Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 23 decembrie 2015[1]

Cauza C-520/14

Gemeente Borsele
împotriva
Staatssecretaris van Financiën
[cerere de decizie preliminară formulată de

Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos (Țările de Jos)]

„Legislație fiscală — Taxa pe valoarea adăugată — Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE — Persoană impozabilă — Activitate economică — Transportul elevilor efectuat la solicitarea unei municipalități — Contribuția financiară plătită de părinți municipalității în funcție de venitul realizat de aceștia”

I – **Introducere**

1. Municipalitățile olandeze par a fi bine administrate. În orice caz, cel puțin o parte dintre administrațiile acestora caută frecvent moduri de a face economie la impozite pentru binele cetățenilor lor. Întrucât acest lucru intră câteodată în conflict cu administrația fiscală a Țărilor de Jos, Curtea de Justiție a fost sesizată deja de mai multe ori cu cereri de decizie preliminară care au avut ca obiect interpretarea legislației Uniunii privind taxa pe valoarea adăugată (TVA)[2].

2. În prezenta cauză se ridică problema dacă organizarea transportului elevilor la școală de către municipalitatea Borsele reprezintă o activitate supusă la plata TVA-ului. Acest tratament fiscal este expresia voinței municipalității, care, prin dreptul la deducerea aferentă acestei activități, urmărește economisirea unei părți importante din TVA-ul pe care l-a plătit statului pentru prestațiile întreprinderilor de transport care efectuau serviciul de transport școlar.

3. Astfel, din punctul de vedere al legislației privind taxa pe valoarea adăugată, trebuie clarificată problema dacă municipalitatea Borsele a desfășurat o „activitate economică”. Curtea a analizat deja de câteva ori definiția acestei noțiuni, în special în legătură cu activitățile desfășurate de stat sau cvasistatale[3]. Cu toate acestea, criteriile stabilite în jurisprudență necesită lămuriri suplimentare.

1 — Limba originală: germana.

2 — A se vedea, în legătură cu deducerile, Hotărârea Gemeente Leusden și Holin Groep (C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263), cu privire la închirierea terenurilor de sport, Hotărârea Gemeente ‘s-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188), cu privire la construcția unei clădiri de birouri, precum și cauza pendinte Gemeente Woerden (C-267/15), de asemenea cu privire la construcția unei clădiri; a se vedea și Hotărârea Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139), cu privire la scutirea livrărilor de terenuri construibile, și Hotărârea Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), cu privire la impozitarea folosirii unui teren de sport.

3 — A se vedea în acest sens Hotărârile Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), Comisia/Țările de Jos (235/85, EU:C:1987:161), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria și alții (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G și alții (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), Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671) și Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II – **Cadrul juridic**

4. Perceperea TVA-ului în Uniune este reglementată de Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)[4]. A șasea directivă[5], aplicabilă până la 31 decembrie 2006, nu este relevantă în mod direct în procedura principală. Totuși, având în vedere că dispozițiile celor două directive sunt în mare parte identice[6], în prezenta cauză trebuie să se țină seama și de jurisprudența pe care Curtea a consacrat-o celei de a A șasea directive.

5. Conform articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supusă TVA-ului „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

6. Noțiunea „persoană impozabilă” este definită la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA [fostul articol 4 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă] astfel:„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

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

7. Articolul 13 alineatul (1) din Directiva TVA [fostul articol 4 alineatul (5) primul, al doilea și al treilea paragraf din A șasea directivă] cuprinde o normă specială pentru activitățile desfășurate de stat: „(1) Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

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

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

8. La punctul 5 din anexa I la Directiva TVA, punct la care se face referire în cuprinsul articolului 13 alineatul (1) al treilea paragraf, este enumerată activitatea „transport de persoane”.

III – **Litigiul principal**

9. Litigiul principal are ca obiect TVA-ul datorat de municipalitatea olandeză Borsele (denumită în continuare „municipalitatea”) pentru luna decembrie 2008, precum și cotizațiile din fondul olandez de compensare a taxei pe valoarea adăugată care se cuvin municipalității pentru anul 2008.

4 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

5 — A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1).

6 — A se vedea considerentul (3) al Directivei TVA.

10. În anul şcolar 2008/2009, municipalitatea a organizat transportul anumitor elevi care locuiau în regiune către şcolile de care aceştia aparţineau. În acest scop, a încheiat contracte cu diverse întreprinderi de transport, care au facturat municipalităţii serviciile de transport efectuate, emiţând facturi care includeau TVA-ul. Pentru aceste servicii, municipalitatea a plătit 458 231 de euro.

11. Municipalitatea a încasat contribuţii de la părinţii care au solicitat efectuarea transportului şcolar. Cuantumul acestora se stabilea în cazul distanţelor cuprinse între 6 şi 20 de kilometri în funcţie de preţul care s-ar fi plătit în cadrul transportului public de călători pentru o distanţă de 6 kilometri; în cazul distanţelor mai mari de 20 de kilometri, se ţinea seama şi de veniturile părinţilor. În final, numai o treime dintre părinţi au plătit această contribuţie. În anul 2008, cuantumul total al acestor contribuţii a fost de 13 958 de euro.

