

**Downloaded via the EU tax law app / web**

WYROK TRYBUNA?U (pi?ta izba)

z dnia 12 maja 2016 r. (\*)

Odes?anie prejudycjalne – Podatek od warto?ci dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 2 ust. 1 lit. c) i art. 9 ust. 1 – Podatnicy – Dzia?alno?? gospodarcza – Poj?cie – Dowóz uczniów do szkół

W sprawie C?520/14

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Hoge Raad der Nederlanden (niderlandzki s?d najwy?szy, Niderlandy), postanowieniem z dnia 7 listopada 2014 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 18 listopada 2014 r., w post?powaniu:

**Gemeente Borsele**

przeciwko

**Staatssecretaris van Financiën**

oraz

**Staatssecretaris van Financiën**

przeciwko

**Gemeente Borsele,**

TRYBUNA? (pi?ta izba),

w sk?adzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, F. Biltgen, A. Borg Barthet (sprawozdawca), E. Levits i M. Berger, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 listopada 2015 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Gemeente Borsele przez D. Bosa oraz A.T.M. Joore-van Zanten, belastingadviseurs,
- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez M. Bulterman, M. Gijzen oraz M. Noort, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez V. Kaye oraz S. Simmons, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników, wspierane przez R. Hilla, barrister,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz G. Wilsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 23 grudnia 2015 r.,  
wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ów został złożony w ramach sporu pomiędzy Geemete Borsele (gminą Borsele) a Staatssecretaris van Financiën (sekretarzem stanu ds. finansów) w przedmiocie prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) dochodzonego przez tę gminę.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT stanowi, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega: „odpowiadające świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy brzmi następująco:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

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

5 Artykuł 13 ust. 1 rzeczonyj dyrektywy przewiduje:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

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

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

6 W pkt 5 załącznika I do owej dyrektywy, zatytułowanego „Wykaz czynności, o których

mowa w art. 13 ust. 1 akapit trzeci”, wymieniono „przewóz osób”.

7 Zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74-77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

#### *Prawo niderlandzkie*

8 Artykuł 4 wet op het primair onderwijs (ustawy o szkolnictwie podstawowym), zatytułowany „Koszty dowozu uczniów do szkół”, stanowi:

„1. Realizując cel dostępu do nauki, burmistrz i jego zastępcy zapewniają, na wniosek, rodzicom uczniów mających miejsce zamieszkania na terenie gminy pokrycie kosztów dowozu, które uznają oni za niezbędne. Rada gminy przyjmie uchwałę w sprawie zasad pokrywania tych kosztów, przy uwzględnieniu postanowień następujących ustępów.

[...]

4. Uchwała uwzględnia udział, jaki może być zasadnie wymagany od rodziców, oraz określi, jaki sposób dowozu jest odpowiedni dla uczniów. Uchwała ustanowi zasady, na podstawie których burmistrz i jego zastępcy uzyskają opinię ekspertów w tym zakresie.

5. Uchwała powinna przewidywać pokrycie kosztów dowozu na odcinku drogi pomiędzy miejscem zamieszkania ucznia a

a) najbliższą, dostępną mu szkołą podstawową lub w wypadku, gdy uczeń musi uczęszczać do specjalnej szkoły podstawowej, najbliższą, dostępną mu specjalną szkołą podstawową,

b) inną zwykłą lub specjalną szkołą podstawową, jeżeli dowóz do takiej szkoły stanowi dla gminy niższe koszty niż koszty dowozu do zwykłej lub specjalnej szkoły podstawowej, o której mowa w lit. a), a rodzice wyrazili zgodę na dowóz do tej innej szkoły,

c) najbliższą, dostępną mu specjalną szkołą podstawową w zespole szkół podstawowych, do którego uczęszcza, jeżeli rodzice wyrazili zgodę na dowóz do tej specjalnej szkoły podstawowej, lub

d) inną specjalną szkołą podstawową w zespole szkół, o którym mowa w lit. c), jeżeli dowóz do takiej szkoły stanowi dla gminy niższe koszty niż koszty dowozu do specjalnej szkoły podstawowej, o której mowa w lit. c), a rodzice wyrazili zgodę na dowóz do tej innej szkoły,

[...]

