Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 23ης Δεκεμβρίου 2015 [1]

Υπόθεση C-520/14

Gemeente Borsele
κατά
Staatssecretaris van Financiën

[αίτηση του Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ — Υποκείμενος στον φόρο — Οικονομική δραστηριότητα — Μεταφορά μαθητών κατ' εντολή δήμου — Οικονομική εισφορά των γονέων προς τον δήμο σε συνάρτηση με το εισόδημά τους»

I – **Εισαγωγή**

1. Η λειτουργία των δήμων στις Κάτω Χώρες είναι προφανώς εύρυθμη. Συχνά, η μείωση της φορολογίας προς όφελος των δημοτών απασχολεί ορισμένες τουλάχιστον διοικήσεις δήμων της χώρας. Καθόσον μία τέτοια πρωτοβουλία προσκρούει συχνά στις αντιρρήσεις των φορολογικών αρχών των Κάτω Χωρών, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κληθεί να εξετάσει προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία της νομοθεσίας της Ένωσης περί φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) [2].

2. Στην υπό κρίση περίπτωση τίθεται το ζήτημα αν η οργάνωση της μεταφοράς μαθητών προς τα σχολεία τους από τον Δήμο του Borsele συνιστά δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ. Αυτή ακριβώς είναι η πρόθεση του Δήμου. Ειδικότερα, ο Δήμος επιθυμεί να εξοικονομήσει, μέσω του δικαιώματος εκπτώσεως φόρου που συνδέεται με την εν λόγω δραστηριότητα, ένα μεγάλο μέρος του ΦΠΑ που έχει καταβάλει σε επιχειρήσεις μεταφορών στις οποίες ανέθεσε την εκτέλεση της μεταφοράς των μαθητών.

3. Από απόψεως ΦΠΑ πρέπει, συνεπώς, να αποσαφηνιστεί αν ο Δήμος του Borsele έχει εν προκειμένω ασκήσει «οικονομική δραστηριότητα». Ο ορισμός της έννοιας αυτής, και μάλιστα αναφορικά με κρατικές ή οιονεί κρατικές δραστηριότητες, έχει απασχολήσει επανειλημμένως το Δικαστήριο [3]. Ωστόσο, τα κριτήρια που έχει θέσει η νομολογία για την εκτίμηση του εν λόγω ζητήματος χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεως.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Βλ. αναφορικά με την έκπτωση του φόρου τις αποφάσεις Gemeente Leusden και Holin Groep (C-487/01 και C-7/02, EU:C:2004:263) σχετικά με την εκμίσθωση αθλητικών γηπέδων, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) σχετικά με την κατασκευή κτιρίου γραφείων και την εκκρεμούσα ακόμη υπόθεση Gemeente Woerden (C-267/15), η οποία αφορά επίσης την κατασκευή κτιρίου· βλ. επίσης τις αποφάσεις Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139) σχετικά με την απαλλαγή από τον φόρο της παραδόσεως οικοπέδων και Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) σχετικά με τη φορολόγηση της χρησιμοποιήσεως αθλητικού γηπέδου.

3 — Βλ., συναφώς, αποφάσεις Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (235/85, EU:C:1987:161), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria κ.λπ. (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G κ.λπ. (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), Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671), και Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II – **Νομικό πλαίσιο**

4. Η είσπραξη του ΦΠΑ στην Ευρωπαϊκή Ένωση ρυθμίζεται από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[4] (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ). Η έκτη οδηγία[5], η ισχύς της οποίας έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2006, δεν έχει άμεση σχέση με τη διαφορά της κύριας δίκης. Εντούτοις, λόγω της σημαντικής ομοιότητας των διατάξεων[6], πρέπει και στην υπό κρίση περίπτωση να ληφθεί υπόψη η σχετική με την έκτη οδηγία νομολογία του Δικαστηρίου.

5. Δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, στον ΦΠΑ υπόκεινται, μεταξύ άλλων, «οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».

6. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρώην άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας) ορίζει τον «υποκείμενο στον φόρο» ως εξής:«1. Νοείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως "οικονομική δραστηριότητα" θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

7. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ (πρώην άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο έως τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας) περιέχει ειδική ρύθμιση για τις δραστηριότητες του Δημοσίου:«1. Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν, για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές εφόσον η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Σε κάθε περίπτωση, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο, ιδίως για τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι και εφόσον οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες.»

8. Το παράρτημα Ι της οδηγίας περί ΦΠΑ, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 13, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, περιλαμβάνει στο σημείο 5 τη δραστηριότητα «μεταφορά προσώπων».

III – **Η διαφορά της κύριας δίκης**

9. Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά την οφειλή φόρου κύκλου εργασιών του Δήμου του Borsele (στο εξής: Δήμος) των Κάτω Χωρών για τον μήνα Δεκέμβριο του 2008, καθώς και τις παροχές που δικαιούται να λάβει ο Δήμος από το ταμείο αντισταθμίσεως ΦΠΑ των Κάτω Χωρών για το έτος 2008.

4 — L 347, σ. 1.

5 — Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

6 — Βλ. την αιτιολογική σκέψη 3 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

10. Ο Δήμος οργάνωσε κατά το σχολικό έτος 2008/2009 τη μεταφορά ορισμένων μαθητών, οι οποίοι κατοικούσαν εντός των ορίων του Δήμου, προς τα σχολεία τους. Για τον σκοπό αυτό συμβλήθηκε με διάφορες επιχειρήσεις μεταφοράς, οι οποίες εξέδωσαν τιμολόγια με αποδέκτη τον Δήμο χρεώνοντάς του την εκτέλεση των μεταφορών και τον αναλογούντα φόρο κύκλου εργασιών. Η σχετική δαπάνη του Δήμου ανήλθε σε 458 231 ευρώ.

11. Ο Δήμος εισέπραξε εισφορές από τους γονείς των μαθητών, οι οποίοι έπρεπε να υποβάλουν αίτηση στον Δήμο για τη μεταφορά των παιδιών τους. Για αποστάσεις μεταξύ 6 και 20 χιλιομέτρων, το ύψος της εισφοράς ισοδυναμούσε με το κόστος της μεταφοράς με δημόσια μέσα για απόσταση 6 χιλιομέτρων· για αποστάσεις μεγαλύτερες των 20 χιλιομέτρων λαμβανόταν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εισφοράς και το εισόδημα των γονέων. Ως εκ τούτου, εισφορές κατέβαλε μόνο το ένα τρίτο των γονέων. Το έτος 2008 οι εισφορές αυτές ανήλθαν συνολικώς σε 13 958 ευρώ.

12. Ο Δήμος υποστηρίζει ότι η δραστηριότητά του σχετικά με τη μεταφορά των μαθητών υπόκειται σε φόρο κύκλου εργασιών. Ως εκ τούτου οφείλει, κατά την άποψή του, να καταβάλει τον φόρο κύκλου εργασιών που αναλογεί στις εισπραχθείσες από τους γονείς εισφορές ύψους 13 958 ευρώ, ενώ δικαιούται να εκπέσει τον φόρο που αναλογεί στο ποσό των 458 231 ευρώ το οποίο του χρέωσαν οι επιχειρήσεις μεταφοράς για την εκτέλεση των μεταφορών. Ως εκ τούτου, ο Δήμος θα έπρεπε να λάβει επιστροφή φόρου. Αντιθέτως, η αρμόδια φορολογική αρχή των Κάτω Χωρών υποστηρίζει ότι η οργάνωση της μεταφοράς των μαθητών από τον Δήμο δεν υπόκειται σε φόρο κύκλου εργασιών, καθόσον δεν συνιστά οικονομική δραστηριότητα.