12. Municipalitatea consideră că activitatea pe care o desfăşoară în cadrul transportului şcolar este supusă la plata TVA-ului. Aceasta afirmă că, pe de o parte, trebuie să plătească TVA pentru contribuţia de 13 958 de euro plătită de părinţi, iar pe de altă parte, are dreptul de deducere a cotei de TVA aferente sumei de 458 231 de euro, facturată de către întreprinderea de transport pentru transportul şcolar efectuat. Astfel, municipalităţii ar trebui să îi fie rambursat impozitul. Administraţia fiscală olandeză consideră însă că organizarea transportului şcolar de către municipalitate nu este supusă impozitului pe cifra de afaceri, întrucât nu reprezintă o activitate economică.

IV – **Procedura în faţa Curţii**

13. Întrucât Hoge Raad der Nederlanden, care a fost învestită cu soluţionarea litigiului, consideră că în speţă este relevantă legislaţia fiscală a Uniunii, aceasta a adresat Curţii la 18 noiembrie 2014, în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări:

„Articolul 2 alineatul (1) litera (c) şi articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretate în sensul că o municipalitate trebuie calificată drept persoană impozabilă în sensul acestei directive, în privinţa activităţii de transport şcolar, în temeiul unui regulament municipal precum cel descris în hotărâre? Pentru a răspunde la această întrebare, regulamentul municipal trebuie luat în considerare în integralitatea sa sau fiecare serviciu de transport trebuie apreciat separat? În ipoteza în care aprecierea trebuie efectuată separat, este necesar să se diferenţieze între transportul şcolar pe o distanţă între 6 şi 20 de kilometri şi cel efectuat pe o distanţă mai mare de 20 de kilometri?”

14. În procedura desfăşurată în faţa Curţii au depus observaţii scrise Regatul Ţărilor de Jos, Regatul Unit al Marii Britanii şi Irlandei de Nord, precum şi Comisia Europeană. Pe lângă aceste părţi, la şedinţa din 26 noiembrie 2015 a luat parte şi municipalitatea.

V – **Apreciere juridică**

15. Prin intermediul întrebărilor formulate, instanţa de trimitere doreşte să se stabilească în ce măsură municipalitatea care a organizat transportul şcolar a acţionat în prezenta cauză în calitate de persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA şi dacă, în această calitate, este sau nu este supusă la plata TVA-ului.

16. Conform primului paragraf al acestui alineat, stabilirea calităţii de persoană impozabilă depinde de îndeplinirea a două condiţii. În primul rând, este necesar ca municipalitatea să fi exercitat o „activitate economică” şi, în al doilea rând, să fi desfăşurat această activitate „în mod independent”. În speţă este pusă în discuţie numai prima dintre aceste două condiţii, şi anume dacă prin organizarea transportului şcolar municipalitatea a desfăşurat o activitate economică.

17. Definiția legală a noțiunii de activitate economică se regăsește la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA. Potrivit acestui articol, este considerată activitate economică – în măsura în care acest lucru este relevant în cauză[7] – „orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale”.

18. La prima vedere, această definiție este foarte restrânsă pentru prezenta cauză. Pornind numai de la modul de redactare, este îndoielnic ca o municipalitate să poată fi inclusă în vreuna dintre categoriile de întreprinderi și profesii enumerate la acest articol. În jurisprudența sa constantă, Curtea interpretează însă foarte larg noțiunea de activitate economică[8], iar această interpretare este confirmată în speță și de norma specială de la articolul 13 din Directiva TVA privitoare la activitățile desfășurate de stat.

19. Într-adevăr, articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA prevede că organismele de drept public – printre care se numără în mod explicit și municipalitățile – nu sunt considerate persoane impozabile în măsura în care acționează în calitate de autorități publice. Prin urmare, această normă conține prezumția că și statul și diferitele organisme de drept public ale acestuia pot desfășura activități economice în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, putând fi astfel supuse TVA-ului. În cauză, unde este vorba despre organizarea de către stat a transportului de persoane, acest lucru rezultă în mod direct din articolul 13 alineatul (1) al treilea paragraf coroborat cu punctul 5 din anexa I la Directiva TVA. Potrivit acestui articol, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile – chiar și în cazul în care, potrivit primului paragraf al acestui alineat, acționează în calitate de autorități publice –, în măsura în care transporturile de persoane nu sunt efectuate la o scară neglijabilă.

20. Totuși, din ultima dispoziție menționată nu se poate trage concluzia că activitatea de transport de persoane conferă automat organismului de drept public care desfășoară această activitate calitatea de persoană impozabilă, întrucât Curtea a subliniat în mod repetat că aplicarea normei speciale de la articolul 13 din Directiva TVA cu privire la activitățile desfășurate de stat este condiționată de desfășurarea efectivă a unei activități economice într-un caz concret[9]. Așadar, numai atunci când efectuează transport de persoane care constituie, în același timp, o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1), un organism de drept public acționează în calitate de persoană impozabilă conform punctului 5 din anexa I și articolului 13 alineatul (1) al treilea paragraf din Directiva TVA, chiar dacă realizează transportul de persoane în calitate de autoritate publică.

21. Întrucât orice altă interpretare ar lipsi de obiect ultima dispoziție menționată, din aceasta trebuie să se concluzioneze, cel puțin în vederea prezentei examinări, că transportul de persoane organizat de stat *poate* să reprezinte o activitate economică. Trebuie însă clarificat în continuare când este întâlnită această ipoteză într-un caz concret.

