Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 23. decembra 2015 [1]

Zadeva C-520/14

Gemeente Borsele
proti
Staatssecretaris van Financiën(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče, Nizozemska))

„Davčna zakonodaja — DDV — Člen 9(1) Direktive 2006/112/ES — Davčni zavezanec — Ekonomska dejavnost — Prevoz učencev po naročilu občine — Finančni prispevek, ki ga starši glede na svoj dohodek plačajo občini“

I – **Uvod**

1. Kot kaže, imajo nizozemske občine dobro upravo. Vsekakor vsaj nekateri njihovi upravni organi izjemno pogosto razmišljajo o tem, kako bi lahko v korist občanov privarčevali davke. Ker jim tega ne uspe vedno izpeljati tako, da se ne bi sprli z nizozemsko davčno upravo, je Sodišče že nekajkrat obravnavalo predloge za sprejetje predhodne odločbe v zvezi z razlago prava Unije o DDV [2].

2. V obravnavanem primeru gre za vprašanje, ali občina Borsele z organizacijo prevoza učencev do njihovih šol opravlja dejavnost, ki je obdavčena z DDV. To bi si občina želela. Na podlagi pravice do odbitka, povezane s tem, bi namreč rada privarčevala velik delež DDV, ki ga je plačala za storitve prevoznikov, pri katerih je naročila izvajanje prevoza do šole.

3. Z vidika DDV je treba zato odgovoriti na vprašanje, ali je občina Borsele s tem opravljala „ekonomsko dejavnost“. Sodišče je sicer zlasti v zvezi z dejavnostjo organov oblasti in njim podobnih organov že nekajkrat obravnavalo opredelitev tega pojma [3]. Vendar je treba merila za presojo, ki jih v zvezi s tem določa sodna praksa, določiti še bolj natančno.

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — V zvezi z odbitkom glej sodbe Gemeente Leusden in Holin Groep (C-487/01 in C-7/02, EU:C:2004:263) o oddajanju športnih igrišč v najem, Gemeente's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) o gradnji poslovnega objekta in še aktualno zadevo Gemeente Woerden (C-267/15), prav tako o gradnji stavbe; poleg tega glej sodbi Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139) o oprostitvi dobave gradbenih zemljišč in Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) o obdavčitvi uporabe športnega igrišča.

3 — V zvezi s tem glej sodbe Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria in drugi (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G in drugi (C-369/04, EU:C:2007:382), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671) in Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II – **Pravni okvir**

4. Obračunavanje DDV v Evropski uniji ureja Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost [4] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV). Šesta direktiva [5], ki je veljala do 31. decembra 2006, sicer ni neposredno upoštevna za spor o glavni stvari. Vendar je treba v obravnavanem primeru zaradi njunih pretežno skladnih določb [6] upoštevati tudi sodno prakso Sodišča o Šesti direktivi.

5. V skladu s členom 2(1)(c) Direktive o DDV so predmet obdavčitve z DDV med drugim „storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

6. Pojem „davčni zavezanec“ je opredeljen v členu 9(1) Direktive o DDV (prej člen 4(1) in (2) Šeste direktive):„1. Davčni zavezanec je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

7. Člen 13(1) Direktive o DDV (prej člen 4(5), prvi do tretji pododstavek Šeste direktive) določa posebno ureditev za dejavnost organov oblasti:„1. Državni, regionalni in lokalni organi ter druge osebe javnega prava se ne štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi ali transakcijami, ki jih opravljajo kot državni organi, tudi če pobirajo dajatve, pristojbine, prispevke ali plačila v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami.

Pri opravljanju takšnih dejavnosti ali transakcij pa se štejejo za davčne zavezance v zvezi s temi dejavnostmi ali transakcijami, če bi njihova obravnava, kot da niso davčni zavezanci, povzročila znatno izkrivljanje konkurence.

V vsakem primeru se osebe javnega prava štejejo za davčne zavezance v zvezi z dejavnostmi iz Priloge I, če obseg teh dejavnosti ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.“

8. Točka 5 te Priloge I k Direktivi o DDV, na katero napotuje člen 13(1), tretji pododstavek, vsebuje dejavnost „prevoz potnikov“.

III – **Spor o glavni stvari**

9. Predmet spora o glavni stvari so DDV, ki ga za december 2008 dolguje nizozemska občina Borsele (v nadaljevanju: občina), in plačila iz nizozemskega izravnalnega sklada za DDV, do katerih je slednja upravičena za leto 2008.

10. Občina je v šolskem letu 2008/2009 organizirala prevoz nekaterih učencev, ki so stanovali na njenem območju, do njihovih šol. Prevoz je naročila pri različnih prevoznikih, ki so ji opravljanje prevozov zaračunali vključno z DDV. Z organizacijo prevozov so ji nastali stroški v višini 458.231 EUR.

4 — UL 2006, L 347, str. 1.

5 — Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

6 — Glej uvodno izjavo 3 Direktive o DDV.

11. Občina je staršem učencev, ki so morali pri njej vložiti vlogo za prevoz do šole, zaračunala prispevke. Višino prispevka je pri oddaljenostih od 6 do 20 kilometrov določila v skladu s ceno javnega prevoza za oddaljenost 6 kilometrov; pri določitvi višine prispevka za oddaljenosti več kot 20 kilometrov je dodatno upoštevala dohodek staršev. Na koncu je prispevke plačala samo tretjina staršev. Občina je leta 2008 prejela prispevke v skupni višini 13.958 EUR.