IV – **Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

13. Το επιληφθέν εν τω μεταξύ της διαφοράς Hoge Raad der Nederlanden φρονεί ότι η έκδοση της αποφάσεώς του εξαρτάται από την ερμηνεία της νομοθεσίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί ΦΠΑ και για τον λόγο αυτό υπέβαλε στις 18 Νοεμβρίου 2014 στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ:

Πρέπει τα άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι, προκειμένου για τη μεταφορά μαθητών σύμφωνα με δημοτική ρύθμιση, όπως η περιγραφόμενη στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, ένας δήμος πρέπει να χαρακτηριστεί ως υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας αυτής; Πρέπει για την απάντηση στο ερώτημα αυτό η δημοτική ρύθμιση να ληφθεί υπόψη στο σύνολό της ή η σχετική εκτίμηση πρέπει να πραγματοποιηθεί χωριστά για κάθε υπηρεσία μεταφοράς; Αν η σχετική εκτίμηση πρέπει να πραγματοποιηθεί χωριστά, πρέπει να γίνει διάκριση αναλόγως του αν η μεταφορά μαθητών αφορά απόσταση μεταξύ 6 και 20 χιλιομέτρων ή απόσταση μεγαλύτερη των 20 χιλιομέτρων;

14. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 26ης Νοεμβρίου 2015 μετείχε και ο Δήμος.

V – **Νομική εκτίμηση**

15. Με τα ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί κατά πόσον εν προκειμένω ο Δήμος, οργανώνοντας τη μεταφορά των μαθητών κατά τα ανωτέρω, ενήργησε ως υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ και, συνεπώς, αν υπόκειται σε ΦΠΑ.

16. Η απάντηση εξαρτάται, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της ανωτέρω διατάξεως, από δύο προϋποθέσεις. Πρώτον, ο Δήμος πρέπει να έχει ασκήσει «οικονομική δραστηριότητα», και, δεύτερον, να έχει ασκήσει τη δραστηριότητα αυτή «κατά τρόπο ανεξάρτητο». Στην υπό κρίση υπόθεση τίθεται ζήτημα μόνο ως προς την πρώτη εκ των ανωτέρω προϋποθέσεων, δηλαδή ως προς το αν ο Δήμος, οργανώνοντας τη μεταφορά των μαθητών, άσκησε οικονομική δραστηριότητα.

17. Νομικό ορισμό της οικονομικής δραστηριότητας περιέχει το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ως οικονομική δραστηριότητα νοείται, κατά τον εν λόγω ορισμό —κατά το μέρος που είναι κρίσιμος για την εξεταζόμενη περίπτωση[7]—, «κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελμάτων».

18. Ο εν λόγω ορισμός παρίσταται εκ πρώτης όψεως υπερβολικά στενός σε σχέση με την υπό κρίση περίπτωση. Με βάση το γράμμα της διατάξεως είναι αμφίβολο αν μπορεί ένας δήμος να συμπεριληφθεί σε μία από τις απαριθμούμενες κατηγορίες επιχειρήσεων και επαγγελμάτων. Εντούτοις, κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου[8] ο όρος «οικονομική δραστηριότητα» ερμηνεύεται διασταλτικώς, η δε ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνεται και από την ειδική ρύθμιση του άρθρου 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία αφορά τις δραστηριότητες του Δημοσίου.

19. Ειδικότερα, κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου, στους οποίους συγκαταλέγονται ρητώς και οι δήμοι, δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες τις οποίες ασκούν ως φορείς δημόσιας εξουσίας. Ως εκ τούτου, η ως άνω ρύθμιση προϋποθέτει ότι το κράτος και οι διάφοροι οργανισμοί του δημοσίου δικαίου δύνανται να ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ και, συνεπώς, να υπόκεινται στον ΦΠΑ. Στην προκειμένη περίπτωση της μεταφοράς προσώπων από το Δημόσιο, η δυνατότητα αυτή συνάγεται μάλιστα απευθείας από το άρθρο 13, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ι, σημείο 5, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Όπως προκύπτει από τις εν λόγω συνδυασμένες διατάξεις, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου —ακόμη και όταν ασκούν δραστηριότητες ως φορείς δημόσιας εξουσίας κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ— έχουν την ιδιότητα υποκείμενου στον φόρο, εφόσον πραγματοποιούν μεταφορές προσώπων σε μη αμελητέο βαθμό.

20. Ωστόσο, από την τελευταία αυτή διάταξη δεν μπορεί να συναχθεί ότι η δραστηριότητα της μεταφοράς προσώπων καθιστά πάντα έναν οργανισμό δημοσίου δικαίου υποκείμενο στον φόρο. Όπως έχει επανειλημμένως τονίσει το Δικαστήριο, η εφαρμογή της ειδικής ρυθμίσεως του άρθρου 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ σχετικά με τις δραστηριότητες του Δημοσίου προϋποθέτει καταρχήν ότι το δημόσιο ασκεί πράγματι οικονομική δραστηριότητα σε μια συγκεκριμένη περίπτωση[9]. Κατά συνέπεια, μόνο όταν ένας δημόσιος οργανισμός πραγματοποιεί μεταφορές προσώπων οι οποίες επίσης συνιστούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, ο οργανισμός αυτός ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο κατά το παράρτημα Ι, σημείο 5, και το άρθρο 13, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, και μάλιστα ακόμη και στην περίπτωση που η μεταφορά προσώπων πραγματοποιείται στο πλαίσιο της ασκήσεως δημόσιας εξουσίας,

7 — Το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ως οικονομική δραστηριότητα ιδίως την «εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού», στην οποία όμως ουδόλως εμπίπτει η υπό κρίση οργάνωση της μεταφοράς μαθητών.

8 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (235/85, EU:C:1987:161, σκέψη 8), Επιτροπή κατά Ελλάδας (C-260/98, EU:C:2000:429, σκέψη 26), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, σκέψη 47), Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψεις 34 και 37), και Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψη 31).

9 — Βλ. αποφάσεις T-Mobile Austria κ.λπ. (C-284/04, EU:C:2007:381, σκέψη 48), Hutchison 3G κ.λπ. (C-369/04, EU:C:2007:382, σκέψη 42), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, σκέψη 15), Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 53), και Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-154/08, EU:C:2009:695, σκέψη 99).

21. Δεδομένου ότι, σε διαφορετική περίπτωση, η τελευταία ως άνω ρύθμιση θα καθίστατο άνευ αντικειμένου, θα πρέπει να συναχθεί από αυτή, τουλάχιστον αναφορικά με το υπό κρίση ζήτημα, ότι η μεταφορά προσώπων από το Δημόσιο *μπορεί* να αποτελεί οικονομική δραστηριότητα. Στη συνέχεια θα επιχειρήσω να αποσαφηνίσω πότε ισχύει αυτό σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση.