A – *Observație preliminară privind scopul impozitării activităților desfășurate de stat*

22. Prezenta cauză reprezintă un prilej de analiză a împrejurărilor în care o activitate desfășurată de stat reprezintă, în sine, o activitate economică și, prin urmare, poate fi supusă TVA-ului.

7 — Articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA prevede în mod special că „exploatarea bunurilor corporale sau necorporale” reprezintă o activitate economică în care nu poate fi însă inclusă organizarea transportului școlar despre care este vorba în prezenta cauză.

8 — A se vedea printre altele Hotărârile Comisia/Țările de Jos (235/85, EU:C:1987:161, punctul 8), Comisia/Grecia (C-260/98, EU:C:2000:429, punctul 26), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, punctul 47), Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctele 34 și 37) și Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 31).

9 — A se vedea Hotărârile T-Mobile Austria și alții (C-284/04, EU:C:2007:381, punctul 48), Hutchison 3G și alții (C-369/04, EU:C:2007:382, punctul 42), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 15), Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 53) și Comisia/Spania (C-154/08, EU:C:2009:695, punctul 99).

23. Astfel cum a constatat într-un alt context avocatul general Jacobs, scopul perceperii TVA-ului pentru activitățile economice desfășurate de stat nu este evident de la început. Aspectul că diferite organisme ale statului au calitatea de beneficiare sau de plătitoare de TVA nu reprezintă în final decât o modalitate complicată de a asigura redistribuirea veniturilor între autoritățile publice [10]. La fel se întâmplă și în prezenta cauză. Avantajul sau inconvenientul pe care îl reprezintă pentru municipalitate impozitarea activității sale reprezintă concomitent un inconvenient, respectiv un avantaj pentru veniturile fiscale obținute de administrația fiscală olandeză. În consecință, în privința finanțelor publice olandeze în ansamblul lor, nu este important dacă activitatea desfășurată de municipalitate în prezenta cauză este sau nu este supusă TVA-ului.

24. Cu toate acestea, astfel cum rezultă *per a contrario* din norma specială de la articolul 13 din Directiva TVA, legiuitorul Uniunii a decis să supună în principiu TVA-ului și activitățile desfășurate de stat, în măsura în care sunt activități economice în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA. Această decizie se bazează pe două motive întemeiate.

25. În primul rând, impozitarea activității economice a statului are ca scop prevenirea denaturărilor concurenței ca urmare a TVA-ului. În cazul în care autoritățile statului prestează servicii în concurență cu cele prestate de întreprinzătorii privați, cele dintâi ar avea un avantaj concurențial considerabil dacă activitățile lor nu ar fi supuse TVA-ului. În plus, acest motiv care privește impozitarea activităților economice ale statului este avut în vedere și de norma specială de la articolul 13 din Directiva TVA. Astfel, prin primul paragraf al acestui alineat se scutesc de la plata TVA-ului activitățile economice pe care statul le desfășoară în calitate de autoritate publică, însă prin al doilea și al treilea paragraf se limitează efectul acestei scutiri în cazurile în care există pericol de denaturare a concurenței pe respectiva piață.

26. În al doilea rând, activitatea economică a statului trebuie impozitată și pentru a crea o bază fiscală cât mai uniformă pentru perceperea TVA-ului. Potrivit considerentului (5) al Directivei TVA, taxa trebuie percepută „într-un mod cât mai general posibil”. În final, având în vedere sistemul de percepere a taxei, este impozitat în principiu numai consumul final [11], iar potrivit jurisprudenței, doar consumatorul final trebuie taxat [12]. În cazul în care statul prestează servicii care determină un astfel de consum final de bunuri, rezultă că măcar o parte din acest consum final asigurat de stat nu va fi impozitat dacă pentru respectiva activitate economică pe care statul o desfășoară nu s-ar percepe TVA. Acest aspect este important și din perspectiva resurselor proprii ale Uniunii, care sunt alimentate parțial din TVA [13].

27. Jurisprudența Curții reflectă în mod clar faptul că supunerea la plata TVA-ului a activităților de stat nu este de la sine înțeleasă, ci, dimpotrivă, necesită o motivare specială. În această jurisprudență, examinarea aspectului dacă, în concret, o activitate de stat sau o activitate desfășurată pentru stat reprezintă o activitate comercială în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA este realizată, spre deosebire de activitatea unui privat, pe baza unor criterii vădit mai stricte [14]. Acest lucru este întemeiat. În cadrul respectivei examinări trebuie avute întotdeauna în vedere ambele motive speciale prezentate anterior care privesc necesitatea de a impozita activitățile de stat, pentru a se garanta faptul că „autoimpozitarea” autorităților publice are deopotrivă sens într-un caz concret.

10 — Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433, punctul 12).

11 — Articolul 1 alineatul (2) din Directiva TVA.

12 — Hotărârile Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 25), precum și Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34); a se vedea și Hotărârile Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21 și jurisprudența citată), cu privire la rolul persoanei impozabile în calitate de simplu „colector de taxe în contul statului”, precum și Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punctul 47 și jurisprudența citată) cu privire la caracteristicile esențiale ale taxei pe valoarea adăugată.

