, aktivnost, koja u redovnom sustavu PDV-a na temelju strukture pojedinačnih troškova i cijena može dovesti samo do povrata poreza, ne dovodi do oporezivanja dodane vrijednosti, po kojoj se on naziva, jer se ona strukturno uopće ne može stvoriti.

67. Oporezivanje općinske organizacije školskog prijevoza nije u ovom slučaju potrebno niti iz jednog od dvaju razloga koji su prethodno navedeni za obuhvaćanje javnopravne aktivnosti PDV-om [45].

68. Iako je naposljetku na sudu koji je uputio zahtjev da to utvrdi kao činjenično pitanje, prije svega se ne može prepoznati narušavanje tržišnog natjecanja zbog neubiranja PDV-a. Razlog tomu što zbog općinskih usluga prijevoza roditelji ne koriste usluge privatnih prijevozničkih poduzeća za školski prijevoz, nije neoporezivanje PDV-om, već to što Općina od roditelja ubire doprinose koji su, kako se

40 — Presuda SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, t. 21. i 24.

41 — Presude T-Mobile Austria i dr., C-284/04, EU:C:2007:381, t. 42. i Hutchison 3G i dr., C-369/04, EU:C:2007:382, t. 36.; vidjeti u tom smislu također presudu Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, t. 19.

42 — Vidjeti presude Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, t. 28., Słaby i dr., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, t. 39. do 41., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, t. 21. i Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, t. 24.

43 — Vidjeti presudu Komisija/Francuska, 50/87, EU:C:1988:429, t. 21.

44 — Vidjeti presudu Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 50.

45 — Vidjeti t. 25. i 26. ovog mišljenja.

čini, od početka bili niži od tržišnih cijena usporedivih usluga prijevoza, ako su uopće zahtijevani. Nasuprot tomu, oporezivanjem te aktivnosti bi se konkurentski položaj privatnih subjekata dalje pogoršao jer bi Općina mogla još više sniziti doprinose roditelja zbog strukturno trajnog viška pretporeza.

69. Drugo, predmet oporezivanja PDV-om u obliku oporezivanja krajnje potrošnje se u ovom slučaju može dostatno obuhvatiti samo ako se aktivnost Općine *ne* oporezuje. Ako bi, naime, organizacija školskog prijevoza od strane Općine, za čiju provedbu se ona služi vanjskim prijevozničkim poduzećima, bila podvrgnuta PDV-u, tada bi se u konačnici zbog odbitka pretporeza porez ubirao samo na oporezivi iznos doprinosa koji roditelji moraju platiti. Oni bi iznosili samo mali dio tržišne cijene tih usluga prijevoza jer doprinosi ukupno čine samo 3 % troškova koji nastaju za vanjsko obavljanje prijevoza. Naposljetku bi konačna potrošnja tih usluga prijevoza bila u bitnome izuzeta od PDV-a. Kako bi se to spriječilo i usluge prijevoza po njihovim tržišnim cijenama podvrgnulo PDV-u, konačno oporezivanje mora se odvijati već na razini ulaznih usluga Općine. To pretpostavlja da organizacija školskog prijevoza od strane Općine *ne* predstavlja gospodarsku aktivnost.

– Opće ili pojedinačno razmatranje

70. Doduše, Ujedinjena Kraljevina je predložila da u okviru pojedinačnog razmatranja svakako treba gospodarskom aktivnošću smatrati onaj prijevoz Općine kod kojeg ona od roditelja barem približno dobiva tržišnu cijenu.

71. No, zahtjev sudjelovanja na tržištu načelno treba utvrditi za javnopravnu aktivnost kao cjelinu što ne traži razmatranje svake pojedinačne transakcije. No, razlog za oporezivanje javnopravne aktivnosti u vidu sprječavanja narušavanja tržišnog natjecanja može u pojedinačnom slučaju prisiliti na podjelu aktivnosti na gospodarski i negospodarski dio.

72. Stoga će sud koji je uputio zahtjev morati još ispitati u kojoj mjeri neubiranje PDV-a može u ovom slučaju dovesti kod pojedinih usluga prijevoza do narušavanja tržišnog natjecanja naspram privatnih ponuđača usluga prijevoza. Pri tome valja stalno voditi računa i o učincima odbitka pretporeza.

73. Ipak, razlikovanje između gospodarskog i negospodarskog dijela aktivnosti Općine nije potrebno ako bi se u ovom slučaju utvrdio samo beznačajan broj pojedinih slučajeva u kojima bi se zbog neoporezivanja općinskog školskog prijevoza moglo narušiti tržišno natjecanje. To naime odgovara kriterijima koji proizlaze iz posebnih pravila za javnopravnu aktivnost sadržanih u članku 13. stavku 1. podstavcima 2. i 3. Direktive o PDV-u [46].

– Privremeni zaključak

74. Pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev ispita stanje tržišnog natjecanja, u konačnici valja prije svega ustvrditi da organizacija školskog prijevoza od strane Općine ne služi ostvarivanju prihoda u smislu članka 9. stavka 1. podstavka 2. Direktive o PDV-u.

C – *Zaključak*

75. Ponovno pod uvjetom da sud koji je uputio zahtjev ispita stanje tržišnog natjecanja, organizacijom školskog prijevoza Općina stoga u ovom slučaju ne obavlja gospodarsku aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. podstavka 2. Direktive o PDV-u. Slijedom toga se u okviru te aktivnosti nju ne može smatrati poreznim obveznikom u smislu članka 9. stavka 1. podstavka 1. Direktive o PDV-u.

46 — O ovim kriterijima vidjeti osobito presudu Isle of Wight Council i dr., C-288/07, EU:C:2008:505.

VI – **Zaključak**

76. Stoga predlažem da se na prethodna pitanja koja je uputio Hoge Raad der Nederlanden odgovori kako slijedi:

Općina, koja kao u glavnom postupku, organizira školski prijevoz angažiranjem vanjskih prijevozničkih poduzeća i od roditelja prima doprinose u visini od samo 3 % troškova obavljanja prijevoza, ne djeluje kao porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112/EZ. Ako sud koji je uputio zahtjev ipak u nezanemarivom broju pojedinačnih slučajeva prijevoza utvrdi postojanje narušavanja tržišnog natjecanja, Općina bi u tom dijelu djelovala kao porezni obveznik.