Α — *Εισαγωγικές παρατηρήσεις σχετικά με τους λόγους της φορολογήσεως της δραστηριότητας του Δημοσίου*

22. Η υπό κρίση υπόθεση δίδει την αφορμή για τη διατύπωση ορισμένων θεμελιωδών συλλογισμών σχετικά με τις περιστάσεις υπό τις οποίες μία δραστηριότητα του Δημοσίου δύναται να συνιστά οικονομική δραστηριότητα και, συνεπώς, να υπόκειται σε ΦΠΑ.

23. Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας F. G. Jacobs σε ένα άλλο πλαίσιο, οι λόγοι της επιβολής ΦΠΑ επί πράξεων οι οποίες τελούνται από το Δημόσιο δεν είναι καταρχήν προφανείς. Στην περίπτωση που διάφοροι κρατικοί φορείς έχουν την ιδιότητα του δικαιούχου και του οφειλέτη του ΦΠΑ, πρόκειται κατ' ουσίαν για μία πολύπλοκη μέθοδο ανακατανομής των εσόδων εντός της σφαίρας του Δημοσίου [10]. Αυτό συμβαίνει και στην προκειμένη περίπτωση. Το όφελος ή η επιβάρυνση που συνεπάγεται η φορολόγηση για τον Δήμο συνιστά συγχρόνως επιβάρυνση ή όφελος για τα φορολογικά έσοδα που εισπράττει η αρμόδια φορολογική αρχή των Κάτω Χωρών. Ως εκ τούτου, σε σχέση με το σύνολο των δημοσίων οικονομικών των Κάτω Χωρών είναι αδιάφορο αν, στην υπό κρίση περίπτωση, η δραστηριότητα του Δήμου υπόκειται ή όχι σε ΦΠΑ.

24. Όπως όμως προκύπτει, κατ' αντιδιαστολή προς τα ανωτέρω, από την ειδική ρύθμιση του άρθρου 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο νομοθέτης της Ένωσης επέλεξε καταρχήν να υποβάλει σε ΦΠΑ και τις δραστηριότητες του Δημοσίου στον βαθμό που αυτές συνιστούν συγχρόνως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η επιλογή αυτή έγινε για δύο λόγους.

25. Πρώτον, η φορολόγηση της οικονομικής δραστηριότητας του Δημοσίου αποσκοπεί στην αποτροπή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού οι οποίες οφείλονται στον ΦΠΑ. Πράγματι, σε περίπτωση που δημόσιοι φορείς τελούν πράξεις ανταγωνιστικές προς τις πράξεις φορέων της ιδιωτικής οικονομίας, οι δημόσιοι φορείς θα διέθεταν σημαντικό ανταγωνιστικό πλεονέκτημα αν η δραστηριότητά τους δεν υπέκειτο επίσης σε ΦΠΑ. Τον λόγο αυτό της φορολογήσεως της δραστηριότητας του Δημοσίου απηχεί επίσης η ειδική ρύθμιση του άρθρου 13 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή, μολονότι στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου της 1 απαλλάσσει από τον ΦΠΑ την οικονομική δραστηριότητα που ασκεί το κράτος ως φορέας δημόσιας εξουσίας, εντούτοις στα αμέσως επόμενα δύο εδάφια περιορίζει το εύρος της εν λόγω απαλλαγής, προβλέποντας ότι αυτή δεν ισχύει οσάκις η εφαρμογή της ενέχει κίνδυνο στρεβλώσεως του ανταγωνισμού στη σχετική αγορά.

26. Ο δεύτερος λόγος για τον οποίο η οικονομική δραστηριότητα του Δημοσίου πρέπει να φορολογείται έγκειται στο ότι η φορολογική ύλη του ΦΠΑ πρέπει να έχει όσο το δυνατό λιγότερα κενά. Κατά την αιτιολογική σκέψη 5 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο ΦΠΑ πρέπει να εισπράττεται «κατά τρόπο όσο το δυνατόν γενικότερο». Το σύστημα εισπράξεως του ΦΠΑ έχει ως συνέπεια να φορολογείται κατά βάση μόνο η τελική κατανάλωση [11], κατά δε τη νομολογία ο φόρος αυτός πρέπει να επιβαρύνει αποκλειστικώς τον τελικό καταναλωτή [12]. Καθόσον, λοιπόν, το Δημόσιο τελεί πράξεις οι οποίες οδηγούν σε μια τέτοια τελική κατανάλωση αγαθών, η τελική κατανάλωση την οποία καθιστούν

10 — Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα F. G. Jacobs στην υπόθεση Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433, σημείο 12).

11 — Άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

12 — Αποφάσεις Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, σκέψη 25), και Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 34)· βλ. επίσης απόφαση Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) σχετικά με τον ρόλο του υποκείμενου στον φόρο ως απλού «φοροεισπράκτορα για λογαριασμό του κράτους», καθώς και απόφαση Urteil Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, σκέψη 47 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία) σχετικά με τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ.

δυνατή οι πράξεις του Δημοσίου δεν θα φορολογούνταν τελικώς, τουλάχιστον εν μέρει, αν η οικονομική δραστηριότητα του Δημοσίου μπορούσε και αυτή να μην υπόκειται στον ΦΠΑ. Η διαπίστωση αυτή έχει σημασία και αναφορικά με τους ίδιους πόρους της Ένωσης, οι οποίοι προέρχονται κατά ένα μέρος από τον ΦΠΑ [13].

27. Όπως προκύπτει σαφώς από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η επιβολή ΦΠΑ επί των δραστηριοτήτων του Δημοσίου δεν είναι αυτονόητη, αλλά χρήζει ειδικής αιτιολογήσεως. Το Δικαστήριο χρησιμοποιεί στη νομολογία του προδήλως αυστηρότερα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό, σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση, μιας κρατικής ή οιονεί κρατικής δραστηριότητας ως οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε σχέση με εκείνα που χρησιμοποιεί για τον αντίστοιχο χαρακτηρισμό της δραστηριότητας ενός ιδιώτη [14]. Η διάσταση αυτή είναι δικαιολογημένη. Πράγματι, στο πλαίσιο του εκάστοτε ελέγχου θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι δύο ειδικοί λόγοι που καθιστούν αναγκαία τη φορολόγηση της δραστηριότητας του Δημοσίου, τους οποίους ανέλυσα ανωτέρω, ώστε να διασφαλιστεί ότι η «αυτοφορολόγηση» του Δημοσίου δικαιολογείται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση.

Β — *Προϋποθέσεις της οικονομικής δραστηριότητας*

28. Με αυτά τα δεδομένα πρέπει να διευκρινιστεί αν, στην προκειμένη περίπτωση, η οργάνωση της μεταφοράς μαθητών από δήμο συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

29. Θα ήθελα προηγουμένως να εξετάσω το επιχείρημα της Επιτροπής ότι περίπτωση ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας από τον Δήμο θα συνέτρεχε μόνο αν αυτός είχε χρεώσει στους γονείς τον ΦΠΑ για την οργάνωση της μεταφοράς των μαθητών. Κάτι τέτοιο δεν προκύπτει, κατ' αυτήν, από τα στοιχεία που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο.

