Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 23 grudnia 2015 r.[1]

Sprawa C-520/14

Gemeente Borsele
przeciwko
Staatssecretaris van Financiën

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy, Niderlandy)]

Przepisy podatkowe — Podatek VAT — Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE — Podatnik — Działalność gospodarcza — Dowóz uczniów do szkół na zlecenie gminy — Opłata uiszczana gminie przez rodziców w zależności od ich dochodu

I – **Wprowadzenie**

1. Niderlandzkie gminy wydają się dobrze zarządzane. W każdym razie przynajmniej niektóre z ich organów zarządzających często podejmują w widoczny sposób wysiłki w celu zaoszczędzenia środków pochodzących z podatków z korzyścią dla dobra swoich mieszkańców. Z uwagi na to, że nie zawsze wysiłki te podejmowane są bez konfliktów z niderlandzką administracją podatkową, do Trybunału kilka razy były już kierowane wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, które dotyczyły wykładni przepisów Unii dotyczących podatku od wartości dodanej (VAT)[2].

2. Niniejsza sprawa dotyczy kwestii, czy gmina Borsele (Niderlandy, zwana dalej „gminą”) wykonuje działalność gospodarczą podlegającą podatkowi VAT w związku z organizowaniem przewozu uczniów do jej szkół. Byłoby to zgodne z życzeniem gminy. Poprzez skorzystanie ze związanego z tym prawa do odliczenia podatku chciałaby ona bowiem zaoszczędzić większą część podatku VAT, który zapłaciła za usługi przedsiębiorstw transportowych, którym powierzono realizację dowozu uczniów do szkół.

3. Z punktu widzenia podatku VAT należy więc wyjaśnić, czy gmina wykonywała w tym zakresie „działalność gospodarczą”. Trybunał zajmował się już wielokrotnie definicją tego pojęcia, w szczególności w odniesieniu do działalności organów publicznych lub pokrewnych[3]. Kryteria oceny określone w tym względzie w orzecznictwie wymagają jednakże dalszego doprecyzowania.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — W odniesieniu do prawa do odliczenia zob. wyroki: Gemeente Leusden und Holin Groep, C-487/01 i C-7/02, EU:C:2004:263 (w przedmiocie wynajmu boisk sportowych); Gemeente ’s-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188 (w przedmiocie budowy budynku biurowego); tocząca się jeszcze sprawa Gemeente Woerden, C-267/15 (również dotycząca budowy budynku); zob. ponadto wyroki: Gemeente Emmen, C-468/93, EU:C:1996:139 (dotyczący zwolnienia z podatku dostarczenia gruntów budowlanych); Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698 (dotyczący opodatkowania wykorzystania boiska sportowego).

3 — Zobacz w tym względzie wyroki: Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121; Komisja/Niderlandy, 235/85, EU:C:1987:161; University of Huddersfield, C-223/03, EU:C:2006:124; T-Mobile Austria i in., C-284/04, EU:C:2007:381; Hutchison 3G i in., 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; Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671; a także Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733.

II – **Ramy prawne**

4. Nakładanie podatku VAT jest regulowane w Unii przez dyrektywę 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[4] (zwaną dalej „dyrektywą o podatku VAT"). Obowiązująca do dnia 31 grudnia 2006 r. szósta dyrektywa[5] nie ma bezpośrednio znaczenia dla sprawy w postępowaniu głównym. Niemniej jednak z uwagi na w szerokiej mierze zbieżne przepisy[6] w niniejszej sprawie należy mieć na względzie również orzecznictwo Trybunału dotyczące szóstej dyrektywy.

5. Na mocy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT opodatkowaniu podatkiem VAT podlega w szczególności „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze".

6. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT (poprzednio art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy) definiuje „podatnika" w następujący sposób:„1. »Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu".

7. W odniesieniu do działalności państwowej art. 13 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT (poprzednio art. 4 ust. 5 akapity od pierwszego do trzeciego szóstej dyrektywy) zawiera regulację stanowiącą odstępstwo:„1. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte".

8. Załącznik I do dyrektywy o podatku VAT, do którego odsyła art. 13 ust. 1 akapit trzeci, przewiduje w pkt 5 działalność „przewóz[u] osób".

III – **Postępowanie główne**

9. Postępowanie główne dotyczy długu z tytułu podatku VAT ciążącego na gminie za grudzień 2008 r. oraz składek niderlandzkiego funduszu zwrotu na rzecz zwrotu podatku VAT przysługujących gminie za 2008 r.

4 — Dz. U. L 347, s. 1.

5 — Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

6 — Zobacz motyw 3 dyrektywy o podatku VAT.

10. W roku szkolnym 2008/2009 gmina organizowała przewóz niektórych uczniów mieszkających na terenie gminy do jej szkół. W tym celu zleciła ona przewóz różnym przedsiębiorstwom, które wystawiły gminie faktury, w których wykazywały wykonanie przewozów, w tym podatek VAT. Gmina poniosła z tego tytułu koszty w wysokości 458 231 EUR.

11. Od rodziców uczniów, którzy musieli wystąpić do gminy z wnioskiem o dowóz uczniów do szkół, gmina pobierała opłaty. W przypadku odległości od 6 do 20 km jej wysokość zależała od kosztów transportu publicznego na dystansie 6 km; w przypadku odległości wynoszącej ponad 20 km uwzględniany był ponadto dochód rodziców. W rezultacie jedynie jedna trzecia rodziców płaciła opłaty. W 2008 r. łączna suma tych opłat wynosiła 13 958 EUR.