12. Občina meni, da je njena dejavnost v okviru prevoza do šole predmet obdavčitve z DDV. Zato bi morala, po eni strani, plačati DDV za prispevke v višini 13.958 EUR, ki jih je prejela od staršev, po drugi strani pa naj bi imela pravico do odbitka DDV, ki je vključen v znesek 458.231 EUR, ki so ji ga za opravljanje prevoza zaračunali prevozniki. To pomeni, da bi ji bilo treba na koncu vrniti preveč plačan DDV. Nizozemska davčna uprava, nasprotno, meni, da občinska organizacija prevoza do šole ni predmet obdavčitve z DDV, ker to ni ekonomska dejavnost.

IV – **Postopek pred Sodiščem**

13. Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče, Nizozemska), ki je medtem začelo obravnavati to pravdno zadevo, meni, da je za spor odločilno pravo Unije o DDV, in je zato Sodišču na podlagi člena 267 PDEU 18. novembra 2014 predložilo ta vprašanja:

Ali je treba člen 2(1)(c) in člen 9(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba občino v zvezi s prevozom [učencev] v skladu z ureditvijo, kakršna je ta v opisu obravnavane sodbe, šteti za davčno zavezanko v smislu te direktive? Ali je treba pri odgovoru na to vprašanje upoštevati ureditev [na splošno] ali pa je treba ta [preizkus] opraviti posebej za vsako prevozno storitev? Če velja zadnje: ali je treba v tem primeru razlikovati glede na to, ali gre za prevoz učencev v oddaljenosti od 6 do 20 kilometrov oziroma v oddaljenosti več kot 20 kilometrov?

14. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča predložili Kraljevina Nizozemska, Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske ter Evropska komisija. Obravnave, ki je potekala 26. novembra 2015, se je poleg njih udeležila tudi občina.

V – **Pravna presoja**

15. Predložitveno sodišče z vprašanji sprašuje, v kakšnem obsegu je občina v obravnavanem primeru pri opisani organizaciji prevoza do šole delovala kot davčna zavezanka v smislu člena 9(1) Direktive o DDV in je zato zavezanka za DDV.

16. Ali je občina zavezanka za DDV, je na podlagi prvega pododstavka te določbe odvisno od izpolnjenosti dveh pogojev. Prvič, občina bi morala opravljati „ekonomsko dejavnost“ in to, drugič, „neodvisno“. V obravnavanem postopku se dvomi samo v izpolnjenost prvega od obeh pogojev, in sicer, ali je občina z organizacijo prevoza do šole opravljala ekonomsko dejavnost.

17. Zakonsko opredelitev ekonomske dejavnosti najdemo v členu 9(1), drugi pododstavek Direktive o DDV. V skladu z njim je ekonomska dejavnost – kolikor je upoštevno v obravnavanem primeru[7] – „vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev“.

7 — V členu 9(1), drugi pododstavek, drugi stavek, Direktive o DDV je kot ekonomska dejavnost omenjeno predvsem „izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah“, pod katero pa nikakor ni mogoče subsumirati obravnavane organizacije prevoza do šole.

18. Ta opredelitev se zdi za obravnavani primer sprva precej ozka. Že na podlagi njenega besedila se postavlja vprašanje, ali je mogoče občino uvrstiti v eno od naštetih kategorij podjetnikov in poklicev. Vendar Sodišče v ustaljeni sodni praksi razlaga pojem ekonomske dejavnosti široko [8], takšno razlago pa prav za obravnavani primer dodatno potrjuje posebna ureditev za dejavnosti organov oblasti iz člena 13 Direktive o DDV.

19. Člen 13(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV namreč določa, da se osebe javnega prava – h katerim izrecno spadajo tudi občine – ne štejejo za davčne zavezance, če delujejo kot organi oblasti. V tej določbi se torej predpostavlja, da lahko tudi država in njene različne osebe javnega prava opravljajo ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1) Direktive o DDV in so tako lahko zavezanke za DDV. Za obravnavani primer prevoza potnikov, ki ga opravlja organ oblasti, to izhaja celo neposredno iz člena 13(1), tretji pododstavek, v povezavi s Prilogo I, točka 5, k Direktivi o DDV. V skladu z njim se osebe javnega prava – tudi če na podlagi prvega pododstavka delujejo kot organi oblasti – štejejo za davčne zavezance, če opravljajo prevoze potnikov, katerih obseg ni tako majhen, da bi bil zanemarljiv.

20. Vendar na podlagi zadnjenavedene določbe ni mogoče sklepati, da je oseba javnega prava, če opravlja dejavnost prevoza potnikov, vedno davčna zavezanka. Sodišče je namreč večkrat poudarilo, da je pogoj za uporabo posebne ureditve za dejavnosti državnih organov iz člena 13 Direktive o DDV, da država v konkretnem primeru sploh opravlja ekonomsko dejavnost [9]. Oseba javnega prava, ki opravlja prevoz potnikov, ki je tudi ekonomska dejavnost v smislu člena 9(1), deluje kot davčna zavezanka v skladu s Prilogo I, točka 5 in členom 13(1), tretji pododstavek, Direktive o DDV samo takrat, če se prevoz potnikov opravi v okviru izvajanja javne oblasti.