30. Η συγκεκριμένη εκτίμηση της Επιτροπής στηρίζεται σε παρανόηση. Το αν ένα πρόσωπο ενήργησε ή όχι στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας δεν εξαρτάται από το αν χρέωσε ή όχι ΦΠΑ για τη συγκεκριμένη πράξη. Αυτό που ενδεχομένως χρήζει εξετάσεως είναι μάλλον το αντίθετο, δηλαδή αν το πρόσωπο αυτό καλώς χρέωσε ή παρέλειψε να χρεώσει ΦΠΑ. Τούτο εξαρτάται, μεταξύ άλλων, από το αν η δραστηριότητά του αποτελεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Διαφορετικά, κάθε υποκείμενος στον φόρο θα μπορούσε να αποφύγει τις φορολογικές του υποχρεώσεις παραλείποντας να χρεώσει ΦΠΑ στους πελάτες του.

1. Παροχή υπηρεσιών

31. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών αμφισβητεί την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας στην προκειμένη περίπτωση υποστηρίζοντας ότι ο Δήμος δεν παρείχε υπηρεσίες που αποτελούν υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.

13 — Βλ. άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β', της αποφάσεως 2007/436/ΕΚ, Ευρατόμ του Συμβουλίου, της 7ης Ιουνίου 2007, για το σύστημα των ιδίων πόρων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΕΕ L 163, σ. 17).

14 — Βλ. αποφάσεις T-Mobile Austria κ.λπ. (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G κ.λπ. (C-369/04, EU:C:2007:382), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), και Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 53)· βλ. επίσης αποφάσεις Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) και Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) σχετικά με τη φορολόγηση παροχών επιδοτούμενων από το κράτος.

32. Η άποψη του Βασιλείου των Κάτω Χωρών πρέπει να γίνει δεκτή κατά το μέρος που δεν μπορεί να διαπιστωθεί η ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, όταν η δραστηριότητα δεν εμπίπτει σε καμία από τις υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις κατά το άρθρο 2 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Υπ' αυτή την έννοια πρέπει να ερμηνευθούν και οι επανειλημμένες αναφορές στις σχετικές προϋποθέσεις του άρθρου 2 τις οποίες κάνει το Δικαστήριο στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ [15].

33. Πράγματι, στην υπό κρίση περίπτωση η υποκείμενη σε ΦΠΑ πράξη θα μπορούσε να είναι μόνο εκείνη που διαλαμβάνεται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά το οποίο στον ΦΠΑ υπόκεινται οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας. Βάσει της διατάξεως αυτής, για να θεωρηθεί ότι ο Δήμος άσκησε οικονομική δραστηριότητα θα πρέπει οπωσδήποτε να έχει παράσχει, στο πλαίσιο της μεταφοράς των μαθητών, υπηρεσίες κατά την έννοια των ισχυόντων ορισμών που περιλαμβάνονται στα άρθρα 24 και 25 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

34. Καθόσον, όμως, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών αμφισβητεί την ύπαρξη τέτοιας παροχής υπηρεσιών, υποστηρίζοντας ότι η οργάνωση της μεταφοράς των μαθητών εκ μέρους του Δήμου έγινε απλώς προς εκπλήρωση νόμιμης υποχρεώσεώς του, αρκεί η επίκληση του άρθρου 25, παράγραφος γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά το οποίο παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στον ΦΠΑ μπορεί να συνίσταται στην παροχή υπηρεσίας «σε εκτέλεση νόμου». Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι μία δραστηριότητα μπορεί να αποτελεί οικονομική δραστηριότητα ανεξαρτήτως του αν, για λόγους γενικού συμφέροντος, ασκείται κατ' επιταγή του νόμου και ρυθμίζεται νομοθετικώς [16].

35. Επιπλέον, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών υποστηρίζει ότι οι σχέσεις στο πλαίσιο των οποίων παρέχονται οι επίμαχες στην υπό κρίση περίπτωση υπηρεσίες είναι διαφορετικά διαμορφωμένες από αυτές τις οποίες περιγράφει το αιτούν δικαστήριο. Όπως προκύπτει από το άρθρο 4 του νόμου των Κάτω Χωρών περί πρωτοβάθμιας εκπαιδεύσεως και από τους συναφείς δημοτικούς κανονισμούς, ο Δήμος δεν παρέχει υπηρεσίες στους γονείς των μαθητών. Ειδικότερα, οι γονείς δεν έχουν αξίωση έναντι του Δήμου για τη μεταφορά των παιδιών τους ούτε καταβάλλουν στον Δήμο κάποιο ποσό για τον σκοπό αυτό. Οι γονείς δύνανται μόνο να ζητήσουν από τον Δήμο να συμμετέχει στα έξοδα με τα οποία επιβαρύνονται οι ίδιοι για τη μεταφορά των μαθητών.

36. Εντούτοις, το Δικαστήριο, δεδομένου ότι δεν είναι αρμόδιο, στο πλαίσιο της διαδικασίας προδικαστικής παραπομπής, να ελέγχει τα παρατιθέμενα στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης [17] ούτε την ορθότητα της ερμηνείας του εθνικού δικαίου από το αιτούν δικαστήριο [18], πρέπει να δεχθεί —προκειμένου να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα— ότι οι σχέσεις στο πλαίσιο των οποίων παρέχονται οι επίμαχες υπηρεσίες έχουν όπως τις περιγράφει το αιτούν δικαστήριο. Κατά το δικαστήριο αυτό, ο Δήμος ανέθεσε σε διάφορες επιχειρήσεις μεταφορών την παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και κατέβαλε το σχετικό τίμημα. Ο Δήμος έθεσε τις υπηρεσίες μεταφοράς στη διάθεση των γονέων των μαθητών κατόπιν αιτήσεώς τους. Για τον λόγο αυτόν είχε ενδεχομένως δικαίωμα να ζητήσει την καταβολή εισφοράς από τους γονείς.

37. Κατά συνέπεια, βάσει των ανωτέρω στοιχείων που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο, ο Δήμος παρείχε υπηρεσίες κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, οι οποίες συνίστανται στην οργάνωση της μεταφοράς των μαθητών. Στο μέτρο αυτό, δεν μπορεί, επομένως, να αμφισβητηθεί ο οικονομικός χαρακτήρας της δραστηριότητας του Δήμου.

15 — Βλ., ενδεικτικώς, απόφαση Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

16 — Αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (235/85, EU:C:1987:161, σκέψη 10), και Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 40).

17 — Βλ. απόφαση Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, σκέψη 53).

18 — Βλ. απόφαση Târșia (C-69/14, EU:C:2015:662, σκέψη 13 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

2. Σκοπός αντλήσεως εσόδων

38. Κατά τη νομολογία, μία δραστηριότητα μπορεί να χαρακτηρισθεί ως οικονομική μόνο αν αποβλέπει στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα [19].

39. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει την προϋπόθεση αυτή υπό την έννοια ότι η δραστηριότητα πρέπει να εμφανίζει μόνιμο χαρακτήρα και να ασκείται «έναντι αμοιβής» [20]. Ακόμη όμως και σε αυτή την περίπτωση, το Δικαστήριο αναφέρθηκε ρητώς στη ρύθμιση του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά την οποία η εκμετάλλευση ενός αγαθού αποτελεί οικονομική δραστηριότητα όταν αποβλέπει στην «άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα». Ειδικότερα, η εν λόγω απαίτηση δεν ισχύει μόνο για την εκμετάλλευση αγαθών αλλά για όλες τις δραστηριότητες [21].