12. Gmina uważa, że jej działalność w ramach przewozu dowozu uczniów do szkół podlega podatkowi VAT. W związku z tym twierdzi ona, że z jednej strony musiała zapłacić podatek VAT od pobranych od rodziców opłat w wysokości 13 958 EUR, zaś z drugiej strony ma prawo do odliczenia części podatku VAT zawartego w kwocie 458 231 EUR, która została wykazana przez przedsiębiorstwa transportowe w wystawionych jej fakturach za wykonanie przewozu. W rezultacie gmina otrzymuje w ten sposób zwrot podatku. Niderlandzka administracja podatkowa uważa jednak, że organizowanie dowozu uczniów do szkół nie podlega podatkowi VAT, ponieważ nie stanowi ono działalności gospodarczej.

IV – **Postępowanie przed Trybunałem**

13. Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy, Niderlandy), przed którym w międzyczasie zawisł spór, uważa, że decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia tego sporu mają unijne przepisy dotyczące podatku VAT, i w związku z tym na podstawie art. 267 TFUE przedłożył Trybunałowi w dniu 18 listopada 2014 r. następujące pytania:

„Czy art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że w kontekście dowozu uczniów do szkół w oparciu o uregulowanie takie jak opisane w niniejszym postanowieniu gminę należy uznać za podatnika w rozumieniu tej dyrektywy? Czy na potrzeby udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy uwzględnić uregulowanie jako całość, czy też oceny tej należy dokonać w odniesieniu do każdego świadczenia przewozu osobno? W tym ostatnim przypadku: czy w związku z tym należy dokonywać rozróżnienia w zależności od tego, czy chodzi o przewóz uczniów, odpowiednio, na dystansie od 6 do 20 km i na dystansie powyżej 20 km?”.

14. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi pisemne przedstawiły Królestwo Niderlandów, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisja Europejska. W rozprawie w dniu 26 listopada 2015 r. wzięła ponadto udział również gmina.

V – **Ocena prawna**

15. W swoich pytaniach sąd odsyłający zmierza do ustalenia, w jakim zakresie gmina działała w niniejszym przypadku w ramach opisanego organizowania dowozu uczniów do szkół w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT i w związku z tym podlega podatkowi VAT.

16. Zgodnie z akapitem pierwszym tego przepisu zależy to od dwóch aspektów. Po pierwsze, gmina musiałaby prowadzić „działalność gospodarczą”, i po drugie, musiałaby prowadzić ją „samodzielnie”. W niniejszym postępowaniu podawana w wątpliwości jest tylko pierwsza z tych dwóch przesłanek, a mianowicie to, czy w ramach organizowania dowozu uczniów do szkół gmina wykonywała działalność gospodarczą.

17. Definicję prawną działalności gospodarczej zawiera art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy o podatku VAT. Zgodnie z tym przepisem działalność gospodarcza – w zakresie mającym znaczenie w niniejszej sprawie[7] – obejmuje „wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów".

18. W odniesieniu do niniejszego przypadku definicja ta wydaje się prima facie bardzo wąska. W świetle samego brzmienia rzeczonego przepisu wydaje się wątpliwe, czy gmina może zostać zaliczona do jednej z wymienionych kategorii przedsiębiorców i zawodów. W utrwalonym orzecznictwie Trybunał dokonuje jednak szerokiej wykładni pojęcia działalności gospodarczej[8] i właśnie w niniejszej sprawie wykładnia ta znajduje dodatkowe potwierdzenie w stanowiącym odstępstwo uregulowaniu w zakresie działalności organów publicznych, zawartym w art. 13 dyrektywy o podatku VAT.

19. Artykuł 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy o podatku VAT stanowi bowiem, że podmioty prawa publicznego – do których wyraźnie zaliczają się również gminy – nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą wykonują jako organy władzy publicznej. Przepis ten zakłada więc tym samym, że również państwo i jego różne podmioty prawa publicznego mogą wykonywać działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT i w związku z tym podlegać podatkowi VAT. W niniejszej sprawie dotyczącej państwowego przewozu osób wynika to nawet bezpośrednio z art. 13 ust. 1 akapit trzeci w związku z pkt 5 załącznika I do dyrektywy o podatku VAT. Zgodnie z tymi przepisami podmioty prawa publicznego – nawet jeżeli wykonują działalność jako organy władzy publicznej zgodnie z art. 13 ust. 1 akapit pierwszy – są uważane za podatników, jeżeli wykonują przewozy osób, o ile ich skala nie jest bez znaczenia.

20. Z tego ostatniego wymienionego przepisu nie można jednak wywodzić, że działalność polegająca na przewozie osób zawsze czyni podmiot prawa publicznego podatnikiem. Trybunał podkreślił bowiem wielokrotnie, że zastosowanie przewidzianego w art. 13 dyrektywy o podatku VAT uregulowania stanowiącego odstępstwo od działalności państwowej zakłada wykonywanie przez państwo w konkretnym przypadku działalności gospodarczej[9]. Organ publiczny wykonujący przewóz osób, który również stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1, działa, zgodnie z pkt 5 załącznika I i art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy o podatku VAT, jako podatnik tylko wówczas, gdy wykonuje przewóz osób w ramach władzy publicznej.

21. Z uwagi na to, że ostatnie wymienione uregulowanie byłoby w przeciwnym razie bezprzedmiotowe, należy w każdym razie wnioskować z niego w odniesieniu do niniejszego przedmiotu badania, że przewóz osób przez organy publiczne *może* stanowić działalność gospodarczą. W związku z tym należy wyjaśnić, kiedy w konkretnym przypadku przewóz należy traktować jako taki.

A – *Uwagi wstępne w przedmiocie celu opodatkowania działalności organów publicznych*

22. Niniejsza sprawa daje okazję do gruntownego rozważenia, w jakich okolicznościach właśnie działalność organów publicznych może stanowić działalność gospodarczą i w związku z tym podlegać podatkowi VAT.