21. Ker bi bila določba člena 13(1), tretji pododstavek, Direktive o DDV v nasprotnem primeru brezpredmetna, je treba na podlagi nje za obravnavani predmet preučitve v vsakem primeru sklepati, da je prevoz potnikov, ki ga opravlja organ oblasti, *lahko* ekonomska dejavnost. Kdaj pa je treba iz tega izhajati v posameznem primeru, je treba pojasniti v nadaljevanju.

A – *Uvodne pripombe o smislu obdavčitve dejavnosti državnih organov*

22. Obravnavana zadeva je priložnost, da na splošno razmislimo, v kakšnih okoliščinah je lahko prav dejavnost državnih organov ekonomska dejavnost in s tem predmet obdavčitve z DDV.

23. Kot je v drugem kontekstu že ugotovil generalni pravobranilec Jacobs, smisel obdavčitve storitev državnih organov z DDV na prvi pogled ni jasen. Če so različni državni organi prejemniki in plačniki DDV, gre končno samo za neroden način izravnave javnih financ [10]. Tako je tudi v obravnavanem primeru. Korist ali škoda, ki jo ima občina zaradi obdavčitve svoje dejavnosti, je hkrati škoda oziroma korist za prihodke od davkov, ki jih pobere nizozemska davčna uprava. Za skupne nizozemske državne finance zato ni pomembno, ali je dejavnost občine v obravnavanem primeru predmet obdavčitve z DDV ali ne.

24. Kot pa na podlagi obratnega sklepanja izhaja iz posebne ureditve člena 13 Direktive o DDV, se je zakonodajalec Unije odločil, da bo načeloma kot predmet obdavčitve z DDV določil tudi dejavnosti državnih organov, če so hkrati ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek Direktive o DDV. To je storil iz dveh dobrih razlogov.

8 — Glej med drugim sodbe Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, točka 8), Komisija/Grčija (C-260/98, EU:C:2000:429, točka 26), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, točka 47), Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točki 34 in 37) in Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, točka 31).

9 — Glej sodbe T-Mobile Austria in drugi (C-284/04, EU:C:2007:381, točka 48), Hutchison 3G in drugi (C-369/04, EU:C:2007:382, točka 42), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 15), Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 53) in Komisija/Španija (C-154/08, EU:C:2009:695, točka 99).

10 — Glej sklepne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa v zadevi Landboden-Agrardienste (sodba z dne 18. decembra 1997, C-384/95, EU:C:1997:433, točka 12).

25. Prvič, ekonomske dejavnosti državnih organov so obdavčene zato, da se prepreči izkrivljanje konkurence zaradi DDV. Če namreč državni organi opravljajo storitve, ki so v konkurenci s storitvam zasebnih gospodarskih subjektov, bi imeli državni organi veliko konkurenčno prednost, če tudi njihova dejavnost ne bi bila predmet obdavčitve z DDV. Ta razlog za obdavčitev dejavnosti državnih organov je poleg tega upoštevan tudi v posebni ureditvi člena 13 Direktive o DDV. Na podlagi prvega pododstavka te določbe je sicer ekonomska dejavnost državnega organa, ki jo opravlja kot državni organ, izvzeta iz obdavčitve z DDV, vendar drugi in tretji pododstavek takoj spet zožita področje uporabe te izjeme, če obstaja nevarnost izkrivljanja konkurence na zadevnem trgu.

26. Drugič, ekonomsko dejavnost državnih organov je treba obdavčiti tudi zato, da se predmet obdavčitve z DDV zajame čim bolj popolno. Veljavni DDV naj se v skladu z uvodno izjavo 5 obračunava „na najbolj splošen možni način“. Na podlagi sistema obračunavanja je nazadnje načeloma obdavčena samo končna potrošnja [11], v skladu s sodno prakso pa naj bi DDV tudi plačeval samo končni potrošnik [12]. Če torej država opravlja storitve, ki vodijo k taki končni potrošnji blaga, končna potrošnja, ki se odvija pri državnih organih, na koncu vsaj delno ne bi bila obdavčena, če tudi ekonomska dejavnost državnih organov ne bi mogla biti predmet obdavčitve z DDV. To je pomembno tudi z ozirom na vire lastnih sredstev Unije, ki se delno polnijo z DDV [13].

27. Sodna praksa Sodišča jasno kaže, da obdavčitev dejavnosti državnih organov z DDV ni sama po sebi umevna, ampak jo je treba posebej obrazložiti. Za preučitev, ali je v konkretnem primeru dejavnost državnih ali njim podobnih organov ekonomska dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, pri dejavnosti državnih organov v primerjavi z dejavnostjo zasebnikov očitno veljajo strožja merila [14]. To je upravičeno. Pri vsakem preizkusu je namreč treba vedno upoštevati tudi posebna razloga za obdavčitev dejavnosti državnih organov, ki sem ju pravkar pojasnila, da se zagotovi, da je „samoobdavčitev“ države v konkretnem primeru tudi smiselna.

B – *Pogoji za opredelitev kot ekonomska dejavnost*

28. Glede na navedeno je treba zdaj pojasniti, ali je v obravnavanem primeru občinska organizacija prevoza do šole ekonomska dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV.