40. Στην υπό κρίση περίπτωση δεν αμφισβητείται ο διαρκής χαρακτήρας της δραστηριότητας του Δήμου, αλλά το αν ο Δήμος οργάνωσε τη μεταφορά των μαθητών αποβλέποντας στην άντληση εσόδων ή «έναντι αμοιβής» υπό την έννοια της νομολογίας.

41. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή φρονούν ότι, σε κάθε περίπτωση, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι ο Δήμος άσκησε οικονομική δραστηριότητα, καθόσον δεν οργάνωσε τη μεταφορά των μαθητών έναντι αμοιβής. Κατά την άποψή τους, οι εισφορές που κατέβαλαν στον Δήμο οι γονείς των μαθητών δεν έχουν καμία σχέση με το κόστος παροχής της υπηρεσίας. Στο πλαίσιο αυτό, επικαλούνται την απόφαση που εκδόθηκε επί διαφοράς μεταξύ της Επιτροπής και της Φινλανδίας, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι μία δραστηριότητα του Δημοσίου δεν είχε οικονομικό χαρακτήρα καθόσον η απαιτούμενη ίδια συμμετοχή αντιπροσώπευε μόνο μέρος της πραγματικής αξίας των παρεχόμενων υπηρεσιών, το δε ύψος αυτής προσδιοριζόταν με βάση τα εισοδήματα και την περιουσία του δικαιούχου [22].

42. Αντιθέτως, το Ηνωμένο Βασίλειο φρονεί ότι η ανωτέρω απόφαση έρχεται σε αντίθεση με την απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck, με την οποία το Δικαστήριο διαπίστωσε ρητώς ότι μια πράξη μπορεί να χαρακτηρισθεί ως πράξη εξ επαχθούς αιτίας ακόμη και αν τελείται έναντι τιμήματος χαμηλότερου της τιμής κόστους [23].

Η σχέση μεταξύ επαχθούς αιτίας και αντλήσεως εσόδων

43. Οι ως άνω διαφορετικές απόψεις καταδεικνύουν καταρχάς ότι οι εν λόγω αποφάσεις του Δικαστηρίου πρέπει να ερμηνεύονται υπό το πρίσμα του πλαισίου εντός του οποίου εκδόθηκαν, προκειμένου να αποφευχθεί η παρανόησή τους.

44. Ειδικότερα πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ του σκοπού αντλήσεως εσόδων, τον οποίο απαιτεί το άρθρο 9, παράγραφος 1, και της υπάρξεως επαχθούς αιτίας για τις επιμέρους παροχές υπηρεσιών ή παραδόσεις αγαθών, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για τη φορολόγησή τους κατά το άρθρο 2, και συγχρόνως βάση επιβολής του φόρου κατά το άρθρο 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

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

20 — Αποφάσεις Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, σκέψη 18), και Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 37)· βλ. επίσης την παλαιότερη απόφαση Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) σχετικά με το άρθρο 4 της δεύτερης οδηγίας 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5).

21 — Βλ. απόφαση Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, σκέψη 18)· βλ. επίσης απόφαση Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 37), όπου γίνεται συναφώς αναφορά στην προπαρατεθείσα απόφαση.

22 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψεις 47 έως 51).

23 — Βλ. απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, σκέψη 22).

45. Όσον αφορά τον χαρακτηρισμό μιας υπηρεσίας ως πράξεως «εξ επαχθούς αιτίας» σύμφωνα με τη σχετική προϋπόθεση του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, πράγματι το Δικαστήριο διευκρίνισε στην απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck ότι η παροχή μιας υπηρεσίας ή η παράδοση ενός αγαθού πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας» κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ακόμη και αν το ζητούμενο τίμημα υπολείπεται της τιμής κόστους[24]. Εξάλλου δεν υπάρχει λόγος να μην υπάγονται σε ΦΠΑ οι πωλήσεις που γίνονται κάτω από την τιμή κόστους, καθότι στις οικονομικές συναλλαγές τέτοιες πωλήσεις είναι υπό ορισμένες συνθήκες αναγκαίες και εύλογες. Ομοίως, δεν μπορεί να οδηγήσει σε απαλλαγή από τον ΦΠΑ η διαμόρφωση της τιμής με βάση το εισόδημα ή την περιουσία ενός πελάτη, όπως συμβαίνει στις οικονομικές συναλλαγές, για παράδειγμα όταν παρέχεται έκπτωση σε φοιτητές ή συνταξιούχους.

46. Η ίδια διαπίστωση ισχύει αναμφιβόλως και σε σχέση με τον καθορισμό της επαχθούς αιτίας στο πλαίσιο της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ. Κατά πάγια νομολογία, η κρίσιμη κατά το άρθρο 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ «αντιπαροχή» συνιστά «υποκειμενικώς προσδιοριζόμενη αξία», δηλαδή την αξία που πράγματι εισπράχθηκε, και όχι αξία εκτιμώμενη βάσει αντικειμενικών κριτηρίων[25]. Το Δικαστήριο επισημαίνει ότι σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση ο φόρος υπολογίζεται πάντα με βάση την αντιπαροχή, και όχι με βάση την «αντικειμενική» αξία της παρασχεθείσας υπηρεσίας ή του παραδοθέντος αγαθού. Τούτο προκύπτει σαφώς και εξ αντιδιαστολής από τη διάταξη του άρθρου 80 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η οποία σε ορισμένες περιπτώσεις επιτρέπει στα κράτη μέλη να λαμβάνουν υπόψη ως βάση επιβολής του φόρου την αντικειμενική αγοραία αξία της παροχής[26] αντί της πράγματι ληφθείσας αντιπαροχής.

47. Αντιθέτως, όσον αφορά την εκτίμηση του αν μία δραστηριότητα αποτελεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ισχύουν διαφορετικά κριτήρια.

48. Η προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Φινλανδίας δημιουργεί την εντύπωση ότι το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα του αν το Δημόσιο ασκούσε δραστηριότητα «εξ επαχθούς αιτίας» και, επομένως, με σκοπό την άντληση εσόδων κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, στηριζόμενο κατ' ουσίαν στις προϋποθέσεις σχετικά με τις υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις που ορίζει το ισχύον άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ[27]. Όπως, όμως, προκύπτει από το κείμενο της αποφάσεως στη γαλλική γλώσσα, η οποία είναι η γλώσσα των διασκέψεων του Δικαστηρίου, το Δικαστήριο ουδόλως έκρινε ότι η έννοια της επαχθούς αιτίας είναι ίδια σε αμφότερες τις διατάξεις[28]. Αντιθέτως, στο πλαίσιο του ορισμού της έννοιας της οικονομικής δραστηριότητας, το Δικαστήριο χρησιμοποιεί ενίοτε τον όρο «επαχθής αιτία» διότι ο χαρακτηρισμός μιας δραστηριότητας ως οικονομικής προϋποθέτει, όπως προελέχθη, τον σκοπό αντλήσεως εσόδων. Η άντληση εσόδων δεν αποτελεί όμως εφικτό σκοπό όταν η δραστηριότητα ασκείται αποκλειστικώς δωρεάν[29].