7. W stosunku do rodziców, których roczny dochód przekracza 17 700 EUR uchwała może przewidywać, że pokrycie kosztów zostanie przyznane jedynie w zakresie, w jakim koszty dowozu przekraczają koszty transportu publicznego na odcinku drogi określonym przez radę gminy na podstawie ust. 8, przy czym długość tego odcinka nie może przekraczać 6 km. Dochód ustala się w oparciu o dochód osiągnięty w drugim roku kalendarzowym poprzedzającym rok, w którym rozpoczyna się rok szkolny, którego dotyczy wniosek o pokrycie kosztów. Koszty transportu publicznego, o których mowa w zdaniu pierwszym, odnoszą się do kosztów transportu publicznego, które byłyby zasadnie poniesione na przebytych odcinku drogi, przy uwzględnieniu

podziału na strefy zgodnie z rozporządzeniem opartym na art. 27 ust. 1 ustawy o przewozie osób, niezależnie od istnienia transportu publicznego lub rzeczywistego korzystania z niego. W wypadku zastosowania ust. 10 uchwała określi udział finansowy rodziców obliczony zgodnie ze zdaniem trzecim. Od dnia 1 stycznia 1999 r. kwota, o której mowa w zdaniu pierwszym, jest corocznie dostosowywana w odniesieniu do zmiany wskaźnika wynagrodzeń dorosłych pracowników w stosunku do roku poprzedzającego, a następnie zaokrąglana do wielokrotności 450 EUR. Dostosowana kwota zastępuje kwotę wskazaną w zdaniu pierwszym.

8. Uchwała może stanowić, że prawo do pokrycia kosztów nie przysuguje w stosunku do odcinka drogi pomiędzy szkołą dostępną uczniowi a jego miejscem zamieszkania, mierzonym wzdłuż najkrótszej trasy, która jest wystarczająco łatwa i bezpieczna do pokonania przez ucznia.

[...]

10. Uchwała może stanowić, że zamiast pokrywania kosztów gmina samodzielnie zapewni dowóz lub zleci jego realizację.

11. W stosunku do uczniów, dla których dystans określony w ust. 5 przekracza 20 km, uchwała może stanowić, że kwota pokrycia kosztów zależy od możliwości finansowych rodziców lub że dowóz, który zapewnia gmina lub którego realizację zleca, jest wykonywany za odpłatności w zależności od możliwości finansowych rodziców i w kwocie, która nie może przekraczać kosztu przewozu danego ucznia. W tym wypadku uchwała powinna zawierać również postanowienia dotyczące obliczenia możliwości finansowych rodziców. Zdania pierwszego nie stosuje się do uczniów specjalnych szkół podstawowych, których miejsce zamieszkania znajduje się w odległości większej niż 20 km od najbliższej publicznej lub prywatnej specjalnej szkoły podstawowej.

[...]”.

9 Zgodnie z art. 4 ust. 1 wet op de expertisecentra (ustawy o ośrodkach wiedzy specjalistycznej) „uchwała uwzględni wkład, jaki może być zasadnie wymagany od rodziców, oraz określi, jaki sposób dowozu jest odpowiedni dla uczniów, przy założeniu, że uczniom specjalnej szkoły średniej może przysługiwać prawo do pokrycia kosztów dowozu jedynie, jeżeli ze względu na ich niepełnosprawność muszą oni korzystać ze środków transportu innych niż transport publiczny lub ze względu na ich niepełnosprawność nie mogą siłą samodzielnie przemieszczać za pomocą transportu publicznego”.