7 — W art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie dyrektywy o podatku VAT wymieniono jako działalność gospodarczą w szczególności „wykorzystywanie […] majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych", do którego w żaden sposób nie można zaliczyć rozpatrywanego dowozu uczniów do szkół.

8 — Zobacz w szczególności wyroki: Komisja/Niderlandy, 235/85, EU:C:1987:161, pkt 8; Komisja/Grecja, C-260/98, EU:C:2000:429, pkt 26; University of Huddersfield, C-223/03, EU:C:2006:124, pkt 47; Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 34 i 37; a także Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 31.

9 — Zobacz wyroki: T-Mobile Austria i in., C-284/04, EU:C:2007:381, pkt 48; Hutchison 3G i in., C-369/04, EU:C:2007:382, pkt 42; Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 15; Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 53; a także Komisja/Hiszpania, C-154/08, EU:C:2009:695, pkt 99.

23. Jak stwierdził rzecznik generalny F.G. Jacobs w innym kontekście, cel opodatkowania podatkiem VAT usług świadczonych przez organy publiczne nie jest przede wszystkim oczywisty. Jeżeli różne podmioty państwowe są beneficjentem i obciążonym z tytułu podatku VAT, wówczas chodzi w rezultacie o zawiły rodzaj wewnątrzpaństwowej rekompensaty finansowej [10]. Tak też jest w niniejszym przypadku. Korzyść lub strata, które wynikają dla gminy z opodatkowania jej działalności, stanowią jednocześnie stratę lub korzyść dla wpływów podatkowych, które uzyskuje niderlandzka administracja podatkowa. Dla niderlandzkich finansów publicznych w ogólności jest więc bez znaczenia, czy działalność gminy podlega w niniejszym przypadku podatkowi VAT.

24. Jak jednak wynika a contrario ze stanowiącego odstępstwo uregulowania przewidzianego w art. 13 dyrektywy o podatku VAT, prawodawca unijny zdecydował się opodatkować podatkiem VAT zasadniczo również działalność organów publicznych, jeżeli stanowi ona działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy. Uczynił tak z dwóch istotnych powodów.

25. Po pierwsze, opodatkowanie działalności gospodarczej prowadzonej przez organy publiczne ma na celu zapobieżenie zakłóceniom konkurencji na poziomie podatku VAT. Jeżeli bowiem organy publiczne świadczą usługi, które konkurują z usługami świadczonymi przez prywatnych przedsiębiorców, to gdyby ich działalność nie została opodatkowana podatkiem VAT, organy publiczne posiadałaby znaczną przewagę w zakresie konkurencji. Ten powód opodatkowania działalności organów publicznych znajduje ponadto odzwierciedlenie również w stanowiącym odstępstwo uregulowaniu zawartym w art. 13 dyrektywy o podatku VAT. Artykuł 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy o podatku VAT wyłącza wprawdzie z opodatkowania podatkiem VAT działalność gospodarczą organów publicznych w ramach władzy publicznej, jednakże jednocześnie ogranicza to odstępstwo w akapitach drugim i trzecim, w zakresie, w jakim odstępstwo to prowadziłoby do zakłóceń konkurencji na danym rynku.

26. Po drugie, działalność gospodarcza organów publicznych powinna być opodatkowana również dlatego, aby podatek VAT obejmował opodatkowaną dziedzinę w jak najszerszym zakresie. Zgodnie z motywem 5 dyrektywy o podatku VAT podatek powinien być nakładany „w możliwie najbardziej ogólny sposób". W ramach systemu pobierania tego podatku opodatkowana zostaje w rezultacie zasadniczo jedynie konsumpcja końcowa [11] i zgodnie z orzecznictwem również jedynie konsument końcowy powinien zostać obciążony podatkiem [12]. Jeżeli więc organy publiczne świadczą usługi, które prowadzą do takiej końcowej konsumpcji dóbr, w rezultacie ta konsumpcja końcowa, którą zaspokajają organy publiczne, co najmniej częściowo nie byłaby opodatkowana, gdyby działalność gospodarcza podmiotów publicznych mogła również nie być opodatkowana podatkiem VAT. Jest to istotne również z punktu widzenia zasobów własnych Unii, których źródłem zasilania jest w części podatek VAT [13].

27. Fakt, że opodatkowanie podatkiem VAT działalności organów publicznych nie jest automatyczne, lecz wymaga szczególnego uzasadnienia, wyraźnie wynika z orzecznictwa Trybunału. Ocena, czy w konkretnym przypadku działalność organów publicznych lub pokrewnych stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT, podlega – w porównaniu do

10 — Opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w sprawie Landboden-Agrardienste, C-384/95, EU:C:1997:433, pkt 12.

11 — Zobacz art. 1 ust. 2 dyrektywy o podatku VAT.

12 — Wyroki: Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 25; a także Tulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34; zob. także wyrok Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo, dotyczący funkcji podatnika jako zwykłego „poborcy podatkowego na rachunek państwa"; a także wyrok Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo, dotyczący istotnych cech podatku VAT.

13 — Zobacz art. 2 ust. 1 lit. b) decyzji Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 163, s. 17).

działalności podmiotu prywatnego – wyraźnie bardziej restrykcyjnym kryteriom [14]. Jest to uzasadnione. W ramach danej oceny należy bowiem zawsze rozważyć oba szczególne powody, które właśnie przedstawiłam w odniesieniu do konieczności opodatkowania działalności organów publicznych, aby zapewnić, że „samoopodatkowanie" organów publicznych ma również sens w konkretnym przypadku.