49. Ωστόσο, το Δικαστήριο, στην απόφαση Επιτροπή κατά Φινλανδίας, δεν χρησιμοποιεί τον όρο «επαχθής αιτία» στο πλαίσιο του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, υπό την ίδια ακριβώς έννοια με αυτή υπό την οποία τον ερμηνεύει στο πλαίσιο του άρθρου 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, με την απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck. Καίτοι το αποτέλεσμα είναι συχνά το

24 — Βλ. απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, σκέψεις 22 έως 24).

25 — Βλ. τις αποφάσεις Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, σκέψη 13), Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, σκέψη 21), και Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 33).

26 — Πρόκειται για τη λεγόμενη «κανονική αξία» όπως ορίζεται στο άρθρο 72 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

27 — Απόφαση Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψεις 42 έως 51)· βλ. επίσης την παλαιότερη απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-276/97, EU:C:2000:424, σκέψεις 32 έως 36).

28 — Βλ. το γαλλικό κείμενο της αποφάσεως Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 37), στο οποίο, σε σχέση με τον χαρακτηρισμό μιας δραστηριότητας ως οικονομικής, χρησιμοποιείται η φράση «effectuée contre une rémunération» ο οποίος δεν αντιστοιχεί στη φράση «à titre onéreux» που χρησιμοποιείται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α', β' και γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ· βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, σκέψη 18).

29 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, σκέψη 12).

ίδιο, εντούτοις θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η αυστηρή διαφοροποίηση μεταξύ του ορισμού της επαχθούς αιτίας για τους σκοπούς του άρθρου 2, αφενός, και του εξεταζόμενου στο πλαίσιο του άρθρου 9 της οδηγίας περί ΦΠΑ σκοπού αντλήσεως εσόδων, αφετέρου. Κατ' αυτόν τον τρόπο αίρονται και οι υποτιθέμενες αντιφάσεις στη νομολογία του Δικαστηρίου [30].

50. Εν κατακλείδι, όταν για μια δραστηριότητα *δεν* ζητείται αμοιβή κατά την έννοια των προϋποθέσεων περί υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων που ορίζει το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεν υφίσταται και οικονομική δραστηριότητα, καθόσον η άσκηση της δραστηριότητας αυτής δεν αποσκοπεί στην άντληση εσόδων κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ωστόσο, κατά τη νομολογία, όταν ο υποκείμενος στον φόρο ζητεί στο πλαίσιο δραστηριότητας αμοιβή κατά την έννοια των προϋποθέσεων περί υποκείμενων στον ΦΠΑ πράξεων που ορίζει το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το γεγονός αυτό δεν αρκεί για να διαπιστωθεί ότι η δραστηριότητά του έχει ως σκοπό την άντληση εσόδων, όπως απαιτεί το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, και συνεπώς για να θεωρηθεί ότι υφίσταται οικονομική δραστηριότητα [31].

Άντληση εσόδων στην προκειμένη περίπτωση

51. Με βάση τα ανωτέρω πρέπει να εξεταστεί αν ο Δήμος οργάνωσε τη μεταφορά των μαθητών με σκοπό την άντληση εσόδων.

– Επαχθής αιτία κατά την έννοια των προϋποθέσεων που αφορούν τις υποκείμενες στον ΦΠΑ πράξεις

52. Καταρχάς, το στοιχείο αυτό δεν μπορεί να αποκλειστεί με το επιχείρημα ότι ο Δήμος δεν εξάρτησε την άσκηση της δραστηριότητάς του από επαχθή αιτία κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ. Μάλιστα συμβαίνει το αντίθετο.

53. Κατά πάγια νομολογία, ο χαρακτηρισμός πράξεως ως πράξεως εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια των προϋποθέσεων του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προϋποθέτει απλώς την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών και της πράγματι εισπραχθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής [32]. Προς τούτο αρκεί μεταξύ του παρόχου και του λήπτη να υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές [33] και η παροχή να τελεί σε συνάρτηση προς την αντιπαροχή [34].

54. Είναι προφανές ότι οι ανωτέρω απαιτήσεις πληρούνται εν προκειμένω, καθόσον το ένα τρίτο των γονέων οφείλει να καταβάλλει εισφορές για τη μεταφορά των μαθητών. Όπως εξάλλου προκύπτει από την προαναφερθείσα απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck, σε τέτοιες περιπτώσεις μπορεί να υφίσταται επαχθής αιτία ακόμη και αν η ζητούμενη από τον Δήμο αντιπαροχή υπολείπεται της τιμής κόστους [35]. Κατά συνέπεια, ο Δήμος δεν πραγματοποιεί τηη οργάνωση της μεταφοράς των μαθητών αποκλειστικώς δωρεάν.

30 — Βλ. σημεία 41 και 42 ανωτέρω.

31 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, σκέψη 21), και Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 38).

32 — Βλ. απόφαση Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, σκέψη 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

33 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψη 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, σκέψη 47), και Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψη 29).

34 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψεις 13 έως 20), και Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, σκέψεις 12 έως 17)· βλ. επίσης τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα C. Stix-Hackl στην υπόθεση Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, σημείο 32).

35 — Βλ. απόφαση Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, σκέψεις 22 έως 24).

– Σκοπός αντλήσεως εσόδων υπό στενή έννοια

55. Όπως, όμως, προελέχθη, η ύπαρξη επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν αρκεί για να διαπιστωθεί ότι μία δραστηριότητα πραγματοποιείται με σκοπό την άντληση εσόδων κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

56. Η υπό κρίση δραστηριότητα είναι αμφίβολο ότι μπορεί να θεωρηθεί ως πραγματοποιηθείσα με σκοπό την άντληση εσόδων, ιδίως διότι το Δικαστήριο, στην απόφαση Επιτροπή κατά Φινλανδίας, έκρινε ότι η δραστηριότητα δημοσίων φορέων στον τομέα της παροχής νομικής αρωγής δεν αποτελούσε οικονομική δραστηριότητα, καθόσον καταβαλλόταν γι' αυτή μερική μόνο αμοιβή, το ύψος της οποίας προσδιοριζόταν με βάση το εισόδημα και την περιουσία των δικαιούχων. Παρόμοια φαίνεται να είναι η κατάσταση και στην προκειμένη περίπτωση.

57. Εντούτοις, στην εν λόγω απόφαση, το Δικαστήριο βασίσθηκε πρωτίστως στο γεγονός ότι η εισπραχθείσα αμοιβή κάλυπτε μόνο μέρος του εν γένει προβλεπόμενου από τον νόμο ποσού της αμοιβής για υπηρεσίες νομικής αρωγής [36]. Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, δεν προκύπτει η ύπαρξη ενός εν γένει προβλεπόμενου από τον νόμο τιμήματος για τη μεταφορά.

58. Αποφασιστικής ωστόσο σημασίας για το Δικαστήριο φαίνεται ότι ήταν επίσης το γεγονός ότι το ύψος της αμοιβής προσδιοριζόταν με βάση το εισόδημα και την περιουσία των δικαιούχων της νομικής αρωγής [37]. Ανάλογη σχέση υφίσταται στην υπό κρίση περίπτωση τουλάχιστον μερικώς, όσον αφορά το εισόδημα των γονέων.

