Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
Juliane Kokott
föredraget den 23 december 2015 [1]

Mål C-520/14

Gemeente Borsele
mot
Staatssecretaris van Financiën

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna))

”Skattelagstiftning — Mervärdesskatt — Artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG — Beskattningsbar person — Ekonomisk verksamhet — Transport av elever på uppdrag av en kommun — Avgift som föräldrarna betalar till kommunen och som beror på deras inkomster”

I – **Inledning**

1. De nederländska kommunerna verkar ha en välfungerande förvaltning. I vart fall bekymrar sig vissa av kommunförvaltningarna anmärkningsvärt ofta över hur de, med kommuninvånarnas bästa för ögonen, ska kunna göra besparingar i de offentliga utgifterna. Eftersom detta inte alltid avlöper utan konflikter med den nederländska skattemyndigheten har domstolen redan ett par gånger haft att ta ställning till begäranden om förhandsavgörande som berör tolkningen av unionens mervärdesskatterätt. [2]

2. I det nu aktuella målet gäller frågan om kommunen Borsele genom att organisera transport av elever till sina skolor utövar en mervärdesskattepliktig verksamhet. Detta är vad kommunen gör gällande. Kommunen vill nämligen på så sätt få avdragsrätt för mervärdesskatt och då spara in stora delar av mervärdesskatten som den har betalat för prestationer som kommunen har uppdragit åt trafikföretag att genomföra i samband med skoltransporterna.

3. Ur mervärdesskatterättsligt hänseende är det därför nödvändigt att klargöra om kommunen Borsele härvid har bedrivit en ”ekonomisk verksamhet”. Domstolen har redan vid några tillfällen befattat sig med definitionen av detta begrepp med avseende på statliga eller statliga närliggande verksamheter. [3] Bedömningskriterierna som i detta avseende har ställts upp i rättspraxis behöver dock preciseras närmare.

1 — Originalspråk: tyska

2 — Se avseende avdrag för mervärdesskatt vid uthyrning av idrottsplatser dom Gemeente Leusden och Holin Groep (C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263), dom Gemeente ’s-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) om uppförande av en kontorsbyggnad och det ännu inte avslutade målet Gemeente Woerden (C-267/15), likaså om uppförande av en byggnad; se dessutom dom Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139) om skattebefrielse för tillhandahållande av mark för bebyggelse och dom Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) om beskattning vid uttag av en idrottsplan.

3 — Se härvidlag dom Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), dom kommissionen/Nederländerna (235/85, EU:C:1987:161), dom University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), dom T-Mobile Austria m.fl. (C-284/04, EU:C:2007:381), dom Hutchison 3G UK m.fl. (C-369/04, EU:C:2007:382), dom Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), dom SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671) och dom Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II – **Relevanta bestämmelser**

4. Uttag av mervärdesskatt i unionen regleras av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt[4] nedan kallat mervärdesskattedirektivet). Sjätte direktivet[5], som var tillämpligt fram till den 31 december 2006, är inte av direkt relevans för målet vid den nationella domstolen. På grund av den omfattande överensstämmelsen mellan bestämmelserna[6] i de båda direktiven ska emellertid även domstolens rättspraxis avseende sjätte direktivet beaktas i det aktuella målet.

5. Föremål för mervärdesskatt är enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet bl.a. ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap”.

6. Vem som är en ”beskattningsbar person” definieras i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet (tidigare i artikel 4.1–4.2 i sjätte direktivet) på följande sätt:”1. Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

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

7. För statlig verksamhet finns en särskild ordning i artikel 13.1 i mervärdesskattedirektivet (tidigare i artikel 4.5 första, andra och tredje stycket i sjätte direktivet):”1. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

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

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

8. Bilaga I punkt 5 till mervärdesskattedirektivet som artikel 13.1 tredje stycket hänvisar till innehåller verksamheten ”persontransport”.

III – **Målet vid den nationella domstolen**

9. Föremålet för tvisten vid den nationella domstolen är den nederländska kommunen Borseles (nedan kallad kommunen) mervärdesskatteskuld för december 2008, samt de tjänster som kommunen har rätt att få ersättning för från den nederländska kompensationsfonden för mervärdesskatt för år 2008.

4 — EUT L 347, s. 1.

5 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

6 — Se skäl 3 i mervärdesskattedirektivet.

10. Kommunen organiserade under skolåret 2008/2009 transport av vissa elever som bodde i kommunen till sina skolor. Kommunen gav olika trafikföretag i uppdrag att utföra dessa transporter. Dessa trafikföretag fakturerade sedan kommunen för dessa transporter och inkluderade därvid mervärdesskatt. För kommunen medförde verksamheten kostnader på 458 231 euro.

11. Föräldrarna till eleverna behövde ansöka om skoltransport hos kommunen som tog ut en avgift av föräldrarna. Beloppet fastställdes för sträckor mellan 6 och 20 kilometer till kostnaden för en 6 kilometers resa med offentliga transportmedel, och vid avstånd över 20 kilometer togs dessutom föräldrarnas inkomster i beaktande. I slutändan betalade endast en tredjedel av föräldrarna någon avgift. Under 2008 var det samlade beloppet av dessa avgifter 13 958 euro.