B – *Przesłanki działalności gospodarczej*

28. W tych okolicznościach należy teraz wyjaśnić, czy w niniejszym przypadku organizowanie przez gminę dowozu uczniów do szkół stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy o podatku VAT.

29. Na wstępie należy przeanalizować zarzut Komisji, według którego gmina może działać w ramach działalności gospodarczej jedynie wtedy, jeżeli w fakturach wystawianych rodzicom uczniów wykazywała podatek VAT z tytułu organizowania dowozu uczniów do szkół. Zdaniem Komisji nie można tego stwierdzić na podstawie informacji przedstawionych przez sąd odsyłający.

30. Ta ocena Komisji wynika jednakże z nieporozumienia. To, czy dana osoba działała w ramach działalności gospodarczej, powinno być oceniane niezależnie od okoliczności, czy wykazała ona w fakturze podatek VAT. Przeciwnie, należy zbadać, czy osoba ta uczyniła to lub zaniechała tego zgodnie z prawem. Zależy to także w szczególności od okoliczności, czy jej działalność należy zaklasyfikować jako „gospodarczą" w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy o podatku VAT. W przeciwnym razie każdy podatnik mógłby uchylić się od swoich obowiązków podatkowych poprzez niewykazanie podatku VAT w fakturach wystawianych swoim klientom.

1. Świadczenie usług

31. Królestwo Niderlandów kwestionuje istnienie działalności gospodarczej w niniejszym przypadku przede wszystkim z tego względu, że jego zdaniem gmina nie świadczyła w ogóle usług odpowiadających czynnościom opodatkowanym podatkiem VAT, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT.

32. Istotnie, należy zgodzić się z Królestwem Niderlandów w tym względzie, że działalność gospodarcza w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT nie może zostać stwierdzona, jeżeli dana działalność nie odpowiada żadnej z czynności określonych w art. 2 dyrektywy o podatku VAT. W ten sposób należy interpretować również wielokrotne odniesienia Trybunału w ramach wykładni art. 9 dyrektywy o podatku VAT do czynności określonych w art. 2 tej dyrektywy [15].

33. W niniejszym przypadku w rzeczywistości w grę wchodzi jedynie czynność określona w art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT, w świetle którego to przepisu opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatne świadczenie usług. Na podstawie tego przepisu dla stwierdzenia, że gmina prowadziła działalność gospodarczą, jest niezbędne, aby w ramach organizowania dowozu uczniów do szkół świadczyła ona usługi w rozumieniu definicji zawartych w art. 24 i 25 dyrektywy o podatku VAT.

14 — Zobacz wyroki: T-Mobile Austria i in., C-284/04, EU:C:2007:381; Hutchison 3G i in., C-369/04, EU:C:2007:382; SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619; a także Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 53; zob. także, w odniesieniu do opodatkowania usług świadczonych przez organy publiczne, wyroki: Mohr, C-215/94, EU:C:1996:72; Landboden-Agrardienste, C-384/95, EU:C:1997:627.

15 — Zobacz w szczególności wyrok Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo.

34. W zakresie, w jakim Królestwo Niderlandów kwestionuje jednak w niniejszej sprawie istnienie takich usług na tej podstawie, że poprzez organizowanie dowozu uczniów do szkół gmina jedynie wykonuje obowiązek ustawowy, wystarczy odesłanie do art. 25 lit. c) dyrektywy o podatku VAT, zgodnie z którym usługa podlegająca podatkowi VAT może być świadczona również z „mocy prawa". Dlatego też Trybunał stwierdził już, że dla przyjęcia, iż dana działalność ma charakter gospodarczy, jest bez znaczenia, że polega ona na pełnieniu funkcji przyznanych i regulowanych przez ustawę w interesie powszechnym [16].

35. Ponadto Królestwo Niderlandów podniosło jednak, że w niniejszym przypadku relacje związane z usługami są ukształtowane inaczej niż zostało to opisane przez sąd odsyłający. Jak wynika z art. 4 niderlandzkiej ustawy o szkolnictwie podstawowym i przyjętego przez gminę rozporządzenia wykonawczego do tej ustawy, gmina ta nie świadczy usług na rzecz rodziców uczniów. Rodzice bowiem ani nie mają względem gminy żadnego roszczenia o dowóz ich dzieci, ani nie dokonywali na rzecz gminy żadnych opłat z tego tytułu. Przeciwnie, rodzice mogą domagać się od gminy jedynie uczestnictwa w kosztach, które rodzice sami ponoszą w związku z dowozem uczniów do szkół.

36. Z uwagi na to, że w ramach postępowania o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Trybunał nie jest właściwy w zakresie weryfikowania przedstawionego w orzeczeniu odsyłającym stanu faktycznego sprawy w postępowaniu głównym [17] ani prawidłowego charakteru wykładni prawa krajowego dokonanej przez sąd odsyłający [18], dla celów udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne należy przyjąć, że relacje związane z usługami przebiegały tak, jak przedstawił je sąd odsyłający. W świetle tych wyjaśnień gmina sama zleciła różnym przedsiębiorstwom wykonanie usług przewozu i zapłaciła za nie. Następnie gmina udostępniała te usługi przewozowe rodzicom uczniów na ich wniosek. Z tego tytułu gmina miała następnie w stosownym przypadku roszczenie o zapłatę danej kwoty względem rodziców.

37. W świetle tych informacji przedstawionych przez sąd odsyłający gmina poprzez organizację dowozu uczniów do szkół świadczyła więc usługi w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT. W tym względzie gospodarczy charakter jej działalności nie jest kwestionowany.

2. Uzyskanie dochodu

38. Zgodnie z orzecznictwem daną działalność należy zaklasyfikować jako mającą charakter „gospodarczy", jeżeli jest ona wykonywana w celu uzyskiwania dochodu o charakterze stałym [19].