29. Prej je treba obravnavati še ugovor Komisije, da bi lahko občina ekonomsko dejavnost opravljala samo v primeru, če bi staršem učencev za organizacijo prevoza do šole zaračunala DDV. Tega po navedbah predložitvenega sodišča naj ne bi storila.

30. Vendar ta presoja Komisije temelji na napačnem razumevanju. Ali je oseba opravljala ekonomsko dejavnost, je treba presoditi ne glede na to, ali je pri tem zaračunala DDV ali ne. Nasprotno, po potrebi je treba bolj preveriti, ali je to storila oziroma opustila upravičeno. To pa je med drugim odvisno od tega, ali je treba njeno dejavnost opredeliti kot ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV. V nasprotnem primeru bi se lahko vsak davčni zavezanec svojim davčnim obveznostim izognil že s tem, da svojim kupcem ne bi zaračunal DDV.

11 — Glej člen 1(2) Direktive o DDV.

12 — Sodbi Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, točka 25) ter Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34); glej tudi sodbo Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21 in navedena sodna praksa) o vlogi davčnega zavezanca zgolj kot „pobiralc[a] davka za državo“ in sodbo Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, točka 47 in navedena sodna praksa) o bistvenih značilnostih DDV.

13 — Glej člen 2(1)(b) Sklepa Sveta z dne 7. junija 2007 o sistemu virov lastnih sredstev Evropskih skupnosti (2007/436/ES, Euratom) (UL 2007, L 163, str. 17).

14 — Glej sodbe T-Mobile Austria in drugi (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G in drugi (C-369/04, EU:C:2007:382), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) in Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 53); glede obdavčitve storitev, ki jih financira država, glej tudi sodbi Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) in Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627).

1. Opravljanje storitev

31. Kraljevina Nizozemska dvomi v obstoj ekonomske dejavnosti v obravnavanem primeru najprej zato, ker meni, da občina sploh ni opravljala storitev v smislu obdavčljivega dogodka iz člena 2(1)(c) Direktive o DDV.

32. Sicer je treba Kraljevini Nizozemski pritrditi v tem, da ne gre za ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, če pri dejavnosti ne gre za nobenega od različnih obdavčljivih dogodkov iz člena 2 Direktive o DDV. Tako je treba razumeti tudi večkratna sklicevanja Sodišča na obdavčljive dogodke iz člena 2 v okviru razlage člena 9 Direktive o DDV [15].

33. Dejansko je tudi res, da je v obravnavanem primeru upošteven samo obdavčljivi dogodek iz člena 2(1)(c) Direktive o DDV, v skladu s katerim so predmet obdavčitve z DDV storitve, ki se opravijo za plačilo. Zato je obvezni pogoj za to, da se dejavnost občine opredeli kot ekonomska dejavnost, da je pri organizaciji prevoza do šole opravljala storitve v smislu zadevnih opredelitev členov 24 in 25 Direktive o DDV.

34. Če pa Kraljevina Nizozemska zanika obstoj takih storitev zato, ker meni, da občina z organizacijo prevoza do šole zgolj izpolnjuje zakonsko dolžnost, zadostuje napotilo na člen 25(c) Direktive o DDV, v skladu s katerim se lahko storitev, ki je predmet obdavčitve z DDV, opravi tudi „na podlagi zakona“. Zato je Sodišče že ugotovilo, da za opredelitev dejavnosti kot ekonomske dejavnosti dejstvo, da je dejavnost v javnem interesu podeljena in urejena z zakonom, ni upoštevno [16].

35. Poleg tega je Kraljevina Nizozemska navedla, da so okoliščine opravljanja storitev v obravnavanem primeru drugačne, kot je opisalo predložitveno sodišče. Kot naj bi izhajalo iz člena 4 nizozemskega zakona o poučevanju na nižji stopnji osnovne šole in ustreznih izvedbenih določb občine, občina naj ne bi opravljala storitev za starše učencev. Starši naj namreč ne bi imeli niti pravice zahtevati od občine, naj organizira prevoz njihovih otrok, niti naj ji ne bi za to nič plačali. Nasprotno, starši naj bi imeli samo pravico zahtevati od občine, da jim povrne del stroškov, ki jim nastanejo s prevozom učencev.

36. Ker Sodišče v postopku predhodnega odločanja ni pristojno preverjati niti okoliščin dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, opisanih v predložitveni odločbi [17], niti pravilnosti razlage nacionalnega prava, ki jo poda predložitveno sodišče [18], je treba pri odgovoru na vprašanja za predhodno odločanje izhajati iz okoliščin opravljanja storitev, kot jih je opisalo predložitveno sodišče. Na podlagi njegovih navedb je občina pri različnih prevoznikih sama naročila storitve prevoza in jih plačala. Občina je zagotovila te storitve prevoza staršem učencev na njihovo zahtevo. Nato je imela, če so bili v posameznem primeru izpolnjeni pogoji za to, pravico zahtevati prispevek staršev za te storitve.

37. Na podlagi teh navedb predložitvenega sodišča je torej občina, s tem da je organizirala prevoz do šole, opravljala storitve v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV. Ekonomski značaj njene dejavnosti zato ni vprašljiv.