12. Kommunen är av uppfattningen att dess verksamhet inom ramen för skoltransport är en mervärdesskattepliktig verksamhet. Därför är kommunen å ena sidan skyldig att betala mervärdesskatt för avgifterna på 13 958 euro som tagits ut av föräldrarna men har å andra sidan även rätt att göra avdrag för den del av beloppet på 458 231 euro som trafikföretagen har fakturerat kommunen för genomförande av transporterna som utgör mervärdesskatt. Följaktligen har kommunen rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Den nederländska skattemyndigheten är emellertid av uppfattningen att kommunens anordnande av skoltransport inte ska vara föremål för mervärdesskatt, eftersom det inte utgör ekonomisk verksamhet.

IV – **Förfarandet vid domstolen**

13. Hoge Raad der Nederlanden, vid vilken målet numera är anhängigt, anser att det för att avgöra målet krävs en tolkning av unionens mervärdesskattelagstiftning och har därför den 18 november 2014 hänskjutit följande frågor enligt artikel 267 FEUF:

”Ska artiklarna 2.1 c och 9.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att en kommun vad gäller skoltransport i enlighet med bestämmelser som dem som beskrivs i förevarande mål, ska anses utgöra en beskattningsbar person i den mening som avses i nämnda direktiv? Ska för svaret på denna fråga de samlade bestämmelserna beaktas, eller ska varje transportprestation bedömas separat? Om det sistnämnda är fallet, ska skillnad i så fall göras mellan skoltransporter på 6–20 kilometer respektive skoltransporter på mer än 20 kilometer?”

14. Konungariket Nederländerna, Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden i förfarandet vid domstolen. Vid den muntliga förhandlingen den 26 november 2015 deltog dessutom kommunen.

V – **Rättslig bedömning**

15. Den hänskjutande domstolen vill med sina frågor veta om och i förekommande fall i vilken omfattning kommunen i det aktuella fallet genom att anordna skoltransport på det beskrivna sättet har agerat i egenskap av en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet och därmed är mervärdesskatteskyldig.

16. Detta är i enlighet med första stycket i nämnda bestämmelse beroende av två omständigheter. För det första måste kommunen ha utövat en ”ekonomisk verksamhet”, och för det andra ska det ha skett ”självständigt”. I förevarande fall aktualiseras endast den första av dessa båda förutsättningar, nämligen om kommunen genom att organisera skoltransport har utövat en ekonomisk verksamhet.

17. En legaldefinition av ekonomisk verksamhet återfinns i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna definition anses som ekonomisk verksamhet – i den mån det är relevant i det aktuella fallet[7] – ”varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken”.

18. Denna definition förefaller till att börja med vara mycket snäv i det aktuella fallet. På grundval av enbart ordalydelsen framstår det som tveksamt om en kommun kan räknas till någon av de uppräknade kategorierna av näringsidkare eller yrken. I rättspraxis ger emellertid domstolen alltid begreppet ekonomisk verksamhet en vid tolkning,[8] och en sådan tolkning bekräftas just för ett fall som det nu aktuella av den särskilda ordningen för statliga verksamheter i artikel 13 i mervärdesskattedirektivet.

19. I artikel 13.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet fastställs nämligen att offentligrättsliga organ – dit uttryckligen även kommuner hör – inte är beskattningsbara personer såvitt de är verksamma i sin egenskap av offentliga myndigheter. Bestämmelsen förutsätter därmed att även staten och dess olika offentligrättsliga organ kan utöva ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet och därmed vara mervärdesskatteskyldig. För föreliggande fall av statlig persontransport följer detta till och med direkt av artikel 13.1 tredje stycket jämförd med bilaga I punkt 5 till mervärdesskattedirektivet. Härav följer att offentligrättsliga organ – även när de enligt första stycket i nämnda bestämmelse är verksamma i sin egenskap av offentliga myndigheter – anses som beskattningsbara personer såvitt de bedriver persontransport, såvida den inte bedrivs i försumbart liten skala.

20. Av sistnämnda bestämmelse går det emellertid inte att dra slutsatsen att ett offentligrättsligt organ alltid blir en beskattningsbar person genom att bedriva persontransport. Domstolen har flera gånger understrukit att tillämpningen av den särskilda ordningen för statliga verksamheter i artikel 13 i mervärdesskattedirektivet förutsätter att staten i det enskilda fallet över huvud taget utövar en ekonomisk verksamhet.[9] Det är alltså endast om ett offentligrättsligt organ bedriver persontransport som också utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet som organet, enligt bilaga 1 punkt 5 och artikel 13.1 tredje stycket i nämnda direktiv, är att anse som en beskattningsbar person, om organet bedriver verksamheten i sin egenskap av offentlig myndighet.

21. Eftersom sistnämnda bestämmelse annars skulle vara meningslös kan emellertid under alla omständigheter vad gäller den situation som undersökts här slutsatsen dras att statlig persontransport *kan* utgöra ekonomisk verksamhet. Huruvida det faktiskt är så i det aktuella fallet måste nu prövas.