39. Trybunał określił te przesłanki również w ten sposób, że działalność musi być wykonywana w sposób ciągły i „za wynagrodzeniem" [20]. Jednakże również wtedy Trybunał odnosił się wyraźnie do przepisu art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie dyrektywy o podatku VAT, zgodnie z którym wykorzystywanie majątku rzeczowego stanowi działalność gospodarczą, jeżeli jest dokonywane „w sposób ciągły" „w celu uzyskania z tego tytułu dochodu". Wymóg ten powinien dotyczyć nie tylko wykorzystywania majątku rzeczowego, ale także wszystkich czynności [21].

16 — Zobacz wyroki: Komisja/Niderlandy, 235/85, EU:C:1987:161, pkt 10; Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 40.

17 — Zobacz wyrok Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 53.

18 — Zobacz wyrok Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, pkt 13 i przytoczone tam orzecznictwo.

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

20 — Wyroki: Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 18; Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 37; zob. już wyrok Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, dotyczący art. 4 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 71, s. 1303).

21 — Zobacz wyrok Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, s. 18; zob. także wyrok Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:67, pkt 37, w którym pod tym względem Trybunał odnosi się do powyższego wyroku.

40. W niniejszym przypadku ciągły charakter działalności gminy nie rodzi wątpliwości, rozpatrywana jest natomiast kwestia, czy gmina organizowała dowóz uczniów do szkół, w rozumieniu orzecznictwa, w celu uzyskania z tego tytułu dochodu lub za wynagrodzeniem.

41. Królestwo Niderlandów oraz Komisja uważają, że przyjęcie gospodarczego charakteru działalności wykonywanej przez gminę jest w każdym razie wykluczone z tego względu, że nie organizowała ona dowozu uczniów do szkół za wynagrodzeniem. Opłaty, które rodzice uczniów uiszczali gminie, nie miały bowiem związku z kosztami świadczenia usług. W tym względzie powołują się one na wyrok wydany w wyniku skargi w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego wniesionej przez Komisję przeciwko Finlandii, w którym to wyroku Trybunał odmówił charakteru gospodarczego działalności organów publicznych, ponieważ żądana opłata pokrywała jedynie część rzeczywistej wartości świadczonych usług, a jej wysokość zależała od wysokości dochodów i majątku odbiorcy usług [22].

42. Zjednoczone Królestwo dopatruje się natomiast sprzeczności tego wyroku z wyrokiem Hotel Scandic Gåsabäck, w którym Trybunał wyraźnie stwierdził, że wynagrodzenie poniżej kosztów produkcji może prowadzić do przyznania, iż czynność jest dokonywana za wynagrodzeniem [23].

a) Związek między wynagrodzeniem i uzyskaniem dochodu

43. Te odmienne stanowiska dowodzą, że wymienione wyroki Trybunału wymagają przede wszystkim odrębnych analiz, aby nie zostały błędnie zrozumiane.

44. Należy bowiem dokonać rozróżnienia między uzyskiwaniem dochodów, którego wymaga art. 9 ust. 1, i odpłatnością za konkretną usługę lub dostawę towaru, która jest warunkiem ich opodatkowania zgodnie z art. 2 i stanowi jednocześnie podstawę opodatkowania zgodnie z art. 73 dyrektywy o podatku VAT.

45. Jeżeli chodzi o stwierdzenie odpłatności usługi, która stanowi jeden z elementów czynności opodatkowanej na podstawie w art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT, Trybunał w istocie w wyroku Hotel Scandic Gåsabäck jednoznacznie wyjaśnił, że dana usługa lub dostawa przedmiotu jest wykonywana „za wynagrodzeniem" w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT również wtedy, gdy żądana jest zapłata ceny niższej od kosztów produkcji [24]. Nie istnieje żaden powód przemawiający za tym, aby sprzedaży po cenie niższej od kosztów produkcji, która w określonych okolicznościach jest w życiu gospodarczym konieczna i racjonalna, nie opodatkować podatkiem VAT. Podobnie struktura cen, która odnosi się w jakiejkolwiek formie do dochodu lub majątku klienta, jak to się zdarza w życiu gospodarczym przykładowo w przypadku rabatów dla studentów lub emerytów, nie może prowadzić do zwolnienia z podatku VAT.

46. To samo dotyczy bezspornie określenia wynagrodzenia w ramach podstawy wymiaru podatku VAT. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem decydujące w świetle art. 73 dyrektywy o podatku VAT „świadczenie wzajemne" jest „wartością subiektywną", tzn. rzeczywiście otrzymaną, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych [25]. Trybunał stwierdza tym samym, że wysokość podatku w konkretnym przypadku zawsze określa się w oparciu o świadczenie wzajemne, a nie w oparciu

22 — Wyrok Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 47–51.

23 — Zobacz wyrok Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 22.

24 — Wyrok Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 22–24.

25 — Zobacz w szczególności wyroki: Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, pkt 13; Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 21; a takżeTulică i Plavoşin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 33.

o „obiektywną” wartość usługi lub dostarczonego towaru. Wynika to również wyraźnie a contrario z systemu ustanowionego w art. 80 dyrektywy o podatku VAT, który w określonych przypadkach zezwala państwom członkowskim na przyjęcie za podstawę opodatkowania, zamiast rzeczywiście otrzymanego świadczenia wzajemnego, obiektywną wartość rynkową świadczenia [26].

47. Natomiast do ustalenia, czy daną działalność należy zaklasyfikować jako działalność „o charakterze gospodarczym” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT, zastosowanie mają inne kryteria.