10 Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (uchwała gminy Borsele na rok 2008 w sprawie dowozu uczniów do szkół) stanowi w szczególności, że:

- gdy odległość wynosi mniej niż 6 km, nie przewiduje się pokrywania kosztów dowozu do szkoły,
- gdy odległość wynosi od 6 do 20 km, za dowóz uczniów do szkół rodzice dowozonego dziecka uiszczają składkę w stałej kwocie równej kosztom transportu publicznego na dystansie 6 km.
- gdy odległość wynosi ponad 20 km, za dowóz uczniów do szkół uiszcza się składkę, której wysokość nie przekracza równowartości kosztów tego przewozu, obliczaną dla rodziny, przy uwzględnieniu możliwości finansowych rodziców w zależności od rocznego dochodu rodziców i po odliczeniach i w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym z 2001 r.

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 W celu dowozu uprawnionych uczniów do szkół gmina Borsele korzysta z usług przedsiębiorstw transportowych. W 2008 r. zapłaciła z tego tytułu 458 231 EUR, w tym podatek VAT.

12 Zgodnie z uchwałą gminy Borsele z 2008 r. w sprawie dowozu uczniów do szkół około jedna trzecia rodziców uczniów korzystających z dowozu do szkół uiściła składowki, których roczna kwota, odpowiadająca 3% sumy, jaką gmina zapłaciła za usługi dowozu uczniów do szkół, wyniosła 13 958 EUR. Różnica została sfinansowana przez ową gminę ze środków publicznych.

13 Gmina Borsele zajęła stanowisko przed organami podatkowymi, w myśl którego jest ona zobowiązana do zapłaty podatku VAT z tytułu świadczenia usług dowozu uczniów do szkół za opłatą i w związku z tym jest uprawniona do odliczenia tego podatku VAT wykazanego na fakturach wystawionych przez przewoźników. Odwołanie to zostało oddalone ze względu na to, że gmina ta nie świadczyła usług odpłatnie, a więc nie wykonywała działalności gospodarczej.

14 W decyzji z dnia 1 lipca 2009 r. organy podatkowe ustaliły kwotę należną gminie Borsele z funduszu zwrotu podatku VAT za rok 2008, bez uwzględnienia podatku VAT wykazanego na fakturach wystawionych przez przewoźników.

15 Gmina Borsele zaskarżyła omawianą decyzję przed rechtbank te 's-Gravenhage (sędziem w Hadze, Niderlandy). Orzeczeniem z dnia 29 grudnia 2010 r. skarga ta została oddalona jako bezzasadna. Gmina Borsele wniosła apelację do Gerechtshof te 's-Gravenhage (sądu apelacyjnego w Hadze, Niderlandy), który orzeczeniem z dnia 20 kwietnia 2012 r. uchylił orzeczenie rechtbank te 's-Gravenhage (sądu w Hadze), a także decyzje organów podatkowych. Gmina Borsele i sekretarz stanu ds. finansów złożyli do Hoge Raad der Nederlanden (niderlandzkiego sądu najwyższego) odrębne skargi kasacyjne na orzeczenie Gerechtshof te 's-Gravenhage (sądu apelacyjnego w Hadze).

16 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden (niderlandzki sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w kontekście dowozu uczniów do szkół w oparciu o uregulowanie takie jak opisane w niniejszym wyroku gmina należy uznać za podatnika w rozumieniu tej dyrektywy?

2. Czy na potrzeby udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy uwzględnić uregulowanie jako całość, czy też oceny tej należy dokonać w odniesieniu do każdego świadczenia przewozu osobno?

3. W tym ostatnim przypadku: czy w związku z tym należy dokonywać rozróżnienia w zależności od tego, czy chodzi o przewóz uczniów odpowiednio na dystansie od 6 do 20 km i na dystansie powyżej 20 km?”.

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

17 Poprzez swoje pytania sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że jednostka samorządu terytorialnego, która świadczy usługi dowozu uczniów do szkół w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, działa jako podatnik i podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

18 Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

19 W celu stwierdzenia, czy w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym jednostka samorządu terytorialnego działa jako podatnik, należy zatem ustalić, czy jednostka ta prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu dyrektywy VAT.

20 W tym względzie trzeba przypomnieć, iż art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy stanowi, że „działalność gospodarcza” obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie.