2. Doseganje dohodka

38. Vendar je treba v skladu s sodno prakso dejavnost šteti za ekonomsko samo, če se opravlja za trajno doseganje dohodka [19].

15 — Glej npr. sodbo Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, točka 31 in navedena sodna praksa).

16 — Sodbi Komisija/Nizozemska (235/85, EU:C:1987:161, točka 10) in Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 40).

17 — Glej sodbo Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, točka 53).

18 — Glej sodbo Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662, točka 13 in navedena sodna praksa).

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

39. Sodišče je delno izrazilo te pogoje tudi tako, da mora biti dejavnost trajna in se mora opravljati „za plačilo“ [20]. Tudi v tem primeru pa se je Sodišče izrecno sklicevalo na določbo člena 9(1), drugi pododstavek, drugi stavek, Direktive o DDV, v skladu s katero je izkoriščanje premoženja ekonomska dejavnost, če je „namenjen[a] trajnemu doseganju dohodka“. Ta zahteva naj namreč ne bi veljala le za izkoriščanje premoženja, ampak za vse dejavnosti [21].

40. V obravnavanem primeru trajnost dejavnosti občine ni vprašljiva, toda vprašanje je, ali je občina organizirala prevoz do šole za doseganje dohodka oziroma za plačilo, v smislu sodne prakse.

41. Kraljevina Nizozemska in Komisija menita, da pri dejavnosti občine ne gre za ekonomsko dejavnost, saj občina prevoza do šole naj ne bi organizirala za plačilo. Zneski, ki naj bi jih starši učencev plačali občini, naj namreč ne bi imeli nobene zveze s stroški opravljanja storitve. Pri tem se sklicujeta na sodbo v zadevi Komisija/Finska, v kateri je Sodišče razsodilo, da dejavnost državnih organov ni ekonomska dejavnost, ker je izvajalec zanjo glede na dejansko vrednost storitev zahteval samo delno plačilo, katerega višina je bila odvisna od dohodkov in premoženja prejemnika storitve [22].

42. Združeno kraljestvo pa trdi, da je ta sodba v nasprotju s sodbo Hotel Scandic Gåsabäck, v kateri je Sodišče izrecno ugotovilo, da gre lahko tudi pri plačilu, nižjem od lastne cene, za dobavo, ki se opravlja za plačilo [23].

a) Zveza med plačilom in doseganjem dohodka

43. Ti različni stališči kažeta, da je zaradi pravilnega razumevanja najprej potrebna diferencirana obravnava navedenih sodb Sodišča.

44. Treba je namreč razlikovati med doseganjem dohodka, ki je potrebno v skladu s členom 9(1), in odplačnostjo posamezne storitve ali dobavo blaga, ki je pogoj za obdavčljivost v skladu s členom 2 in iz katere hkrati izhaja osnova za obračun DDV na podlagi člena 73 Direktive o DDV.

45. Sodišče je v sodbi Hotel Scandic Gåsabäck, kar zadeva ugotavljanje, ali se storitev opravlja za plačilo v skladu z obdavčljivim dogodkom iz člena 2(1)(c) Direktive o DDV, dejansko nedvoumno pojasnilo, da se storitev ali dobava blaga v smislu člena 2(1) Direktive o DDV opravlja „za plačilo“ tudi, če se zanjo zahteva plačilo, nižje od lastne cene [24]. Niti ni razloga, da prodaja po ceni, nižji od lastne cene, ki je v gospodarstvu v nekaterih okoliščinah potrebna in razumna, ne bi bila predmet obdavčitve z DDV. Prav tako ne moreta biti oproščena plačila DDV storitev ali dobava blaga, katere cena je na nek način določena ob upoštevanju dohodkov ali premoženja kupca, kot se to na primer dogaja v gospodarstvu pri popustih za študente ali upokojence.

46. Nedvomno velja to tudi za določitev plačila v okviru osnove za DDV. V skladu s sodno prakso pomeni „plačilo“, ki je v skladu s členom 73 Direktive o DDV odločilno merilo, „subjektivno vrednost“, to je dejansko prejeto vrednost, in ne vrednosti, ocenjene po objektivnih merilih [25]. Sodišče želi s tem povedati, da se DDV vedno obračuna v skladu s plačilom v posameznem primeru, ne pa

20 — Sodbi Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 18) in Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 37); glej že sodbo Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) o členu 4 Druge Direktive Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, L 71, str. 1303).

21 — Glej sodbo Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 18); glej tudi sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 37), ki se glede tega sklicuje na prej navedeno sodbo.

22 — Glej sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točke od 47 do 51).

23 — Glej sodbo Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, točka 22).

24 — Glej sodbo Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, točke od 22 do 24).

25 — Glej sodbe Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, točka 13), Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, točka 21) in Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 33).

v skladu z „objektivno“ vrednostjo storitve ali dobavljenega blaga. To *a contrario* jasno izhaja tudi iz določbe člena 80 Direktive o DDV, v skladu s katero lahko države članice v nekaterih primerih namesto dejansko prejetega plačila kot davčno osnovo upoštevajo objektivno tržno vrednost storitve [26].

47. Pri ugotavljanju, ali je treba dejavnost opredeliti kot ekonomsko dejavnost v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, pa veljajo druga merila.