13 — A se vedea articolul 2 alineatul (1) litera (b) din Decizia 2007/436/CE, Euratom a Consiliului din 7 iunie 2007 privind sistemul de resurse proprii al Comunităților Europene (JO L 163, p. 17).

14 — A se vedea Hotărârile T-Mobile Austria și alții (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G și alții (C-369/04, EU:C:2007:382), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) și Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 53); a se vedea și Hotărârile Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) și Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) în ceea ce privește impozitarea prestațiilor subvenționate de stat.

B – *Premisele unei activități comerciale*

28. În acest context, trebuie să se clarifice aspectul dacă, în speță, organizarea transportului școlar de către o municipalitate reprezintă o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA.

29. În prealabil, trebuie analizată obiecția Comisiei conform căreia municipalitatea nu ar fi putut acționa în cadrul unei activități economice decât în cazul în care ar fi încasat TVA de la părinții elevilor pentru organizarea transportului școlar. Acest fapt nu rezultă însă din expunerea faptelor de către instanța de trimitere.

30. Respectiva apreciere a Comisiei se bazează însă pe o neînțelegere. Faptul că o persoană acționează în cadrul unei activități economice trebuie apreciat independent de împrejurarea că a facturat sau nu a facturat TVA. Dimpotrivă, trebuie să se examineze mai degrabă dacă includerea sau omiterea TVA-ului a fost realizată în mod întemeiat, fapt care depinde printre altele de aspectul dacă activitatea sa trebuie calificată drept una economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA. În caz contrar, orice persoană impozabilă ar putea eluda obligația de plată a TVA-ului prin simplul fapt că nu facturează TVA clienților săi.

1. Prestarea de servicii

31. Regatul Țărilor de Jos repune în discuție existența unei activități economice în prezenta cauză, invocând mai întâi faptul că, în opinia sa, municipalitatea nu a prestat niciun serviciu în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

32. Într-adevăr, trebuie să fim de acord cu Regatul Țărilor de Jos în ceea ce privește aspectul că nu poate exista o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA cât timp prin exercitarea unei anumite activități nu este întrunită niciuna dintre faptele generatoare de impozite prevăzute la articolul 2 din Directiva TVA. În acest sens trebuie înțelese și trimiterile reiterate ale Curții la faptele generatoare prevăzute la articolul 2 în cadrul interpretării articolului 9 din Directiva TVA [15].

33. Într-adevăr, în speță trebuie avut în vedere numai faptul generator prevăzut la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, conform căruia este supusă TVA-ului prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros. Pornind de la această prevedere, pentru a reține o activitate economică a municipalității, este indispensabil ca aceasta să fi efectuat în cadrul organizării transportului școlar prestări de servicii în sensul definițiilor aferente prevăzute la articolele 24 și 25 din Directiva TVA.

34. În măsura în care Regatul Țărilor de Jos pune însă în discuție existența unor astfel de prestații invocând faptul că prin organizarea transportului școlar municipalitatea îndeplinește doar o obligație legală, este suficientă trimiterea la articolul 25 litera (c) din Directiva TVA, conform căruia un serviciu supus TVA-ului poate fi prestat și „potrivit legii”. Din acest motiv, Curtea a stabilit deja că pentru a prezuma existența unei activități economice este lipsit de pertinență dacă o activitate constă în exercitarea unor funcții conferite și reglementate prin lege, într-un scop de interes general [16].

35. În plus, Regatul Țărilor de Jos a precizat, pe de altă parte, că, în speță, condițiile în care sunt prestate serviciile sunt diferite de cele descrise de instanța de trimitere. Astfel cum rezultă din articolul 4 din Legea privind învățământul primar olandeză și din dispozițiile corespunzătoare adoptate de municipalitate privind punerea în aplicare a acestei legi, municipalitatea nu prestează

15 — A se vedea spre exemplu Hotărârea Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 31 și jurisprudența citată).

16 — Hotărârile Comisia/Țările de Jos (235/85, EU:C:1987:161, punctul 10) și Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 40).

servicii către părinții elevilor. Aceasta întrucât părinții nu au nici dreptul de a solicita municipalității să organizeze transportul copiilor și nici nu au plătit municipalității bani pentru acest transport. Dimpotrivă, părinții nu pot decât să ceară municipalității să contribuie la finanțarea costurilor de transport suportate de către părinți.

36. Întrucât în cadrul sesizării cu o cerere de decizie preliminară Curtea nu este competentă să verifice nici veridicitatea situației de fapt din litigiul principal expusă în trimiterea preliminară [17] și nici modul în care instanța de trimitere interpretează dreptul național [18], pentru a răspunde întrebărilor preliminare, trebuie să se pornească de la condițiile în care sunt prestate serviciile, astfel cum au fost prezentate de instanța de trimitere. Conform expunerii instanței, municipalitatea a însărcinat diferite întreprinderi de transport, pe care le-a plătit pentru prestarea acestor servicii. La cererea părinților elevilor, municipalitatea le-a pus la dispoziție aceste servicii de transport. Pentru aceasta, municipalitatea ar avea, după caz, dreptul de a pretinde părinților să contribuie la plata serviciilor.

37. Pornind de la aceste date furnizate de instanța de trimitere, prin organizarea transportului școlar, municipalitatea a prestat, așadar, servicii în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA. Prin urmare, nu se pune în discuție caracterul comercial al activității sale.