A – *Inledande anmärkningar om meningen med att beskatta statlig verksamhet*

22. Det aktuella målet ger anledning att reflektera över de omständigheter under vilka just statlig verksamhet kan utgöra ekonomisk verksamhet och därmed också kan vara föremål för mervärdesskatt.

7 — Artikel 9.1 andra stycket andra meningen i mervärdesskattedirektivet omnämner särskilt ”[u]tnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar” som ekonomisk verksamhet, under vilket det aktuella anordnandet av skoltransport i vart fall inte kan inordnas.

8 — Se, bland annat, dom kommissionen/Nederländerna (235/85, EU:C:1987:161, punkt 8), dom kommissionen/Grekland (C-260/98, EU:C:2000:429, punkt 26), dom University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, punkt 47), dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkterna 34 och 37) och dom Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 31).

9 — Se dom T-Mobile Austria m.fl. (C-284/04, EU:C:2007:381, punkt 48), dom Hutchison 3G UK m.fl. (C-369/04, EU:C:2007:382, punkt 42), Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 15;dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 53) och dom kommissionen/Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695, punkt 99).

23. Som generaladvokaten Jacobs redan har anmärkt i ett annat sammanhang framstår inte uttag av mervärdesskatt för statliga tjänster som särskilt vettigt. Om olika offentliga myndigheter tar emot och betalar mervärdesskatt är det i slutändan fråga om en tämligen omständig typ av finansiell utjämning mellan offentliga myndigheter.[10] Detta gäller även i förevarande fall. Fördelen eller nackdelen som kommunen får av att dess verksamhet beskattas är samtidigt till nackdel respektive fördel för den skatt som tas ut av den nederländska skattemyndigheten. För den nederländska statens finanser är det följaktligen utan betydelse om kommunens verksamhet i det aktuella fallet är föremål för mervärdesskatt eller inte.

24. Det framgår emellertid *e contrario* av den särskilda ordningen i artikel 13 i mervärdesskattedirektivet att unionslagstiftaren har beslutat att i princip även göra statlig verksamhet till föremål för mervärdesskatt, såvitt den samtidigt utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Det finns två goda skäl för detta.

25. För det första är syftet med beskattning av offentlig ekonomisk verksamhet att förhindra snedvridning av konkurrensen på grund av mervärdesbeskattningen. Om offentliga myndigheter utför tjänster som konkurrerar med privata näringsidkares tjänster, så skulle de statliga myndigheterna ha en betydande konkurrensfördel om deras verksamhet inte också skulle vara föremål för mervärdesskatt. Detta skäl till mervärdesbeskattning av offentlig verksamhet kommer dessutom till uttryck i den särskilda ordningen i artikel 13 i mervärdesskattedirektivet. I punkt 1 första stycket i denna bestämmelse undantar visserligen statens ekonomiska verksamhet från mervärdesskatt i den mån som staten utför denna i sin egenskap av offentlig myndighet, men inskränker genast undantaget i andra och tredje stycket såvitt det finns anledning att oroa sig för snedvridningar av konkurrensen på den aktuella marknaden.

26. För det andra ska statens ekonomiska verksamhet beskattas också för att utformningen av föremålet för mervärdesskatten ska vara så heltäckande som möjligt. Den aktuella mervärdesskatten ska enligt skäl 5 i mervärdesskattedirektivet tas ut ”på ett så allmänt sätt som möjligt”. Resultatet av uppbördssystemet är att i princip endast slutkonsumtion beskattas,[11] och enligt rättspraxis är det också endast slutkonsumenten som ska belastas av skatten.[12] Om staten utför tjänster som leder till en sådan slutkonsumtion av varor, skulle den aktuella slutkonsumtionen som staten står för åtminstone delvis inte beskattas om statens ekonomiska verksamhet inte skulle kunna vara föremål för mervärdesskatt. Detta har också betydelse med avseende på unionens egna medel, som delvis kommer från mervärdesskatten.[13]

27. Att uttag av mervärdesskatt på statlig verksamhet inte är en självklarhet, utan kräver särskild motivering, framgår tydligt av domstolens rättspraxis. Kriterierna vid prövning av huruvida en statlig eller därtill närliggande verksamhet utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet är uppenbart strängare än vid motsvarande prövning av privat verksamhet.[14] Det är berättigat. Inom ramen för den aktuella prövningen ska de båda särskilda grunderna för nödvändigheten av att beskatta statlig verksamhet som jag nyss har framhållit alltid tas i beaktande för att säkerställa att statens ”självbeskattning” i det enskilda fallet också är meningsfull.

10 — Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs i mål Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433, punkt 12).

11 — Artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet.

12 — Dom Lebara Ltd (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 25), dom Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34); se även dom Netto Supermarkt GmbH (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21 och där angiven rättspraxis) om den beskattningsbara personens roll som enbart någon som ”ombesörjer skatteuppbörd åt staten” och dom Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, och där angiven rättspraxis) om mervärdesskattens väsentliga särdrag.

13 — Artikel 2.1 b i rådets beslut 2007/436/EG, Euratom av den 7 juni 2007 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel (EUT L 163, s. 17).