48. Sicer se zdi, da je Sodišče v navedeni sodbi Komisija/Finskapogoj, ali je država opravljala dejavnost „za plačilo“ in s tem za doseganje dohodka, glede na člen 9(1) preizkusilo tako, da je uporabilo obdavčljiva dogodka iz sedanjega člena 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV [27]. Kot pa je razvidno iz besedila v francoskem jeziku, v katerem je potekalo posvetovanje za sprejetje sodbe, Sodišče pojma plačila v zvezi s tema določbama nikakor ne uporablja v enakem smislu [28]. Sodišče, nasprotno, pri opredelitvi ekonomske dejavnosti „plačilo“ za dejavnost delno omenja samo zato, ker je pogoj za ekonomsko dejavnost, kot smo videli, doseganje dohodka. Dohodka pa ni mogoče doseči, če se dejavnost opravlja izključno neodplačno [29].

49. Vendar pa tega, da Sodišče v okviru člena 9(1) Direktive o DDV v sodbi Komisija/Finska omenja „plačilo“, ne gre povsem enačiti s tem, da v sodbi Hotel Scandic Gåsabäck razlaga pojem „plačilo“ v smislu člena 2(1) Direktive o DDV. Čeprav oboje pogosto privede do enakega rezultata, je treba strogo ločevati med določitvijo plačila za namene člena 2 na eni in doseganjem dohodka, ki se preučuje v okviru člena 9 Direktive o DDV, na drugi strani. Tako potem tudi ni več mogoče govoriti o domnevni neenotnosti sodne prakse Sodišča [30].

50. Povzamemo lahko, da sicer po eni strani nikoli ne gre za ekonomsko dejavnost, če se za dejavnost *ne* zahteva plačila v smislu obdavčljivih dogodkov iz člena 2(1) Direktive o DDV, saj se z dejavnostjo ne dosega dohodek v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, drugi stavek, Direktive o DDV. Po drugi strani pa v skladu s sodno prakso zgolj dejstvo, da davčni zavezanec pri opravljanju dejavnosti zahteva plačilo v smislu obdavčljivih dogodkov, ne zadostuje za ugotovitev na podlagi člena 9(1) Direktive o DDV, da dejavnost opravlja tudi za doseganje dohodka, in s tem za domnevo, da gre za ekonomsko dejavnost [31].

b) Doseganje dohodka v obravnavanem primeru

51. Tako je treba v obravnavanem primeru zdaj preučiti, ali je občina organizirala prevoz do šole za doseganje dohodka.

– Plačilo v smislu obdavčljivega dogodka

52. Tega najprej ni mogoče zanikati s tem, da za svojo dejavnost sploh ni zahtevala plačila v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV. Resnica je namreč drugačna.

26 — To je tako imenovana tržna vrednost iz člena 72 Direktive o DDV.

27 — Glej sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točke od 42 do 51); prav tako glej že sodbo Komisija/Francija (C-276/97, EU:C:2000:424, točke od 32 do 36).

28 — Glej francosko različico sodbe Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 37), v kateri je v zvezi z določitvijo ekonomske dejavnosti navedeno „effectuée contre une rémunération“, kar ni v skladu s frazo „à titre onéreux“ iz člena 2(1)(a), (b) in (c) Direktive o DDV; prav tako glej sodbo Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 18).

29 — Glej v tem smislu že sodbo Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, točka 12).

30 — Glej zgoraj točki 41 in 42.

31 — Glej v tem smislu sodbi Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 21) in Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 38).

53. Zato da se neka storitev opredeli kot storitev, opravljena za plačilo, v smislu obdavčljivih dogodkov člena 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV, je namreč v skladu z ustaljeno sodno prakso potrebna le neposredna zveza med dobavo blaga ali opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme [32]. Za to je potrebno le pravno razmerje med ponudnikom in prejemnikom storitve, v okviru katerega se izmenjajo dajatve [33], in vzajemni pogoj dajatve in nasprotne dajatve [34].

54. Če mora tretjina staršev plačati prispevke za prevoz do šole, so te zahteve očitno izpolnjene. Kot poleg tega izhaja iz že navedene sodbe Hotel Scandic Gåsabäck, gre za plačilo v teh primerih tudi, če je občina zahtevala nasprotne dajatve, nižje od lastne cene [35]. To pomeni, da občina prevoza do šole ne organizira izključno neodplačno.

– Doseganje dohodka v ožjem smislu

55. Kot sem pojasnila, pa obstoj plačila v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV ne zadostuje za ugotovitev, da se dejavnost opravlja za doseganje dohodka v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, drugi stavek, Direktive o DDV.

56. Da se dejavnost opravlja za doseganje dohodka, je v obravnavanem primeru vprašljivo zlasti zato, ker je Sodišče v sodbi Komisija/Finska zanikalo obstoj ekonomske dejavnosti državnih organov na področju storitev pravne pomoči z obrazložitvijo, da se je za storitve zahtevalo samo delno plačilo, ki je bilo odvisno od dohodkov in premoženja prejemnikov storitev. Obravnavani položaj je namreč podoben.

57. Vendar je Sodišče v navedeni sodbi kot odločilno upoštevalo predvsem, da se je s prejetim plačilom vedno pokril samo del splošnega zakonsko določenega honorarja za storitve pravne pomoči [36]. V obravnavanem primeru pa se zdi, da ni splošne zakonsko določene cene prevoza.