59. Όπως επίσης διαπίστωσε το Δικαστήριο στην απόφαση εκείνη, ο μη οικονομικός χαρακτήρας της δραστηριότητας επιβεβαιωνόταν και από το γεγονός ότι τα έσοδα κάλυπταν μόνον ένα ποσοστό του κόστους των υπηρεσιών νομικής αρωγής [38]. Το ίδιο συμβαίνει και στην προκειμένη περίπτωση. Ο Δήμος λαμβάνει από τους γονείς μόνο ένα ποσοστό περίπου 3 % του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται για την προσφορά της μεταφοράς των μαθητών.

60. Ωστόσο, παρά τις σαφείς ομοιότητες των δύο περιπτώσεων σε ορισμένα σημεία, στην υπό κρίση περίπτωση δεν μπορεί να γίνει εκ προοιμίου δεκτό ότι η δραστηριότητα του Δήμου δεν είχε ως σκοπό, τουλάχιστον ως ένα βαθμό, την άντληση εσόδων. Ειδικότερα, η άντληση εσόδων δεν πρέπει να συγχέεται με τον σκοπό της πραγματοποιήσεως κέρδους, ο οποίος κατά τη νομολογία δεν αποτελεί προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό μιας δραστηριότητας ως οικονομικής [39].

61. Πάντως, το στοιχείο το οποίο το Δικαστήριο δεν μνημόνευσε μεν ρητώς στην απόφαση Επιτροπή κατά Φινλανδίας, πλην όμως αποτέλεσε τη βάση της συλλογιστικής του, είναι η έλλειψη μιας ειδικής σιωπηρής προϋποθέσεως σχετικά με την ύπαρξη δραστηριότητας αποσκοπούσας στην άντληση εσόδων κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ: της συμμετοχής στην αγορά.

36 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 47).

37 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 48).

38 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 50).

39 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, σκέψη 25)· το αυτό προκύπτει σαφώς και από τις διατάξεις του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχεία ιβ' και ιγ', και του άρθρου 133, στοιχείο α', της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι οποίες αφορούν ειδικά τους οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

– Συμμετοχή στην αγορά

62. Στην απόφαση SPÖ Landesorganisation Kärnten το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν υφίστατο δραστηριότητα με σκοπό την άντληση εσόδων κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ, διότι η συγκεκριμένη οργάνωση πολιτικού κόμματος δεν δρούσε κατά την άσκηση της δραστηριότητάς της ως παράγοντας της αγοράς[40]. Ομοίως, σε άλλες περιπτώσεις δραστηριοτήτων δημόσιων φορέων το Δικαστήριο έκρινε κατ' ουσίαν ότι δεν επρόκειτο για άσκηση οικονομικής δραστηριότητας διότι δεν προέκυπτε μία τέτοιου είδους συμμετοχή στην αγορά[41].

63. Την εν λόγω απαίτηση της συμμετοχής στην αγορά επιβεβαιώνει και συμπληρώνει το γεγονός ότι το Δικαστήριο, κατά την εκτίμηση της υπάρξεως οικονομικής δραστηριότητας, εξετάζει αν η δραστηριότητα ασκείται με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο είθισται να ασκείται μια αντίστοιχη οικονομική δραστηριότητα. Στο πλαίσιο αυτό απαιτείται ιδίως σύγκριση με τη συνήθη δραστηριότητα μίας εκ των κατηγοριών επαγγελμάτων που αναφέρονται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας περί ΦΠΑ[42].

64. Στην προκειμένη περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει τέτοιου είδους συμμετοχή του Δήμου στην αγορά. Με τη συγκεκριμένη δραστηριότητά του ο Δήμος δεν προσφέρει υπηρεσίες στην εν γένει αγορά παροχής μεταφορικών υπηρεσιών. Ουσιαστικά εμφανίζεται ως τελικός καταναλωτής των παρεχόμενων από μεταφορικές επιχειρήσεις υπηρεσιών, τις οποίες θέτει στη διάθεση των γονέων και των μαθητών αποκλειστικώς στο πλαίσιο της κοινής ωφέλειας, έστω και αν εισπράττει εισφορά για τη μερική χρηματοδότησή τους.

65. Τούτο αποδεικνύεται ιδίως από το γεγονός ότι ο Δήμος ανακτά διά της εισπράξεως εισφορών επί των παρεχόμενων υπηρεσιών ένα μικρό μόνο ποσοστό του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται για τις εν λόγω υπηρεσίες. Μία τέτοια συμπεριφορά δεν είναι καθόλου συνήθης για έναν παράγοντα της αγοράς.

66. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει καταστήσει προ πολλού σαφές ότι υφίσταται ορισμένος σύνδεσμος μεταξύ του *ύψους* της αμοιβής και της ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας[43]. Την ύπαρξη αυτού ακριβώς του συνδέσμου επιβεβαίωσε και με την απόφαση Επιτροπή κατά Φινλανδίας[44]. Στο συμπέρασμα αυτό κατέληξε διότι έκρινε ότι μία δραστηριότητα η οποία στο πλαίσιο του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ συνεπάγεται, λόγω της δομής των επιμέρους δαπανών και των τιμών, επιστροφή φόρου, δεν οδηγεί σε φορολόγηση της εξ ορισμού κρίσιμης προστιθέμενης αξίας, καθόσον η δημιουργία τέτοιας αξίας είναι αδύνατη για διαρθρωτικούς λόγους.

67. Η φορολόγηση της οργανώσεως της μεταφοράς μαθητών από τον Δήμο δεν απαιτείται ούτε για κάποιον από τους δύο λόγους που αναφέρθηκαν ανωτέρω σε σχέση με την υπαγωγή της δραστηριότητας δημόσιων φορέων στον ΦΠΑ[45].

68. Πρώτον, —και μολονότι το στοιχείο αυτό ανάγεται στα πραγματικά περιστατικά για τη διαπίστωση των οποίων αποκλειστικώς αρμόδιο είναι το αιτούν δικαστήριο— ουδόλως προκύπτει ότι η μη είσπραξη ΦΠΑ οδηγεί σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Όσον αφορά το γεγονός ότι οι γονείς δεν χρησιμοποιούν για τη μεταφορά των μαθητών τις υπηρεσίες ιδιωτικών επιχειρήσεων μεταφοράς

40 — Απόφαση SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, σκέψεις 21 και 24).

41 — Αποφάσεις T-Mobile Austria κ.λπ. (C-284/04, EU:C:2007:381, σκέψη 42) και Hutchison 3G κ.λπ. (C-369/04, EU:C:2007:382, σκέψη 36)· βλ., υπ' αυτή την έννοια, συναφώς, απόφαση Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, σκέψη 19).

42 — Βλ. αποφάσεις Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, σκέψη 28), Słaby κ.λπ. (C-180/10 και C-181/10, EU:C:2011:589, σκέψεις 39 έως 41), Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, σκέψη 21), και Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, σκέψη 24).

43 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας (50/87, EU:C:1988:429, σκέψη 21).

44 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Φινλανδίας (C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 50).