14 — Dom T-Mobile Austria m.fl. (C-284/04, EU:C:2007:381), dom Hutchison 3G UK m.fl. (C-369/04, EU:C:2007:382), dom SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671); se även dom Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) jämförd med dom Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) avseende beskattning av tjänster som mottar statligt stöd.

B – *Förutsättningar för ekonomisk verksamhet*

28. Med bakgrund av det ovan anförda ska jag nu pröva om kommunens anordnande av skoltransport i förevarande fall utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

29. Först ska jag beröra kommissionens invändning. Kommissionen har i sitt yttrande gjort gällande att kommunen enbart kan anses agera inom ramen för en ekonomisk verksamhet, om kommunen tar ut mervärdesskatt av elevernas föräldrar för anordnandet av skoltransport. Det framgår inte av den hänskjutande domstolens uppgifter att så skulle ha skett.

30. Kommissionens bedömning grundar sig emellertid på en missuppfattning. Huruvida en person har agerat inom ramen för en ekonomisk verksamhet ska bedömas oberoende av om denna har debiterat mervärdesskatt eller ej. Det är rättare sagt precis tvärtom så, att det som ska prövas här är om personen har gjort det på rätt sätt eller underlåtit sin skyldighet att göra det. Detta beror bland annat just på om personens verksamhet ska anses vara ekonomisk sådan i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. I annat fall skulle alla beskattningsbara personer kunna undandra sig sin skattskyldighet genom att låta bli att debitera sina kunder mervärdesskatt.

1. Tillhandahållande av tjänster

31. Konungariket Nederländerna ifrågasätter först och främst att det skulle vara fråga om en ekonomisk verksamhet i förevarande fall, då kommunen enligt Konungariket Nederländernas uppfattning över huvud taget inte har tillhandahållit några tjänster på ett sätt som innebär att dessa ska vara föremål för mervärdesskatt enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

32. Konungariket Nederländerna har rätt i så måtto att det inte kan vara fråga om ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet om verksamheten inte omfattar någon av de beskattningsgrundande transaktionerna i artikel 2 i mervärdesskattedirektivet. På detta sätt ska även domstolens upprepade hänvisningar till de beskattningsgrundande transaktionerna i artikel 2 inom ramen för tolkningen av artikel 9 i mervärdesskattedirektivet förstås. [15]

33. Det är korrekt att det i förevarande fall i praktiken endast är den beskattningsgrundande transaktion som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet som kommer i beaktande. Enligt artikel 2.1 c är tjänster mot ersättning föremål för mervärdesskatt. På grund av detta är det för antagandet att kommunen har bedrivit ekonomisk verksamhet, helt nödvändigt att kommunen inom ramen för anordnandet av skoltransport har tillhandahållit tjänster i den mening som avses enligt definitionerna i artiklarna 24 och 25 i mervärdesskattedirektivet.

34. Såvitt Konungariket Nederländerna faktiskt ifrågasätter förekomsten av sådana tjänster på grundval av att kommunen genom att organisera skoltransport endast har uppfyllt en laglig skyldighet, räcker det att hänvisa till artikel 25 c i mervärdesskattedirektivet, enligt vilket en tjänst som är föremål för mervärdesskatt även kan tillhandahållas ”enligt lag”. Domstolen har därför redan fastställt att det för ett antagande av ekonomisk verksamhet inte är av betydelse om en verksamhet, med hänvisning till allmänintresset, tilldelats och reglerats genom lag. [16]

15 — Se, till exempel,. dom Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

16 — Dom kommissionen/Nederländerna (235/85, EU:C:1987:161, punkt 10) och dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 40).

35. Konungariket Nederländerna har dock dessutom anfört att transaktionsförhållandena i det aktuella fallet är av en annan karaktär än vad som framgår av den hänskjutande domstolens beskrivning. Av artikel 4 i den nederländska lagen om undervisning i grundskolan och motsvarande genomförandebestämmelser i kommunen följer att kommunen inte tillhandahåller några tjänster till elevernas föräldrar. Det beror på att föräldrarna inte har något anspråk på att kommunen ska ordna transport av deras barn, och att föräldrarna inte heller betalar någonting för tjänsten till kommunen. Tvärtom kan föräldrarna endast begära att kommunen täcker en del av kostnaderna som uppkommer för föräldrarna själva på grund av transporten av elever.

36. Eftersom domstolen emellertid inom ramen för en begäran om förhandsavgörande varken har befogenhet att pröva de sakförhållanden som redovisats i beslutet om begäran av förhandsavgörande i målet vid den nationella domstolen [17] eller riktigheten hos den hänskjutande domstolens tolkning av nationell rätt, [18] är det nödvändigt att utgå från de transaktionsförhållanden som den hänskjutande domstolen har meddelat när de hänskjutna frågorna besvaras. Därefter har kommunen själv uppdragit åt olika trafikföretag att genomföra transportprestationerna och betalat desamma. Dessa transporttjänster ställde kommunen till elevernas föräldrars förfogande på föräldrarnas begäran. Därför hade kommunen i förekommande fall anspråk på en avgift från föräldrarna.

37. Av dessa uppgifter från den hänskjutande domstolen följer således att kommunen genom att organisera skoltransport har tillhandahållit tjänster i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. Den ekonomiska karaktären hos kommunens verksamhet ifrågasätts alltså inte i det avseendet.