2. Obținerea de venituri

38. Potrivit jurisprudenței, o activitate trebuie considerată economică doar atunci când este desfășurată în scopul obținerii unor venituri cu caracter de continuitate [19].

39. În unele cauze, Curtea a precizat, referitor la această condiție, că activitatea trebuie să prezinte caracter permanent și să fie efectuată „în schimbul unei remunerații” [20]. Curtea s-a referit totuși în mod expres la dispoziția articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA, potrivit căreia exploatarea unui bun reprezintă o activitate economică atunci când este realizată „în scopul obținerii unor venituri cu caracter de continuitate”. Astfel, această cerință trebuie avută în vedere nu doar în cazul exploatării unui bun, ci și în cazul tuturor activităților [21].

40. În speță, nu este pus în discuție caracterul continuu al activității desfășurate de municipalitate, ci doar aspectul dacă aceasta a organizat transportul școlar, astfel cum se arată în jurisprudență, în scopul obținerii de venituri, altfel spus cu titlu oneros.

41. Regatul Țărilor de Jos și Comisia consideră că, în orice caz, nu se poate aprecia că activitatea desfășurată de municipalitate are caracter economic întrucât serviciul de transport școlar nu a fost organizat cu titlu oneros. Astfel, contribuțiile pe care părinții elevilor le-au plătit municipalității nu aveau nicio legătură cu costul prestării acestui serviciu. În acest scop, invocă o hotărâre referitoare la un litigiu între Comisie și Finlanda, în cadrul căreia Curtea nu a recunoscut caracterul economic al unei activități desfășurate de stat, considerând că în ceea ce privește valoarea efectivă a prestațiilor s-a cerut numai o retribuție parțială, al cărei cuantum depindea de veniturile și de patrimoniul beneficiarului acestora [22].

17 — A se vedea numai Hotărârea Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punctul 53).

18 — A se vedea numai Hotărârea Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662, punctul 13 și jurisprudența citată).

19 — Hotărârea Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punctul 18).

20 — Hotărârile Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 18) și Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 37); a se vedea și Hotărârea Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) cu privire la articolul 4 din A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – structura și procedurile de aplicare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată (JO L 71, p. 1303).

21 — A se vedea Hotărârea Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 18); a se vedea și Hotărârea Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 37), care, în această privință, face trimitere la hotărârea citată anterior.

22 — A se vedea Hotărârea Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctele 47-51).

42. În schimb, Regatul Unit arată că acea hotărâre conține o contradicție față de Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck, în care Curtea a precizat că și o retribuție stabilită sub nivelul prețului de cost este de natură să creeze prezumția unei operațiuni efectuate cu titlu oneros [23].

a) Legătura dintre contraprestație și obținerea de venituri

43. Opiniile diferite prezentate mai sus arată faptul că, pentru a fi înțelese corect, hotărârile citate ale Curții necesită o analiză diferențiată.

44. Astfel, trebuie să se facă diferența între obținerea de venituri, care reprezintă condiția prevăzută la articolul 9 alineatul (1), și contraprestația plătită pentru un serviciu sau o livrare singulară de bunuri, care reprezintă, potrivit articolului 2, o condiție pentru impozitare și pe baza căreia se stabilește și baza de impozitare potrivit articolului 73 din Directiva TVA.

45. În ceea ce privește constatarea caracterului oneros al unei prestări de servicii în conformitate cu faptul generator prevăzut la articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, Curtea a clarificat într-adevăr în Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck faptul că o prestare de servicii sau o livrare de bunuri este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA, atunci când prețul cerut este inferior costului real [24]. De asemenea, nu există niciun motiv pentru a scuti de TVA vânzările efectuate sub costul real care, în anumite condiții, sunt necesare și raționale în contextul vieții economice. Nici stabilirea prețului în funcție de venitul sau de patrimoniul clientului, așa cum se întâmplă, de exemplu, în cazul reducerilor acordate studenților sau pensionarilor, nu poate să conducă la o scutire de TVA.

46. Același lucru este valabil, fără îndoială, și pentru determinarea contraprestației în cadrul bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată. Potrivit unei jurisprudențe constante, „contrapartida” relevantă conform articolului 73 din Directiva TVA reprezintă o „valoare subiectivă”, adică valoarea primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective [25]. Astfel, Curtea subliniază în mod expres faptul că impozitul se calculează întotdeauna în funcție de contraprestația din fiecare caz în parte, iar nu în funcție de valoarea „obiectivă” a serviciului sau bunului livrat. Aceasta rezultă *a contrario* în mod clar și din dispoziția articolului 80 din Directiva TVA, care permite statelor membre ca în anumite cazuri să considere ca bază de impozitare valoarea obiectivă de piață a prestației [26] în locul contrapartidei efectiv obținute.

47. Dimpotrivă, pentru a stabili dacă o activitate trebuie clasificată drept economică în sensul articolului 9 alineatul (1) se aplică alte criterii.