21 Jak wskazała rzeczniczka generalna w pkt 32 opinii, działalność może zostać uznana za działalność gospodarczą w rozumieniu powyższej przywołanego przepisu jedynie wtedy, gdy odpowiada ona jednej z czynności określonej w art. 2 dyrektywy VAT.

22 W niniejszej sprawie w celu ustalenia, czy dowóz uczniów do szkół zapewniany przez gminę w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy, należy zatem stwierdzić w pierwszej kolejności, czy w ramach organizowania tego dowozu uczniów do szkół gmina ta świadczy usługi, o której mowa w art. 2 ust. 1 lit. c) rzeczony dyrektywy.

23 O ile dostarczone przez sąd odsyłający we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym informacje pozwalają stwierdzić, że w postępowaniu głównym rozpatrywane jest świadczenie usług, o tyle należy zbadać, czy świadczenie to może zostać uznane za dokonywane przez ową gminę odpłatnie, jak wymaga tego art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

24 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem świadczenie usług jest „odpłatne” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, a zatem podlega opodatkowaniu, wyłącznie jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonych na rzecz usługobiorcy (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 14; z dnia 5 czerwca 1997 r., SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, pkt 45; z dnia 26 czerwca 2003 r., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, pkt 47).

25 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że udział rodziców w kosztach dowozu uczniów do szkół nie jest obliczany w zależności od faktycznych kosztów świadczonych usług. Kwota tego udziału rodziców nie jest bowiem zależna ani od liczby codziennie pokonywanych kilometrów, ani od kosztów za przejazd każdego dowozonego ucznia, ani od częstotliwości przejazdów.

26 Niemniej okoliczności, czy transakcja gospodarcza została zrealizowana po cenie niższej, czy też wyższej od kosztu wytworzenia, nie ma znaczenia dla zakwalifikowania transakcji jako „transakcji odpłatnej”. To ostatnie pojęcie wymaga bowiem wyłącznie istnienia bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 marca 1988 r., Apple

and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, pkt 12; z dnia 20 stycznia 2005 r., Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, pkt 22).

27 W zwi?zku z tym uiszczenie przez oko?o jedn? trzeci? rodziców dowo?onych dzieci sk?adek na dowóz uczniów do szkó? pozwala uzna?, ?e gmina Borsele ?wiadczy?a us?ug? odp?atnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

28 W drugiej kolejno?ci, jak wskaza?a rzeczniczka generalna w pkt 49 i 50 opinii, nale?y wyja?ni?, ?e istnienie odp?atnego ?wiadczenia us?ugi w rozumieniu powy?ej przywo?anego przepisu nie wystarcza do stwierdzenia, ?e wykonywana jest dzia?alno?? gospodarcza w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT.

29 W tym wzgl?dzie z orzecznictwa Trybuna?u wynika, i? w celu ustalenia, czy dane ?wiadczenie us?ug jest wykonywane za wynagrodzeniem tak, ?e dzia?alno?? tak? nale?y uzna? za dzia?alno?? gospodarcz? (zob. podobnie wyrok z dnia 26 marca 1987 r., Komisja/Niderlandy, 235/85, EU:C:1987:161, pkt 15), nale?y zbada? wszystkie okoliczno?ci, w jakich ?wiadczenie to jest realizowane (zob. podobnie wyrok z dnia 26 wrze?nia 1996 r., Enkler, C?230/94, EU:C:1996:352, pkt 27).

30 Porównanie okoliczno?ci, w jakich zainteresowany ?wiadczy dane us?ugi, i tych okoliczno?ci, w jakich tego rodzaju ?wiadczenie jest zwykle realizowane, mo?e zatem stanowi? jedn? z metod umo?liwiaj?cych zbadanie, czy dana dzia?alno?? jest dzia?alno?ci? gospodarcz? (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 wrze?nia 1996 r., Enkler, C?230/94, EU:C:1996:352, pkt 28).

31 Inne czynniki, takie jak mi?dzy innymi liczba klientów lub kwota dochodów, mog? równie? by? uwzgl?dniane, wraz z innymi, podczas tego badania (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 wrze?nia 1996 r., Enkler, C?230/94, EU:C:1996:352, pkt 29).