58. Sodišču se je zdelo odločilno tudi, da je bila višina plačila odvisna od dohodkov in premoženja prejemnika storitev pravne pomoči [37]. V obravnavanem primeru takšna odvisnost vsaj delno obstaja glede na dohodek staršev.

59. Sodišče je v navedeni sodbi obstoj ekonomske dejavnosti zanikalo tudi zato, ker naj bi se z dohodkom pokril samo delček stroškov, ki so nastali zaradi storitev pravne pomoči [38]. Točno tako je v obravnavanem primeru. Občina prejme od staršev skupno samo delno plačilo v višini približno 3 % stroškov, ki jih ima z organizacijo prevoza do šole.

60. Čeprav to pomeni, da imata zadevi nekatere očitne vzporednice, v obravnavanem primeru kljub temu ni mogoče brez pomišljanja izključiti, da je namen dejavnosti občine – vsaj med drugim – doseganje dohodka. Doseganje dohodka se namreč zlasti ne sme zamenjevati z namenom doseganja dobička, ki v skladu s sodno prakso ravno ni pogoj za opredelitev kot ekonomska dejavnost [39].

32 — Glej sodbo Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, točka 37 in navedena sodna praksa).

33 — Glej med drugim sodbe Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točka 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, točka 47) in Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, točka 29).

34 — Glej med drugim sodbi Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točke od 13 do 20) in Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, točke od 12 do 17); prav tako glej sklepne predloge generalne pravobranilke Stix-Hackl, predstavljene v zadevi Bertelsmann (sodba z dne 3. julija 2001, C-380/99, EU:C:2001:129, točka 32).

35 — Glej sodbo Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, točke od 22 do 24).

36 — Glej sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 47).

37 — Glej sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 48).

38 — Glej sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 50).

39 — Glej v tem smislu sodbo Sodišča EU Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, točka 25); to je tudi jasno razvidno iz določb člena 132(1)(l) in (m) in člena 133(a) Direktive o DDV, ki so namenjene posebej neprofitnim organizacijam.

61. Česar Sodišče v sodbi Komisija/Finska sicer ni izrecno izreklo, vendar je bilo nazadnje podlaga za njegovo odločitev, je neizpolnitev posebnega implicitnega pogoja za obstoj dejavnosti za doseganje dohodka v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, drugi stavek Direktive o DDV: udeležbe na trgu.

– Udeležba na trgu

62. Sodišče je namreč že v sodbi SPÖ Landesorganisation Kärnten zanikalo obstoj dejavnosti za doseganje dohodka v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, drugi stavek, Direktive o DDV, ker ta organizacijska enota politične stranke s svojo dejavnostjo ni delovala na trgu [40]. Prav tako je v drugih odločitvah nazadnje zanikalo obstoj ekonomske dejavnosti državnih organov, ker ni moglo ugotoviti take udeležbe na trgu [41].

63. Sodišče potrdi in dopolni svojo ugotovitev o izpolnitvi oziroma neizpolnitvi te zahteve po udeležbi na trgu tako, da pri ugotavljanju, ali gre za ekonomsko dejavnost, med drugim preuči, ali se dejavnost opravlja enako, kot se običajno opravlja taka ekonomska dejavnost. Pri tem mora opravljanje dejavnosti primerjati zlasti z običajno dejavnostjo skupin poklicev, navedenih v členu 9(1), drugi pododstavek, prvi stavek, Direktive o DDV [42].

64. V obravnavanem primeru ni mogoče ugotoviti takšne tipične udeležbe občine na trgu. V okviru svoje dejavnosti ne ponuja storitev na splošnem trgu prevoznih storitev. Nasprotno, je končna potrošnica storitev prevoznikov, ki jih staršem učencev zagotavlja samo v okviru nalog javne službe, čeprav jim za to delno zaračuna finančni prispevek.

65. To dokazuje zlasti dejstvo, da občina z zaračunavanjem prispevkov za izhodne storitve pokrije samo majhen odstotek stroškov vhodnih storitev. Tipičen udeleženec na trgu se ne vede tako.

66. Tudi Sodišče je v zvezi s tem že zgodaj pojasnilo, da obstaja določena zveza med *višino* plačila in obstojem ekonomske dejavnosti [43]. Prav to zvezo je nato potrdilo tudi v sodbi Komisija/Finska [44]. Dejavnost, ki lahko v okviru normalnega sistema DDV na podlagi strukture posameznih stroškov in cen privede samo do vračil DDV, namreč ne vodi do obdavčitve dodane vrednosti, po kateri se imenuje, ker ustvarjanje dodane vrednosti strukturno sploh ni možno.

67. V obravnavanem primeru tudi ni mogoče upravičiti obdavčitve občinske organizacije prevoza do šole z DDV z nobenim od razlogov, ki sem ju prej navedla v zvezi z zajetostjo dejavnosti državnih organov z DDV [45].