48. Astfel, raportat la articolul 9 alineatul (1), Curtea pare a examina în Hotărârea Comisia/Finlanda, citată anterior, condiția privind aspectul dacă statul desfășoară activitatea „cu titlu oneros” și, astfel, în vederea obținerii de venituri, într-o manieră care lasă să se înțeleagă că ține cont de faptele generatoare prevăzute la actualul articol 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA [27]. Totuși, astfel cum rezultă din versiunea în limba franceză, în care a avut loc deliberarea, Curtea nu pornește în niciun caz de la premisa unei identități conceptuale a noțiunii de remunerație folosite în cele două

23 — Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 22).

24 — Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punctele 22-24).

25 — A se vedea numai Hotărârile Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punctul 13), Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 21), precum și Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 33).

26 — Aceasta este așa-numita valoare de piață definită la articolul 72 din Directiva TVA.

27 — A se vedea Hotărârea Comisia/Finlanda, (C-246/08, EU:C:2009:671, punctele 42-51); a se vedea și Hotărârea Comisia/Franța (C-276/97, EU:C:2000:424, punctele 32-36).

prevederi [28]. Dimpotrivă, atunci când se referă la definiția activității economice, Curtea amintește pe alocuri că activitatea este efectuată „în schimbul unei remunerații” pentru simplul motiv că, așa cum am văzut deja, premisa unei activități economice este obținerea de venit. Dar nu se pot obține venituri dacă activitatea este desfășurată exclusiv cu titlu gratuit [29].

49. Curtea nu se referă la aceeași situație atunci când, în cadrul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, vorbește despre „remunerație” în Hotărârea Comisia/Finlanda și atunci când interpretează noțiunea „titlu oneros” în Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA. Chiar dacă adesea se așteaptă aceleași rezultate, este necesar să se facă o delimitare netă între noțiunea „titlu oneros” în interpretarea articolului 2, pe de o parte, și noțiunea „remunerație” referitoare la obținerea de venituri în interpretarea articolului 9 din Directiva TVA, pe de altă parte. În acest mod sunt rezolvate și contradicțiile aparente din jurisprudența Curții [30].

50. Rezumând, se poate spune că, pe de o parte, atunci când pentru o anumită activitate nu se cere *nicio* contraprestație în sensul faptelor generatoare de la articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA, nu poate fi vorba nici despre o activitate economică, întrucât prin această activitate nu se obțin venituri în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA. Pe de altă parte, din perspectivă jurisprudențială, împrejurarea că o persoană impozabilă pretinde o remunerație, în sensul faptelor generatoare, în cadrul activității pe care o desfășoară, nu este suficientă pentru a se constata, astfel cum impune articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, că activitatea sa are ca scop și obținerea de venituri și pentru a se reține astfel existența unei activități economice [31].

b) Obținerea de venituri în prezenta cauză

51. Astfel, în prezenta cauză trebuie să se verifice aspectul dacă municipalitatea organizează transportul școlar în scopul obținerii de venituri.

– Contraprestația în sensul faptului generator

52. În primul rând, contraprestația nu poate fi negată pentru simplul motiv că municipalitatea nu desfășoară activitatea de transport cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, ci, în realitate, se întâmplă chiar contrariul.

53. O prestație efectuată cu titlu oneros în sensul faptelor generatoare de la articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA presupune, potrivit unei jurisprudențe constante, doar existența unei legături directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contraprestație primită în mod real de persoana impozabilă [32]. Pentru aceasta este necesar numai un raport juridic între prestator și beneficiar în cadrul căruia au loc prestații reciproce [33], precum și condiționarea reciprocă dintre prestație și contraprestație [34].

28 — A se vedea versiunea în limba franceză a Hotărârii Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 37), care, în contextul determinării unei activități economice, vorbește despre „effectuée contre une rémunération”, care nu corespunde sintagmei „à titre onéreux” de la articolul 2 alineatul (1) literele (a)-(c) din Directiva TVA; a se vedea și Hotărârea Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 18).

29 — A se vedea în acest sens Hotărârea Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punctul 12).

30 — A se vedea punctele 41 și 42 de mai sus.

31 — A se vedea în acest sens Hotărârile Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 21) și Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 38).

32 — A se vedea doar Hotărârea Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, punctul 37 și jurisprudența citată).

33 — A se vedea printre altele Hotărârile Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punctul 47) și Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 29).

34 — A se vedea printre altele Hotărârile Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 13-20) și Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punctele 12-17); a se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Stix-Hackl prezentate în cauza Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punctul 32).

54. În măsura în care o treime dintre părinți trebuie să plătească o contribuție pentru transportul școlar, aceste cerințe sunt în mod evident îndeplinite. Astfel cum rezultă și din Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck, citată anterior, faptul că municipalitatea a cerut contraprestații a căror valoare se situează sub costul real nu se opune aprecierii că aceste operațiuni s-au desfășurat cu titlu oneros [35]. Prin urmare, organizarea de către municipalitate a transportului școlar nu se realizează exclusiv cu titlu gratuit.

– Obținerea de venituri în sens restrâns

55. Astfel cum am arătat deja, existența unei contraprestații în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA nu este suficientă pentru a stabili că o activitate este desfășurată în scopul obținerii de venituri în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA.

56. În speță, existența unei activități desfășurate în scopul obținerii de venituri este îndoielnică în special pentru motivul că, în Hotărârea Comisia/Finlanda, Curtea a negat caracterul economic al unei activități desfășurate de o autoritate publică în domeniul asistenței juridice, motivând că pentru această activitate s-a cerut numai o retribuție parțială, al cărei cuantum a depins de veniturile și de patrimoniul beneficiarilor acestor servicii. Situația din prezenta cauză are o configurație asemănătoare.