2. Vinnande av intäkter

38. Enligt rättspraxis är en verksamhet endast att betrakta som ekonomisk om den bedrivs för att fortlöpande vinna intäkter. [19]

39. Domstolen har ibland även uttryckt denna förutsättning på så sätt att verksamheten måste bedrivas fortlöpande och ”utför[a]s mot vederlag”. [20] Även då hänvisade domstolen dock uttryckligen till bestämmelsen i artikel 9.1 andra stycket andra meningen i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken utnyttjande av tillgångar utgör ekonomisk verksamhet om den sker ”i syfte att fortlöpande vinna intäkter”. Detta krav ska nämligen inte bara gälla utnyttjande av en tillgång utan för all verksamhet. [21]

40. I förevarande fall ifrågasätts inte om kommunens verksamhet är fortlöpande, men däremot om kommunen har organiserat skoltransporten i den mening som avses i rättspraxis rörande vinnande av intäkter respektive utförande mot ersättning.

17 — Se dom Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 53).

18 — Se dom Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662, punkt 13 och där angiven rättspraxis).

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

20 — Dom Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 18) och dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 37), se även dom Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) om artikel 4 i rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71,1967, s. 1303).

21 — Se dom Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 18), se även dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 37) som i detta avseende hänvisar till förutnämnda dom.

41. Konungariket Nederländerna och kommissionen anser att förutsättningarna för att kommunen bedrev en ekonomisk verksamhet i vart fall brister i att kommunen inte har organiserat skoltransporten mot ersättning. Avgifterna som elevernas föräldrar betalade till kommunen hade inget samband med kostnaderna för tillhandahållandet av tjänsten. I detta avseende åberopar de en dom i ett mål mellan kommissionen och Finland, i vilken domstolen underkände den ekonomiska karaktären hos en statlig verksamhet, eftersom endast den ersättning som togs ut endast motsvarade en del av utförda tjänsternas faktiska värde, och berodde på mottagarnas inkomster och förmögenhet. [22]

42. Förenade kungariket anser däremot att nämnda avgörande strider mot domen Hotel Scandic Gåsabäck, i vilken domstolen uttryckligen har fastställt att även en ersättning under självkostnadspris kan utgöra en transaktion mot ersättning. [23]

a) Sambandet mellan ersättning och vinnande av intäkter

43. Dessa skilda uppfattningar visar att de båda nämnda domarna från domstolen närmast i det följande ska betraktas åtskilt från varandra för att de inte ska missförstås.

44. Det är nämligen nödvändigt att skilja mellan vinnande av intäkter som är ett krav enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet och att den enskilda tillhandahållna tjänsten eller leveransen av en vara sker mot ersättning, vilket är en förutsättning för beskattning enligt artikel 2 i nämnda direktiv, och även för att ingå i beräkningsgrunden för skatten enligt artikel 73 i direktivet.

45. Vad avser fastställandet av huruvida en tjänst tillhandahållits mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, så har domstolen faktiskt i domen i målet Hotel Scandic Gåsabäck otvetydigt klargjort att en tjänst eller leverans av en vara ”mot ersättning” i den mening som avses i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreligger även om det faktiska priset är under självkostnadspris. [24] Det finns inte heller någon anledning till att försäljningar under självkostnadspris som under vissa omständigheter är nödvändiga och rationella i näringslivet inte skulle vara föremål för mervärdesskatt. Lika lite kan en prissättning som på ett eller annat sätt hänför sig till kundens inkomst eller förmögenhet, till exempel vid student- eller pensionärsrabatter, utgöra grund för undantag från mervärdesskatt.

46. Detsamma gäller utan tvekan när ersättningen ska fastställas inom ramen för mervärdesskattens beräkningsgrund. Enligt domstolens fasta rättspraxis utgör denna ”motprestation” enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet ett ”subjektivt värde”, nämligen det värde som faktiskt har erhållits och inte ett värde som uppskattats på grundval av objektiva kriterier. [25] Domstolen uttrycker därmed att mervärdesskatten alltid fastställs på grundval av motprestationen i det enskilda fallet och inte utifrån tjänstens eller den levererade varans ”objektiva” värde. Detta följer även tydligt motsatsvis av bestämmelsen i artikel 80 i mervärdesskattedirektivet, som i vissa fall bemyndigar medlemsstaterna att i stället för den faktiskt erhållna motprestationen använda tjänstens eller varans objektiva marknadsvärde [26] som beräkningsgrund.

47. Med avseende på fastställande av om en verksamhet är att anse som ekonomisk i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet gäller däremot andra kriterier.

22 — Se dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkterna 47–51).

23 — Se dom Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 22).

24 — Ibidem (punkterna 22–24).

25 — Se dom Coöperatieve Aardappelenbewaarplats (154/80, EU:C:1981:38, punkt 13), dom Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 21) och dom Tulică och Plavoşin (C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33).

26 — Detta är marknadsvärdet som definieras i artikel 72 i mervärdesskattedirektivet.