45 — Βλ. σημεία 25 και 26 ανωτέρω.

λόγω της παροχής των υπηρεσιών μεταφοράς από τον Δήμο, αυτό δεν οφείλεται στη μη επιβολή ΦΠΑ, αλλά στο ότι ο Δήμος εισπράττει από τους γονείς εισφορές οι οποίες προφανώς είναι εξαρχής χαμηλότερες από τις τιμές της αγοράς για αντίστοιχες υπηρεσίες μεταφοράς, και μάλιστα σε ορισμένες περιπτώσεις ο Δήμος δεν απαιτεί την καταβολή εισφοράς. Αντιθέτως, η φορολόγηση της εν λόγω δραστηριότητας θα επιδείνωνε τις συνθήκες ανταγωνισμού για τους ιδιώτες, καθόσον λόγω της παγίως προκύπτουσας για διαρθρωτικούς λόγους διαφοράς του ΦΠΑ ο Δήμος θα μπορούσε να μειώσει περαιτέρω τις εισφορές των γονέων.

69. Δεύτερον, το αντικείμενο επιβολής του ΦΠΑ, και ειδικότερα η φορολόγηση της τελικής καταναλώσεως, μπορεί στην προκειμένη περίπτωση να γίνει αρκούντως κατανοητό, μόνο εφόσον η δραστηριότητα του Δήμου *δεν* φορολογείται. Πράγματι, αν η οργάνωση της μεταφοράς των μαθητών από τον Δήμο, ο οποίος χρησιμοποιεί για την πραγματοποίησή της μεταφορικές επιχειρήσεις ως εξωτερικούς συνεργάτες, υπέκειτο σε ΦΠΑ, θα εισπράττονταν τελικώς, λόγω της εκπτώσεως φόρου, μόνο ο φόρος που αντιστοιχεί στη βάση υπολογισμού η οποία διαμορφώνεται από τις εισφορές που καταβάλλουν οι γονείς. Οι τελευταίες όμως αποτελούν μόνο ένα μικρό ποσοστό του συνολικού τιμήματος για τέτοιου είδους μεταφορικές υπηρεσίες, καθόσον οι εισφορές αντιστοιχούν μόνο στο 3 % των δαπανών που προκύπτουν για την εκτέλεση της μεταφοράς με τη χρήση εξωτερικών συνεργατών. Κατά συνέπεια, η τελική κατανάλωση των εν λόγω υπηρεσιών μεταφοράς θα απαλλασσόταν ουσιαστικά από τον φόρο. Για να αποτραπεί το ενδεχόμενο αυτό και να υποβληθούν οι υπηρεσίες μεταφοράς στον ΦΠΑ βάσει των τιμών της αγοράς, η τελική φορολόγηση πρέπει να λαμβάνει χώρα ήδη στο επίπεδο της λήψεως των υπηρεσιών από τον Δήμο. Αυτό προϋποθέτει ότι η οργάνωση της μεταφοράς των μαθητών από τον Δήμο *δεν* αποτελεί οικονομική δραστηριότητα.

– Συνολική εξέταση ή εκτίμηση κατά περίπτωση

70. Το Ηνωμένο Βασίλειο προτείνει να θεωρούνται ως οικονομικές δραστηριότητες, κατόπιν εκτιμήσεως κατά περίπτωση, εκείνες τουλάχιστον οι μεταφορές του Δήμου, για τις οποίες ο τελευταίος λαμβάνει από τους γονείς, έστω κατά προσέγγιση, την τιμή της αγοράς.

71. Η απαίτηση της συμμετοχής στην αγορά όσον αφορά δραστηριότητες δημοσίων φορέων ελέγχεται καταρχήν ως προς το σύνολο της εκάστοτε δραστηριότητας και δεν προϋποθέτει εξέταση των επιμέρους πράξεων. Εντούτοις, η αποφυγή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού ως λόγος της φορολογήσεως της δραστηριότητας του Δημοσίου δεν αποκλείεται να καθιστά αναγκαία σε συγκεκριμένες περιπτώσεις την κατάτμηση της δραστηριότητας αυτής σε ένα μέρος οικονομικής φύσεως και σε ένα μέρος μη οικονομικής φύσεως.

72. Προς τούτο, το αιτούν δικαστήριο θα πρέπει να ελέγξει περαιτέρω το κατά πόσον η μη είσπραξη ΦΠΑ στην προκειμένη περίπτωση ενδέχεται να οδηγήσει σε στρεβλώσεις του ανταγωνισμού εις βάρος ιδιωτών παρόχων μεταφορικών υπηρεσιών όσον αφορά συγκεκριμένες μεταφορικές υπηρεσίες. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να συνεκτιμηθούν οι επιπτώσεις που έχει η έκπτωση φόρου.

73. Εντούτοις, όσον αφορά τη δραστηριότητα του Δήμου, η κατάτμησή της σε ένα μέρος οικονομικής φύσεως και σε ένα μέρος μη οικονομικής φύσεως δεν είναι αναγκαία, εφόσον στην προκειμένη περίπτωση διαπιστωθεί ότι υφίσταται ένας πολύ περιορισμένος αριθμός περιπτώσεων οι οποίες, λόγω της μη φορολογήσεως της δημοτικής μεταφοράς μαθητών, θα μπορούσαν να προκαλέσουν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Η διαπίστωση αυτή ανταποκρίνεται στις αξιολογικές εκτιμήσεις που απορρέουν από την ειδική ρύθμιση περί δραστηριότητας του Δημοσίου του άρθρου 13, παράγραφος 1, δεύτερο και τρίτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ [46].

46 — Σχετικά με τις εν λόγω αξιολογικές εκτιμήσεις, βλ. απόφαση Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505).

– Ενδιάμεσο συμπέρασμα

74. Εν κατακλείδι πρέπει πάντως να διαπιστωθεί, με την επιφύλαξη της εξετάσεως των συνθηκών ανταγωνισμού εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου, ότι η οργάνωση της μεταφοράς των μαθητών από τον Δήμο δεν γίνεται με σκοπό την άντληση εσόδων κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

Γ — *Συμπέρασμα*

75. Ως εκ τούτου, και πάλι με την επιφύλαξη της εξετάσεως των συνθηκών του ανταγωνισμού εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου, η οργάνωση της μεταφοράς των μαθητών εκ μέρους του Δήμου δεν συνιστά, στην προκειμένη περίπτωση, άσκηση οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, ο Δήμος δεν μπορεί να θεωρηθεί, όσον αφορά την εν λόγω δραστηριότητα, ως υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

VI – **Πρόταση**

76. Βάσει των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden ως εξής:

Ένας δήμος ο οποίος, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, οργανώνει τη μεταφορά μαθητών χρησιμοποιώντας μεταφορικές επιχειρήσεις ως εξωτερικούς συνεργάτες και λαμβάνει από τους γονείς των μαθητών εισφορές οι οποίες αντιστοιχούν μόνο σε ποσοστό 3 % του κόστους για την πραγματοποίηση της μεταφοράς, δεν ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Εφόσον, όμως, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού ως προς έναν μη αμελητέο αριθμό επιμέρους υπηρεσιών μεταφοράς, ο δήμος ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο κατά το μέρος αυτό.