57. Cu toate acestea, în hotărârea menționată, Curtea invocă în principal faptul că retribuția cerută în schimbul serviciului a reprezentat numai o parte din onorariul stabilit prin lege pentru serviciile de asistență juridică [36]. Totuși, în speță, nu se poate afirma că există un preț de transport stabilit prin lege.

58. Curtea pare să își întemeieze totuși soluția în speța menționată pe faptul că cuantumul retribuției a depins de veniturile și de patrimoniul persoanelor care au beneficiat de serviciile de asistență juridică [37]. În prezenta cauză, o astfel de dependență există cel puțin parțial, în privința veniturilor părinților.

59. În plus, în respectiva hotărâre, Curtea a considerat că lipsa caracterului economic al activității este confirmată de faptul că veniturile nu au acoperit decât o fracțiune din costurile aferente prestării serviciilor de asistență juridică [38]. Exact aceeași situație se regăsește și în prezenta cauză. Municipalitatea primește din partea părinților numai o indemnizație parțială, reprezentând 3 % din costurile pe care trebuie să le acopere pentru furnizarea transportului școlar.

60. Deși se pot stabili astfel similitudini neîndoielnice între cele două cauze, în speță nu se poate respinge *tale quale* faptul că activitatea municipalității nu servește – cel puțin parțial – și la obținerea de venituri, având în vedere că în special obținerea propriu-zisă de venituri nu trebuie confundată cu intenția de a obține profit, care, potrivit jurisprudenței, nu reprezintă un criteriu pentru prezumția că activitatea este una economică [39].

61. Totuși, aspectul care nu a fost menționat de Curte în mod explicit în Hotărârea Comisia/Finlanda, dar care a stat în cele din urmă la baza deciziei sale, este acela că lipsește o condiție specială implicită a unei activități în scopul obținerii de venituri în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA, și anume participarea pe piață.

35 — Hotărârea Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punctele 22-24).

36 — Hotărârea Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 47).

37 — Hotărârea Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 48).

38 — Hotărârea Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 50).

39 — A se vedea în acest sens Hotărârea Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punctul 25); acest lucru rezultă în mod clar din dispozițiile articolului 132 alineatul (1) literele (l) și (m), precum și din articolul 133 litera (a) din Directiva TVA, care vizează în mod special organizațiile fără scop lucrativ.

– Participarea pe piață

62. În Hotărârea SPÖ Landesorganisation Kärnten, Curtea a negat obținerea de venituri în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf a doua teză din Directiva TVA, întrucât prin activitatea desfășurată respectiva organizație de partid nu a participat pe o piață [40]. De asemenea, în hotărâri ulterioare, Curtea a negat existența activităților economice ale unor autorități publice, întrucât nu s-a putut constata o participare pe piață [41].

63. Această cerință privind participarea pe piață este confirmată și completată de faptul că, pentru a stabili natura economică a unei activități, Curtea are în vedere și aspectul dacă o activitate este exercitată la fel cum este exercitată în mod obișnuit o activitate economică corespunzătoare. În acest sens este necesară în special o comparație cu activitatea obișnuită a unuia dintre grupurile profesionale menționate la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf prima teză din Directiva TVA [42].

64. În speță nu se poate constata însă o astfel de participare tipică pe piață a municipalității. Prin activitatea pe care o desfășoară, municipalitatea nu oferă servicii pe piața generală a serviciilor de transport. Dimpotrivă, ea apare concomitent și în ipostaza de consumator final al acestor servicii prestate de întreprinderi de transport, ale căror servicii le pune la dispoziția părinților elevilor numai în cadrul interesului public, chiar dacă percepe o contribuție financiară parțială în acest temei.

65. Acest lucru este dovedit în special de împrejurarea că, prin contribuțiile încasate de la părinți pentru serviciile contractate, municipalitatea nu recuperează decât un procent redus din cheltuielile pentru serviciile prestate. Acest comportament nu este tipic pentru un participant pe piață. În acest sens, Curtea a arătat în mod clar în jurisprudența sa că există o anumită legătură între *cuantumul* unei contraprestații și existența unei activități economice [43]. Curtea a confirmat tocmai această legătură în Hotărârea Comisia/Finlanda [44].

66. Astfel, o activitate care, ținând seama de structura cheltuielilor individuale și a prețurilor, poate conduce, în cadrul sistemului normal al taxei pe valoarea adăugată, numai la rambursări de taxe nu conduce la impozitarea valorii adăugate, deoarece din punct de vedere structural această valoare nu poate fi produsă.

67. Pentru niciunul dintre cele două motive menționate anterior pentru identificarea în scopuri privind aplicarea TVA-ului la activitățile de stat [45] nu se impune în prezenta cauză impozitarea organizării transportului școlar de către municipalitate.

68. În primul rând, nu se pot constata denaturări ale concurenței – chiar dacă această împrejurare, ca element de fapt, trebuie stabilită de instanța de trimitere – ca urmare a neaplicării TVA-ului. Faptul că părinții nu utilizează serviciile întreprinderilor de transport private datorită faptului că astfel de servicii de transport pot fi puse la dispoziție de către municipalitate nu este rezultatul neaplicării TVA-ului, ci al faptului că municipalitatea încasează de la părinți contribuții al căror cuantum pare să se situeze sub prețul de piață al serviciilor de transport echivalente, în măsura în care chiar impune plata unor

40 — Hotărârea SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, punctele 21 și 24).