48. Prawdą jest, że Trybunał wydawał się badać w wyroku Komisja/Finlandia, czy państwo prowadziło swoją działalność „za wynagrodzeniem” i tym samym w celu uzyskania dochodu, w ten sposób, że odwoływał się on do zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego określonych w obecnym art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy o podatku VAT [27]. Jak jednakże wynika z wersji wyroku w języku francuskim, w którym zapadał wyrok, Trybunał wcale nie zakłada tożsamości pojęcia wynagrodzenia w obu przepisach [28]. W odniesieniu do definicji działalności gospodarczej Trybunał mówi bowiem częściowo o „wynagrodzeniu” działalności tylko z tego względu, że przesłanką działalności gospodarczej jest, jak wskazano, uzyskanie dochodów. Dochody nie mogą być jednakże uzyskane, jeżeli dana działalność jest wykonywana wyłącznie nieodpłatnie [29].

49. Kiedy Trybunał w wyroku Komisja/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671) mówi w ramach art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT o „wynagrodzeniu”, nie chodzi dokładnie o to samo, o czym mówi on w wyroku Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47), dokonując wykładni pojęcia „odpłatna/e” w rozumieniu art. 2 ust. 1 tej dyrektywy. Nawet jeśli często należy oczekiwać tych samych rezultatów, należy mieć na uwadze ścisłe rozróżnienie między definicją odpłatnego charakteru dla celów art. 2 a definicją uzyskiwania dochodu rozpatrywaną zgodnie z art. 9 dyrektywy o podatku VAT. W ten sposób znikają również zarzucane sprzeczności w orzecznictwie Trybunału [30].

50. W podsumowaniu można stwierdzić, że z jednej strony zawsze wtedy, gdy za daną działalność nie jest żądane żadne wynagrodzenie w rozumieniu zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego określonych w art. 2 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT, nie ma również miejsca działalność gospodarcza, ponieważ nie jest uzyskiwany żaden dochód w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie tej dyrektywy. Z drugiej jednak strony, zgodnie z orzecznictwem, okoliczność, że w ramach działalności podatnik żąda wynagrodzenia w myśl zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego, nie jest wystarczająca dla koniecznego w ramach art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT stwierdzenia, że jego działalność jest wykonywana również w celu uzyskania dochodu, i tym samym dla przyjęcia, że działalność ma charakter gospodarczy [31].

b) Uzyskanie dochodu w niniejszym przypadku

51. Tym sposobem w niniejszym przypadku wystarczy zbadać, czy gmina organizowała dowóz uczniów do szkół w celu uzyskania dochodu.

26 — Jest to „wartość wolnorynkowa”, którą definiuje art. 72 dyrektywy o podatku VAT.

27 — Zobacz wyrok Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 42–51; zob. także wcześniejszy wyrok Komisja/Francja, C-276/97, EU:C:2000:424, pkt 32–36.

28 — Zobacz francuskojęzyczna wersja wyroku Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 37, w którym to wyroku Trybunał, w związku z określaniem działalności gospodarczej, mówi o działalności „effectuée contre une rémunération”, co nie odpowiada wyrażeniu „à titre onéreux”, zawartemu w art. 2 ust. 1 lit. a)–c) dyrektywy o podatku VAT; zob. także wyrok Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 18.

29 — Zobacz podobnie już wyrok Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, pkt 12.

30 — Zobacz pkt 41 i 42 powyżej.

31 — Zobacz podobnie wyroki: Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 21; Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 38.

– Wynagrodzenie w myśl zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego

52. Tego, że gmina miała na celu uzyskanie dochodu, nie można zanegować na wstępie z tego względu, że za swoją działalność nie żądała żadnego wynagrodzenia w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT. Jest bowiem wręcz przeciwnie.

53. Usługa świadczona odpłatnie w myśl zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego określonych w art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy o podatku VAT oznacza mianowicie, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, wyłącznie istnienie bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika [32]. W tym względzie konieczny jest jedynie stosunek prawny pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą, w ramach którego następuje wymiana świadczeń [33], oraz wzajemne powiązanie świadczenia i świadczenia wzajemnego [34].

54. Ponieważ jedna trzecia rodziców musi uiszczać opłaty za dowóz uczniów do szkół, wymogi te są w oczywisty sposób spełnione. Jak ponadto wynika z przytoczonego już wyroku Hotel Scandic Gåsabäck, przyjęciu odpłatnego charakteru tych transakcji nie stoi na przeszkodzie okoliczność, że gmina żądała świadczeń wzajemnych niższych od kosztów produkcji [35]. Tym samym gmina nie organizuje dowozu uczniów do szkół wyłącznie nieodpłatnie.

– Uzyskanie dochodu sensu stricto

55. Jak wyjaśniono, istnienie wynagrodzenia w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT nie wystarczy, aby stwierdzić, że dana działalność jest wykonywana w celu uzyskania dochodu w myśl art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie dyrektywy o podatku VAT.

56. Działalność w celu uzyskania dochodu wydaje się w niniejszej sprawie wątpliwa w szczególności z tego względu, że Trybunał w wyroku Komisja/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671) odmówił jakiegokolwiek gospodarczego charakteru działalności podmiotów państwowych wykonywanej w dziedzinie pomocy prawnej, podnosząc w uzasadnieniu, że z tytułu tej działalności żądana była jedynie zapłata częściowa, która zależała od dochodu i majątku usługobiorcy. Wydaje się, że sytuacja w niniejszym przypadku jest podobna.

57. Jednakże w wyroku tym Trybunał wziął pod uwagę przede wszystkim to, że uzyskane wynagrodzenie nigdy nie pokrywało całości honorarium ustalonego przez przepisy krajowe na podstawie wynagrodzenia za usługi pomocy prawnej [36]. W niniejszym przypadku wydaje się jednak, że nie istnieje ustalona przez przepisy krajowe ogólna cena przewozu.