32 Wreszcie, wprowadzając to do s?du krajowego nale?y ocena wszystkich okoliczno?ci sprawy rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym, niemniej Trybuna?, który ma udzieli? s?dowi krajowemu u?ytecznej odpowiedzi, mo?e dostarczy? wskazówek na podstawie akt tej sprawy lub przedstawionych mu uwag, umo?liwiaj?cych temu s?dowi krajowemu rozstrzygni?cie tocz?cego si? przed nim konkretnego sporu.

33 W tym wzgl?dzie warto zauwa?y?, po pierwsze, ?e gmina Borsele odzyskuje ? w drodze sk?adek, które otrzymuje ? jedynie ma?? cz??? ponoszonych kosztów. Rozpatrywane w post?powaniu g?ównym sk?adki nie s? bowiem nale?ne od ka?dego u?ytkownika i by?y uiszczane wy??cznie przez jedn? trzeci? tych u?ytkowników, w zwi?zku z czym ich suma pokry?a jedynie 3% ca?kowitego kosztu dowozu uczniów do szkó?, a ró?nica zosta?a sfinansowana ze ?rodków publicznych. Takie rozró?nienie mi?dzy kosztami funkcjonowania a kwotami otrzymanymi za oferowane us?ugi mo?e sugerowa?, i? udzia? rodziców nale?y raczej uzna? za op?at? ani?eli wynagrodzenie (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 pa?dziernika 2009 r., Komisja/Finlandia, C?246/08, EU:C:2009:671, pkt 50).

34 Taka asymetria wskazuje równie? na brak rzeczywistego zwi?zku miedzy zap?acon? kwot? a ?wiadczeniem us?ug. W konsekwencji nie wydaje si?, aby zwi?zek mi?dzy ?wiadczon? przez ow? gmin? us?ug? dowozu a ekwiwalentem p?aconym przez rodziców mia? bezpo?redni charakter wymagany do tego, aby ekwiwalent ten mó?g? zosta? uznany za ?wiadczenie wzajemne stanowi?ce wynagrodzenie za t? us?ug?, oraz do tego, aby ?wiadczenie tej us?ugi zosta?o uznane za dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 29 pa?dziernika 2009 r., Komisja/Finlandia, C?246/08, EU:C:2009:671, pkt 51).

35 Po drugie, nale?y zauwa?y?, ?e okoliczno?ci, w jakich dosz?o do ?wiadczenia us?ug

rozpatrywanym w postępowaniu gównym, róni si? od tych, w jakich zwykle prowadzi si? dzia?alno?? w zakresie przewozu osób, poniewa? ? jak zauwa?y?a rzecznik generalna w pkt 64 opinii ? gmina Borsele nie oferuje ?wiadczenia us?ug na ogólnym rynku przewozu osób, lecz jest raczej us?ugobiorc? i konsumentem ko?cowym us?ug przewozu nabytych od przedsi?biorstw transportowych, z którymi zawiera umowy, i udost?pnianych rodzicom uczniów w ramach jej dzia?alno?ci polegaj?cej na ?wiadczeniu us?ugi publicznej.

36 Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e na zadane przez s?d odsy?aj?cy pytania nale?y odpowiedzie?, i? art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e jednostka samorz?du terytorialnego, która ?wiadczy us?ug? dowozu uczniów do szkó? w okoliczno?ciach takich jak w postępowaniu gównym, nie prowadzi dzia?alno?ci gospodarczej, a wi?c nie dzia?a jako podatnik.

### **W przedmiocie kosztów**

37 Dla stron w postępowaniu gównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w postępowaniu gównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

**Artyku? 9 ust. 1 dyrektywy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e jednostka samorz?du terytorialnego, która ?wiadczy us?ug? dowozu uczniów do szkó? w okoliczno?ciach takich jak w postępowaniu gównym, nie prowadzi dzia?alno?ci gospodarczej, a wi?c nie dzia?a jako podatnik.**

Podpisy

\* J?zyk postępowania: niderlandzki.