41 — Hotărârile T-Mobile Austria și alții (C-284/04, EU:C:2007:381, punctul 42) și Hutchison 3G și alții (C-369/04, EU:C:2007:382, punctul 36); a se vedea în acest sens și Hotărârea Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punctul 19).

42 — Hotărârile Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punctul 28), Słaby și alții (C-180/10 și C-181/10, EU:C:2011:589, punctele 39-41), Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punctul 21) și Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punctul 24).

43 — A se vedea Hotărârea Comisia/Franța (50/87, EU:C:1988:429, punctul 21).

44 — A se vedea Hotărârea Comisia/Finlanda (C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 50).

45 — A se vedea punctele 25 și 26 de mai sus.

contribuții. Dimpotrivă, impozitarea acestei activități ar înrăutăți și mai mult situația concurențială a întreprinderilor din sectorul privat, deoarece, prin apariția unui excedent structural permanent de TVA achitat în amonte, municipalitatea ar putea reduce în continuare cuantumul contribuțiilor plătite de părinți.

69. În al doilea rând, baza fiscală a TVA-ului sub forma impozitării consumului final poate fi stabilită cu exactitate în speță numai în cazul în care activitatea municipalității *nu* este impozitată. Astfel, dacă organizarea transportului școlar de către municipalitate, pentru efectuarea căruia aceasta apelează la întreprinderi de transport externe, ar fi supusă la plata TVA-ului, impozitul ar fi prelevat, în temeiul deducerilor, în final numai raportat la baza de impozitare constituită din contribuțiile plătite de părinți. Aceste contribuții nu reprezintă însă decât o fracțiune din prețul de piață al acestor servicii de transport, deoarece contribuțiile nu reprezintă decât 3 % din costurile aferente efectuării transportului de către întreprinderile externe. În cele din urmă, consumul final al acestor servicii de transport ar fi în esență scutit de TVA. Pentru a împiedica această practică și pentru a percepe TVA pentru serviciile de transport la prețul de piață al acestora, impozitarea finală trebuie să se realizeze asupra prestărilor de servicii primite de municipalitate. Aceasta presupune însă ca organizarea transportului școlar de către municipalitate să *nu* constituie o activitate economică.

– Aprecierea cazului concret sau aprecierea de ansamblu

70. Regatul Unit a sugerat că, în cazul unei analize a cazului concret, trebuie considerate activități comerciale acele operațiuni de transport pentru care municipalitatea primește din partea părinților o contribuție care este cel puțin apropiată de prețul de piață.

71. În principiu, deși cerința privind participarea pe piață a unei activități de stat trebuie stabilită pentru întreaga activitate, fără a fi necesar să se analizeze fiecare operațiune în parte, totuși, în cazul unei activități de stat, necesitatea de a preveni denaturarea concurenței poate constitui, într-un caz concret, un motiv imperativ pentru a diferenția în cadrul unei anumite activități două laturi, una economică și alta neeconomică.

72. Prin urmare, instanța de trimitere va trebui să verifice încă în ce măsură tocmai neaplicarea TVA-ului pentru operațiunile concrete de transport din cauză poate conduce la o denaturare a concurenței față de întreprinderile private de transport. În acest caz trebuie avute întotdeauna în vedere și efectele deducerii taxei aferente intrărilor.

73. Nu este totuși necesară o diferențiere între latura economică și latura neeconomică a unei activități a municipalității cât timp nu se impune să se constate, în speță, decât existența unui număr neglijabil de cazuri în care concurența ar putea fi denaturată ca urmare a neimpozitării transportului școlar municipal. Aceasta echivalează astfel cu criteriile pe care articolul 13 alineatul (1) al doilea și al treilea paragraf din Directiva TVA le enunță în privința regimului derogatoriu aplicabil activităților desfășurate de stat [46].

– Concluzie intermediară

74. În concluzie, trebuie totuși să se stabilească mai întâi – sub rezerva examinării de către instanța de trimitere a situației concurențiale – că organizarea transportului școlar de către municipalitate nu are ca scop obținerea de venituri în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA.

46 — Referitor la aceste criterii. a se vedea în special Hotărârea Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505).

C – *Concluzie*

75. În consecință, prin organizarea transportului școlar, municipalitatea nu desfășoară în speță – din nou, sub rezerva examinării de către instanța de trimitere a situației concurențiale – nicio activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA. Așadar, în cadrul acestei activități, municipalitatea nu trebuie considerată persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA.

VI – **Concluzie**

76. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare formulate de Hoge Raad der Nederlanden după cum urmează:

„O municipalitate care, precum în cauza principală, organizează un transport școlar prin utilizarea unor întreprinderi de transport externe și primește de la părinții elevilor contribuții în cuantum de numai 3 % din costurile necesare efectuării transportului nu acționează în calitate de persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CEE. Municipalitatea ar acționa totuși în această calitate în măsura în care instanța de trimitere ar trebui să stabilească denaturări ale concurenței într-un număr mai mare decât neglijabil de prestări de servicii de transport individuale.”