58. Wydaje się, że decydujące dla Trybunału było jednak także to, że wysokość wynagrodzenia zależała również od dochodu i majątku beneficjenta usług pomocy prawnej [37]. W niniejszym przypadku taka zależność także istnieje przynajmniej w odniesieniu do dochodów rodziców.

32 — Zobacz wyrok Serebrjannyj wek, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo.

33 — Zobacz w szczególności wyroki: Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 14; MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, pkt 47; Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 29.

34 — Zobacz w szczególności wyroki: Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13–20; Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, pkt 12–17; zob. także opinia rzecznik generalnej Ch. Stix-Hackl w sprawie Bertelsmann, C-380/99, EU:C:2001:129, pkt 32.

35 — Zobacz wyrok Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 22–24.

36 — Wyrok Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 47.

37 — Wyrok Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 48.

59. Ponadto w wyroku tym Trybunał uznał, że brak gospodarczego charakteru działalności potwierdza okoliczność, iż kwota zapłaty pokrywała jedynie część kosztów powstałych w związku ze świadczeniem usług pomocy prawnej [38]. Właśnie tak jest w niniejszym przypadku. Gmina otrzymuje od rodziców łącznie jedynie zapłatę częściową w wysokości ok. 3% kosztów, które ponosi ona w związku z zapewnieniem dowozu uczniów do szkół.

60. Chociaż pod niektórymi względami obydwie sprawy są bezspornie podobne, to jednak w niniejszym przypadku nie można z miejsca wykluczyć, że działalność gminy ma na celu – co najmniej także – uzyskanie dochodu. Uzyskania dochodu nie można bowiem w szczególności mylić z zamiarem osiągania zysków, który to zamiar w świetle orzecznictwa nie jest warunkiem przyjęcia istnienia działalności gospodarczej [39].

61. Tym, czego Trybunał nie wypowiedział wyraźnie w wyroku Komisja/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671), ale co jednakże ostatecznie leżało u podstaw jego rozstrzygnięcia, jest brak szczególnej domyślnej przesłanki działalności mającej na celu uzyskanie dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie dyrektywy o podatku VAT: działania na rynku.

– Działanie na rynku

62. Już w wyroku SPÖ Landesorganisation Kärnten Trybunał orzekł, że nie można mówić o działalności mającej na celu uzyskanie dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie dyrektywy o podatku VAT z tego względu, iż ta jednostka organizacyjna partii politycznej w ramach swojej działalności nie działała na rynku [40]. Również w kolejnych wyrokach Trybunał zaprzeczył w rezultacie istnieniu działalności gospodarczej jednostek państwowych ze względu na brak działania na rynku [41].

63. Ten wymóg działania na rynku znajduje potwierdzenie i uzupełnienie przez fakt, że w celu stwierdzenia działalności gospodarczej Trybunał bada między innymi, czy dana działalność jest wykonywana w ten sam sposób co działalność gospodarcza o tym samym charakterze. W szczególności wymagane jest w tej mierze porównanie ze zwykłą działalnością grup zawodowych wymienionych w art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie dyrektywy o podatku VAT [42].

64. W niniejszym przypadku nie można jednak stwierdzić mającego taki charakter działania gminy na rynku. Gmina nie oferuje w ramach swojej działalności żadnych usług na ogólnym rynku usług przewozowych. Przeciwnie, sama występuje jako konsument końcowy usług przedsiębiorstw transportowych, których usługi przewozowe udostępnia rodzicom uczniów jedynie w ramach usługi publicznej, nawet jeżeli częściowo pobiera opłatę z tego tytułu.

65. Dowodzi tego w szczególności okoliczność, że gmina poprzez pobieranie opłat z tytułu usług, które oferuje, pokrywa jedynie mały procent kosztów, jakie ponosi. Takie postępowanie jest nietypowe dla przedsiębiorców.

38 — Wyrok Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 50.

39 — Zobacz podobnie wyrok Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, pkt 25; wynika to również jednoznacznie z przepisów art. 132 ust. 1 lit. l) i m) oraz art. 133 lit. a) dyrektywy o podatku VAT, które odnoszą się w szczególności do podmiotów niemających zamiaru osiągania zysków.

40 — Wyrok SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, pkt 21, 24.

41 — Wyroki: T-Mobile Austria i in., C-284/04, EU:C:2007:381, pkt 42; a także Hutchison 3G i in., C-369/04, EU:C:2007:382, pkt 36; zob. podobnie także wyrok Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 19.

42 — Zobacz wyroki: Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, pkt 28; Słaby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 39–41; Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, pkt 21; a także Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, pkt 24.

66. W tym względzie Trybunał już wcześniej wyjaśnił, że istnieje pewien związek między wysokością wynagrodzenia i istnieniem działalności gospodarczej [43]. Właśnie ten związek Trybunał ustalił również w wyroku Komisja/Finlandia [44]. Działalność, która w obrębie zwykłego systemu podatku VAT może prowadzić, w związku ze strukturą indywidualnych kosztów i cen, tylko do zwrotów podatku, nie prowadzi do opodatkowania mającej ten sam tytuł wartości dodanej, ponieważ wartość ta w ogóle nie może zostać strukturalnie wyprodukowana.

67. Opodatkowanie gminnej organizacji dowozu uczniów do szkół nie jest wymagane w niniejszym przypadku również z żadnego z dwóch względów, które zostały wymienione powyżej w odniesieniu do objęcia podatkiem VAT działalności państwowej [45].