68. Prvič, če občina v obravnavanem primeru ne bi obračunala DDV, – čeprav lahko to, ker gre za dejansko vprašanje, nazadnje ugotovi samo predložitveno sodišče – to ne bi privedlo do izkrivljanja konkurence. Če starši zaradi prevoznih storitev, ki jih ponuja občina, ne uporabljajo storitev prevoza do šole zasebnih prevoznikov, tega ne storijo zato, ker storitve občine niso obdavčene z DDV, temveč zato, ker občina staršem zaračuna prispevke, ki so v izhodišču nižji od tržnih cen primerljivih prevoznih storitev, ali pa jim sploh ničesar ne zaračuna. Nasprotno, če bi občina obdavčila svojo dejavnost z DDV, bi se konkurenčni položaj zasebnikov dodatno poslabšal, ker bi lahko občina zaradi stalnega strukturno pogojenega presežka vstopnega DDV še bolj znižala prispevke staršev.

40 — Sodba SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, točki 21 in 24).

41 — Sodbi T-Mobile Austria in drugi (C-284/04, EU:C:2007:381, točka 42) in Hutchison 3G in drugi (C-369/04, EU:C:2007:382, točka 36); glej v tem smislu tudi sodbo Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, točka 19).

42 — Glej sodbe Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, točka 28), Słaby in drugi (C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589, točke od 39 do 41), Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, točka 21) in Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, točka 24).

43 — Glej sodbo Komisija/Francija (50/87, EU:C:1988:429, točka 21).

44 — Glej sodbo Komisija/Finska (C-246/08, EU:C:2009:671, točka 50).

45 — Glej zgoraj točki 25 in 26.

69. Drugič, predmet obdavčitve z DDV je mogoče v obravnavanem primeru z obdavčitvijo končne potrošnje dovolj zajeti samo, če se dejavnosti občine *ne* obdavči. Če bi se namreč na občinsko organizacijo prevoza do šole, ki ga izvajajo zunanji prevozniki, obračunavalo DDV, bi bili osnova za obračun DDV zaradi odbitka na koncu samo prispevki, ki jih morajo plačati starši. Toda ti pomenijo samo majhen delček tržne cene teh prevoznih storitev, saj se s prispevki skupno pokrije samo 3 % stroškov zunanjega izvajanja prevoza. Nazadnje bi bila končna potrošnja teh prevoznih storitev v glavnem oproščena plačila DDV. Da se to prepreči in se DDV obračuna na tržno ceno prevoznih storitev, je treba dokončno obdavčiti že vhodne storitve občine. Pogoj za to pa je, da občinska organizacija prevoza do šole *ni* ekonomska dejavnost.

– Splošna ali individualna obravnava

70. Vendar je Združeno kraljestvo predlagalo, da je treba na podlagi individualne obravnave za ekonomsko dejavnost vsekakor šteti prevoze občine, za katere občina od staršev prejme vsaj približno tržno ceno.

71. Ali dejavnost državnih organov izpolnjuje zahtevo po udeležbi na trgu, se sicer načeloma ugotavlja za dejavnost na splošno in ni treba obravnavati vsake transakcije posebej. Vendar lahko preprečevanje izkrivljanja konkurence, zaradi katerega se obdavčujejo dejavnosti državnih organov, v posameznih primerih privede do tega, da je treba dejavnost razdeliti na ekonomski in neekonomski del.

72. Zato bo moralo predložitveno sodišče preizkusiti še, v kakšnem obsegu lahko v obravnavanem primeru prav to, da se ne obračuna DDV, pri posameznih storitvah prevoza privede do izkrivljanja konkurence v razmerju do zasebnih ponudnikov prevoznih storitev. Pri tem bo moralo ves čas upoštevati tudi učinke na odbitek DDV.

73. Vendar ni treba razlikovati med ekonomskim in neekonomskim delom dejavnosti občine, če je v obravnavanem primeru treba ugotoviti samo nepomembno število posameznih primerov, pri katerih bi lahko zaradi neobdavčitve občinskega prevoza do šole prišlo do izkrivljanja konkurence. To namreč ustreza ocenam, ki izhajajo iz posebne ureditve za državna podjetja v členu 13(1), tretji pododstavek, Direktive o DDV [46].

– Vmesni sklep

74. Vendar je treba glede na navedeno zaenkrat – s pridržkom preizkusa konkurenčnega položaja, ki ga mora opraviti predložitveno sodišče, – ugotoviti, da namen občinske organizacije prevoza do šole ni doseganje dohodka v smislu člena 9(1), drugi pododstavek Direktive o DDV.

C – *Sklep*

75. Zato občina v obravnavanem primeru – spet s pridržkom preizkusa konkurenčnega položaja, ki ga mora opraviti predložitveno sodišče, – z organizacijo prevoza do šole ne opravlja ekonomske dejavnosti v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV. Torej se je v okviru opravljanja te dejavnosti ne sme obravnavati kot davčne zavezanke v smislu člena 9(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV.

46 — V zvezi s temi merili glej zlasti sodbo Isle of Wight Council in drugi (C-288/07, EU:C:2008:505).

VI – **Predlog**

76. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je predložilo Hoge Raad der Nederlanden (vrhovno sodišče, Nizozemska), odgovori:

Občina, ki kot v sporu o glavni stvari organizira prevoz učencev prek zunanjih prevoznikov in od staršev učencev prejme prispevke le v višini 3 % stroškov izvajanja prevoza, ne deluje kot davčna zavezanka v smislu člena 9(1) Direktive 2006/112/ES. Če pa bi predložitveno sodišče v nezanemarljivem številu posameznih prevoznih storitev ugotovilo izkrivljanja konkurence, občina v tem obsegu deluje kot davčna zavezanka.