48. Det kan förvisso förefalla som att domstolen i domen Europeiska kommissionen mot Republiken Finland med avseende på artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet prövade förutsättningen om staten utövade den aktuella verksamheten ”mot ersättning”, och därmed i syfte att vinna intäkter, genom att stödja sig på de beskattningsgrundande transaktionerna i nuvarande artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet. [27] Som emellertid framgår av lydelsen av den franska språkversionen som används i domen utgick domstolen inte på något vis från att ersättningsbegreppen i de båda bestämmelserna är identiska. [28] När domstolen vid definitionen av en ekonomisk verksamhet till viss del talar om ”ersättning” för verksamheten, gör den snarare detta endast eftersom en förutsättning för ekonomisk verksamhet som sagt är att syftet är att vinna intäkter. Intäkter kan emellertid inte vinnas om en verksamhet uteslutande sker utan ersättning. [29]

49. Det är emellertid inte exakt samma sak som åsyftas när domstolen i samband med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet i domen kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671) talar om ”ersättning” som när domstolen tolkar begreppet ”ersättning” i den mening som avses i artikel 2.1 i nämnda direktiv i domen Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47). Även om samma resultat ofta kan förväntas, ska en strikt åtskillnad göras mellan betydelsen av ersättning med avseende på artikel 2 i mervärdesskattedirektivet å ena sidan och det vinnande av intäkter som ska prövas inom ramen för artikel 9 i mervärdesskattedirektivet å andra sidan. På detta sätt löses också de förmenta motstridigheterna i domstolens rättspraxis. [30]

50. Sammanfattningsvis kan man säga att det å ena sidan alltid när ersättning *inte* ges i den mening som avses vad gäller de beskattningsgrundande transaktionerna i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet inte heller föreligger någon ekonomisk verksamhet, då verksamheten inte vinner några intäkter i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket andra meningen i mervärdesskattedirektivet. Å andra sidan är enligt rättspraxis omständigheten att en beskattningsbar person inom ramen för en verksamhet erhåller ersättning i den mening som avses vad gäller de beskattningsgrundande transaktionerna inte i sig tillräckligt för att inom ramen för artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet fastställa att verksamheten också sker i syfte att vinna intäkter och därmed ska anses vara en ekonomisk verksamhet. [31]

b) Vinnande av intäkter i det aktuella fallet

51. Följaktligen ska i föravarande fall nu prövas om kommunen anordnade skoltransport i syfte att vinna intäkter.

– Ersättning i den mening som avses vad gäller beskattningsgrundande transaktioner

52. Denna fråga kan till att börja med inte besvaras nekande på grundval av att kommunen över huvud taget inte skulle ha erhållit någon ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. I själva verket gäller motsatsen.

27 — Se dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkterna 42–51), se även dom kommissionen/Frankrike (C-276/97, EU:C:2000:424, punkterna 32–36).

28 — Se den franska språkversionen av domen kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 37), som i samband med bestämmelsen om ekonomisk verksamhet som talar om ”effectuée contre une rémunération”, vilket inte motsvarar formuleringen ”à titre onéreux” som artikel 2.1 a–c i mervärdesskattedirektivet innehåller; se även dom Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 18).

29 — Se i detta avseende dom Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, punkt 12).

30 — Se ovan punkterna 41 och 42.

31 — Se, i detta avseende, dom Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 21) och dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 38).

53. En tjänst mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 a och c i mervärdesskattedirektivet förutsätter nämligen enligt domstolens fasta rättspraxis att det föreligger ett direkt samband mellan leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster och en av den beskattningsbara personen faktiskt mottagen motprestation. [32] För detta krävs endast ett bestående rättsförhållande mellan utföraren och mottagaren som innebär att prestationerna utbyts [33] och att prestationen och motprestationen är ömsesidigt beroende av varandra. [34]

54. Såvitt en tredjedel av föräldrarna ska erlägga avgifter för skoltransporten är dessa krav uppenbart uppfyllda. Det faktum att kommunen krävt motprestationer under självkostnadspriset talar inte mot ett antagande om ersättning i dessa fall, vilket dessutom framgår av domen Hotel Scandic Gåsabäck. [35] Därmed organiserar kommunen inte skoltransporten uteslutande utan ersättning.

– Vinnande av intäkter i snävare mening

55. Som framgått räcker det dock inte att det föreligger en ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet för att fastställa att det är fråga om en verksamhet i syfte att vinna intäkter, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket andra meningen i mervärdesskattedirektivet.

56. En verksamhet för vinnande av intäkter framstår i det aktuella fallet som tveksam särskilt på grundval av domstolens dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671). I nämnda dom besvarade domstolen frågan huruvida en statlig myndighet bedriver ekonomisk verksamhet inom området rättshjälp nekande, med motiveringen att den avgift som begärdes för verksamheten endast var en delersättning, som var beroende av tjänstemottagarens inkomst och förmögenhet. Situationen förefaller likna den i det aktuella fallet.

57. Visserligen inriktade sig domstolen i nämnda dom framför allt på att ersättningen som erhölls i vart fall endast utgjorde en del av det i lag allmänt fastställda honoraret för rättshjälp. [36] I förevarande fall framgår dock inte att det skulle finnas något lagstadgat allmänt transportpris.