68. Po pierwsze, mimo że jest to kwestia faktyczna i powinna ona zostać ustalona wyłącznie przez sąd odsyłający, nie można stwierdzić zakłóceń konkurencji w związku z nienałożeniem podatku VAT. W zakresie, w jakim rodzice nie korzystają z usług prywatnych przedsiębiorstw transportowych w odniesieniu do dowozu uczniów do szkół ze względu na gminne usługi przewozowe, wynika to nie z braku opodatkowania podatkiem VAT, lecz z faktu, że gmina pobiera od rodziców opłaty, które a priori wydają się niższe niż ceny rynkowe porównywalnych usług przewozowych, o ile w ogóle żąda ona opłat. Opodatkowanie tej działalności jeszcze osłabiłoby zdolność do konkurowania przedsiębiorstw prywatnych, ponieważ gmina mogłaby jeszcze bardziej obniżyć opłaty rodziców w związku ze strukturalnie stale powstającą nadwyżką podatku naliczonego.

69. Po drugie, przedmiot podatku VAT w postaci opodatkowania konsumpcji końcowej można pojąć w niniejszym przypadku w wystarczający sposób tylko wtedy, gdy działalność gminy *nie* będzie opodatkowana. Gdyby bowiem opodatkować podatkiem VAT organizację dowozu uczniów do szkół przez gminę, który to dowóz gmina realizuje poprzez posłużenie się zewnętrznymi przedsiębiorstwami transportowymi, to w rezultacie – ze względu na odliczenie naliczonego podatku – nakładany byłby tylko podatek od podstawy opodatkowania, którą stanowiłyby opłaty uiszczane przez rodziców. Opłaty te stanowią jednakże tylko mały ułamek ceny rynkowej tych usług przewozowych, ponieważ stanowią one łącznie tylko 3% kosztów ponoszonych w związku z zewnętrzną realizacją przewozu. W rezultacie konsumpcja końcowa tych usług przewozowych byłaby zasadniczo zwolniona z podatku VAT. Aby temu zapobiec i poddać usługi przewozowe podatkowi VAT po ich cenie rynkowej, ostateczne opodatkowanie musi następować już na etapie usług świadczonych przez gminę. Oznacza to, że organizowanie dowozu uczniów do szkół przez gminę nie stanowi działalności gospodarczej.

– Ocena ogólna lub indywidualna

70. Zjednoczone Królestwo zaproponowało jednak, aby w ramach oceny indywidualnej uznać w każdym razie za działalność gospodarczą przewóz organizowany przez gminę, w przypadku którego przynajmniej w przybliżeniu gmina otrzymuje od rodziców cenę rynkową.

71. Prawdą jest, że działanie na rynku organów publicznych powinno co do zasady zostać stwierdzone zasadniczo w odniesieniu do działalności ogółem, a stwierdzenie to nie wymaga oceny każdej indywidualnej czynności. Niemniej jednak istniejący w odniesieniu do opodatkowania działalności organów publicznych powód zapobieżenia zakłóceniom konkurencji może zmusić w konkretnym przypadku do podzielenia danej działalności na części gospodarczą i niegospodarczą.

43 — Zobacz wyrok Komisja/Francja, 50/87, EU:C:1988:429, pkt 21.

44 — Wyrok C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 50.

45 — Zobacz pkt 25 i 26 powyżej.

72. Dlatego też sąd odsyłający będzie musiał zbadać, w jakim zakresie właśnie nienałożenie podatku VAT może prowadzić w niniejszym przypadku w odniesieniu do poszczególnych usług przewozowych do zakłócenia konkurencji w stosunku do podmiotów prywatnych oferujących usługi przewozowe. Należy przy tym zawsze uwzględniać również wpływ na odliczenie naliczonego podatku VAT.

73. Jednakże nie ma konieczności dzielenia działalności na części gospodarczą i niegospodarczą, skoro w niniejszym przypadku należy stwierdzić, że istnieje tylko nieznaczna liczba przypadków, w których dochodziłoby do zakłócenia konkurencji ze względu na brak opodatkowania organizowanego przez gminę dowozu uczniów do szkół. Jest to bowiem równoznaczne z kryteriami, jakie określono w art. 13 ust. 1 akapity drugi i trzeci dyrektywy o podatku VAT w odniesieniu do stanowiącego odstępstwo systemu mającego zastosowanie do działalności organów publicznych [46].

– Wniosek częściowy

74. W rezultacie należy przede wszystkim stwierdzić – z zastrzeżeniem przeprowadzenia przez sąd odsyłający oceny sytuacji w zakresie konkurencji – że organizowanie dowozu uczniów do szkół przez gminę nie ma na celu uzyskania dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy o podatku VAT.

C – *Wniosek*

75. W niniejszym przypadku – znów z zastrzeżeniem przeprowadzenia przez sąd odsyłający oceny sytuacji w zakresie konkurencji – poprzez organizowanie dowozu uczniów do szkół gmina nie wykonuje działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy o podatku VAT. Z powyższego wynika, że w ramach tej działalności gminy nie należy uważać za „podatnika" w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy o podatku VAT.

VI – **Wnioski**

76. Proponuję zatem, aby na pytania prejudycjalne przedłożone przez Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy, Niderlandy) udzielić następującej odpowiedzi:

Gmina, która – tak jak w postępowaniu głównym – organizuje dowóz uczniów do szkół poprzez korzystanie z usług zewnętrznych przedsiębiorstw transportowych i otrzymuje od rodziców uczniów opłaty jedynie w wysokości 3% kosztów realizacji przewozu, nie działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Gmina działałaby jednak w takim charakterze, gdyby sąd odsyłający stwierdził, że do zakłócenia konkurencji dochodzi w przypadku większej niż nieznaczna liczby poszczególnych usług przewozowych.

46 — W przedmiocie w szczególności tych kryteriów zob. wyrok Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505.