58. Att storleken på ersättningen var beroende av rättshjälpsmottagarnas inkomster och förmögenhet föreföll också ha varit av betydelse för domstolens bedömning. [37] I det aktuella fallet föreligger åtminstone delvis ett sådant beroende med avseende på föräldrarnas inkomster.

59. Dessutom fann domstolen i nämnda dom att avsaknaden av en ekonomisk karaktär hos verksamheten bekräftades av att intäkterna endast täckte en bråkdel av de kostnader som uppkom för rättshjälpen. [38] Precis detta förhållande föreligger i det aktuella fallet. Kommunen erhåller från föräldrarna en delersättning som sammanlagt motsvarar cirka 3 procent av kostnaderna som uppkommer på grund av anordnandet av skoltransporten.

32 — Se dom Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

33 — Se, bland annat, dom Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14), dom MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punkt 47) och dom, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 29).

34 — Se, bland annat, dom Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkterna 13–20) och dom Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punkterna 12–17); se även förslag till avgörande av generaladvokat Stix-Hackl i mål Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punkt 32).

35 — Se dom Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punkterna 22–24).

36 — Dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 47).

37 — Ibidem (punkt 48).

38 — Ibidem (punkt 50).

60. Fastän det finns vissa omisskännliga paralleller mellan de båda fallen går det i det aktuella fallet likväl inte att på en gång avfärda att kommunens verksamhet – åtminstone också – syftar till att vinna intäkter. Det är härvid särskilt viktigt att vinnande av intäkter inte förväxlas med avsikten att göra vinst, vilket enligt rättspraxis inte utgör en förutsättning för att ekonomisk verksamhet ska antas föreligga. [39]

61. Vad domstolen i domen kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671) visserligen inte uttalade explicit men som trots det i slutändan låg till grund för avgörandet, är att det saknades en särskild implicit förutsättning för vinnande av intäkter i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket andra meningen i mervärdesskattedirektivet, nämligen marknadsdeltagande.

– Marknadsdeltagande

62. Domstolen fann nämligen redan i domen SPÖ Landesorganisation Kärnten att det inte kunde vara fråga om vinnande av intäkter i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket andra meningen i mervärdesskattedirektivet, eftersom en partiavdelning inte var verksam på någon marknad med verksamheten de bedrev. [40] Likaså har domstolen i andra avgöranden uteslutit att en statlig myndighet skulle bedriva ekonomisk verksamhet, på grundval av att ett sådant marknadsdeltagande inte varit för handen. [41]

63. Detta krav på marknadsdeltagande bekräftas och kompletteras av att domstolen för att fastställa huruvida ekonomisk verksamhet föreligger emellanåt prövar om en verksamhet utövas på samma sätt som en motsvarande ekonomisk verksamhet i normalfallet. Det krävs i synnerhet en jämförelse med den normala verksamheten hos de yrkesgrupper som räknas upp i artikel 9.1 andra stycket första meningen i mervärdesskattedirektivet. [42]

64. I förvarande fall kan det dock inte sägas föreligga ett sådant typiskt marknadsdeltagande från kommunens sida. Kommunen tillhandahåller inte med sin verksamhet några tjänster på den allmänna marknaden för transporttjänster. Kommunen uppträder tvärtom själv som slutkonsument av de tjänster som tillhandahålls av trafikföretagen vars transporttjänster de endast ställer till elevernas föräldrars förfogande inom ramen för allmännyttiga tjänster, även om kommunen delvis tar ut en finansieringsavgift från föräldrarna.

65. Detta finner särskilt stöd av omständigheten att kommunen endast får in en liten procentandel av de sammanlagda kostnaderna för tjänsterna som den köper genom att ta ut avgifter för tjänsterna som tillhandahålls. Detta är ett otypiskt förhållande för en marknadsaktör.

66. I detta avseende fastslog domstolen mycket tidigt att det finns ett visst samband mellan *storleken* på ersättningen och huruvida ekonomisk verksamhet föreligger. [43] Just denna koppling gjorde domstolen också i domen kommissionen/Finland. [44] En verksamhet inom ramen för det normala systemet för mervärdesskatt som på grund av strukturen hos enhetskostnader och priser endast kan leda till återbetalning av mervärdesskatt, leder nämligen inte till en beskattning av det mervärde som gett skatten dess namn, eftersom det strukturellt är omöjligt att skapa ett sådant.

39 — Se, i detta avseende, dom Freistadt Rohrbach Uhrfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punkt 25); detta framgår även entydigt av bestämmelserna i artikel 132.1 l och m och artikel 133 a i mervärdesskattedirektivet, som är särskilt inriktade på organisationer utan vinstsyfte.

40 — Dom SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, punkterna 21 och 24).

41 — Dom T-Mobile Austria m.fl. (C-284/04, EU:C:2007:381, punkt 42) och dom Hutchison 3G UK m.fl. (C-369/04, EU:C:2007:382, punkt 36); se i detta avseende även dom Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 19).

42 — Se dom Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 28), dom Słaby (C-180/10 och C-181/10, EU:C:2011:589, punkterna 39–41), dom Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, punkt 21) och dom Trgovian Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punkt 24).

43 — Se dom kommissionen/Frankrike (50/87, EU:C:1988:429, punkt 21).

44 — Se dom kommissionen/Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 50).

67. En beskattning av det kommunala anordnandet av skoltransport krävs inte heller i det aktuella fallet på grundval av någon av de båda grunder som tidigare nämndes för att statlig verksamhet ska vara föremål för mervärdesskatt.[45]

68. För det första – fastän detta i slutändan är ett sakförhållande som endast är upp till den hänskjutande domstolen att utreda – uppstår ingen snedvridning av konkurrensen på grund av att mervärdesskatt inte tas ut. Såvitt föräldrarna inte tar tjänster från privata trafikföretag i anspråk för skoltransporten på grund av de kommunala transporttjänsterna beror det inte på att mervärdesbeskattning inte sker, utan på att kommunen tar ut avgifter från föräldrarna som i princip förefaller vara lägre än marknadspriserna för jämförbara transporttjänster, i den utsträckning som en avgift över huvud taget tas ut. Genom att göra denna verksamhet till föremål för mervärdesskatt skulle privata näringsidkares konkurrenssituation tvärtom försämras ytterligare, eftersom kommunen genom ett strukturellt varaktigt överskott av ingående moms skulle kunna sänka föräldrarnas avgifter ännu mer.

69. För det andra blir föremålet för mervärdesskatten i form av beskattning av slutkonsumtion i det aktuella fallet endast tillräckligt omfattande om kommunens verksamhet *inte* beskattas. Om man gjorde kommunens anordnande av skoltransport, för vilken kommunen tar in externa trafikföretag, till föremål för mervärdesskatt skulle nämligen i slutändan endast skatt tas ut på beräkningsgrunden för de avgifter som föräldrarna ska betala. Dessa utgör emellertid bara en liten bråkdel av marknadspriset för transporttjänsterna, eftersom avgifterna sammanlagt endast utgör 3 procent av kostnaderna som uppkommer för det externa genomförandet av transporten. I slutändan skulle slutkonsumtionen av dessa transporttjänster väsentligen vara befriad från mervärdesskatt. För att förhindra detta och ta ut mervärdesskatt på transporttjänsternas marknadspris måste den slutliga beskattningen ske redan i ledet där tjänsterna köps av kommunen. En förutsättning för detta är att kommunens anordnande av skoltransport *inte* utgör en ekonomisk verksamhet.

– Samlad bedömning eller bedömning av de enskilda prestationerna

70. Förenade kungariket har föreslagit att vid bedömningen av enskilda fall, i vart fall i fall där sådana transporter som kommunen ordnar och där kommunen åtminstone erhåller ett belopp från föräldrarna som närmar sig marknadspriset, ska anses som ekonomisk verksamhet.

71. Visserligen ska kravet på marknadsdeltagande för statlig verksamhet i princip prövas i en samlad bedömning av hela verksamheten och inte med beaktande av varje enskild transaktion betraktad för sig. Emellertid kan det vara nödvändigt att dela upp en verksamhet i en ekonomisk och icke-ekonomisk del vid beskattning av statlig verksamhet på grund av vikten av att förhindra konkurrenssnedvridning i det enskilda fallet.

72. Därför måste den hänskjutande domstolen fortfarande pröva i vilken utsträckning just underlåtelsen att debitera mervärdesskatt i det aktuella fallet för enskilda transportprestationer kan leda till en snedvridning av konkurrensen gentemot privata tillhandahållare av transporttjänster. Därvid ska konsekvenserna för rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt alltid beaktas.

73. Det är emellertid inte fråga om en skillnad mellan kommunens ekonomiska verksamhet och dess icke-ekonomiska verksamhet när det i det aktuella fallet endast är ett obetydligt antal enskilda fall som berörs, där den uteblivna beskattningen av kommunal skoltransport skulle kunna snedvrida konkurrensen. Detta motsvarar nämligen den tolkning som följer av särregleringen för statlig verksamhet i artikel 13.1 andra och tredje styckena i mervärdesskattedirektivet[46].

45 — Se ovan punkterna 25 och 26.

46 — Se angående dessa tolkningar, särskilt dom Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505)

– Preliminär slutsats

74. Slutsatsen är emellertid tills vidare – med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning av konkurrenssituationen – att kommunens anordnande av skoltransport inte har till syfte att vinna intäkter i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

C – *Slutsats*

75. Kommunen utövar i det aktuella fallet – återigen med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning av konkurrenssituationen – inte en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet genom att anordna skoltransport. Kommunen är inom ramen för denna verksamhet följaktligen inte en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

VI – **Förslag till avgörande**

76. Således föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som Hoge Raad der Nederlanden ställt enligt följande:

En kommun, liksom den i det nationella målet, som anordnar elevtransport genom att ta externa trafikföretag i anspråk och som erhåller avgifter som endast uppgår till 3 procent av kostnaderna för genomförandet av transporten från elevernas föräldrar, agerar inte i egenskap av beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG. För det fall dessa transporter enligt den nationella domstolen uppgår till ett inte endast obetydligt antal som leder till snedvridning av konkurrensen, handlar kommunen emellertid i egenskap av beskattningsbar person.