



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 12ης Μαΐου 2016*

«Προδικαστική παραπομπή — Φόρος προστιθεμένης αξίας — Οδηγία 2006/112/EK — Άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 9, παράγραφος 1 — Υποκείμενοι στον φόρο — Οικονομικές δραστηριότητες — Έννοια — Μεταφορά μαθητών»

Στην υπόθεση C-520/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ που υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) με απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Νοεμβρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Gemeente Borsele

κατά

Staatssecretaris van Financiën

και

Staatssecretaris van Financiën

κατά

Gemeente Borsele,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. L. da Cruz Vilaça, πρόεδρο τμήματος, F. Biltgen, A. Borg Barthet (εισηγητή), E. Levits και M. Berger, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 26ης Νοεμβρίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο Gemeente Borsele, εκπροσωπούμενος από τους D. Bos και A.T.M. Joore-van Zanten, belastingadviseurs,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Bulterman, M. Gijzen και M. Noort,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τις V. Kaye και S. Simmons, επικουρούμενες από τον R. Hill, barrister,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους L. Lozano Palacios και G. Wils,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 23ης Δεκεμβρίου 2015,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Gemeente Borsele (Δήμος του Borsele) και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργός Οικονομικών) σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που προβάλλει ο εν λόγω δήμος.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι στον ΦΠΑ υπόκεινται:
«οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή».
- 4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:
«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 επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»
- 5 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:
«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 I και εφόσον οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες.»

- 6 Υπό τον τίτλο «Πίνακας δραστηριοτήτων του άρθρου 13, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο», το παράρτημα I της ίδιας οδηγίας μνημονεύει στο σημείο 5, τη «μεταφορά προσώπων».
- 7 Κατά το άρθρο 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

Το ολλανδικό δίκαιο

- 8 Το τιτλοφορούμενο «Έξοδα μεταφοράς μαθητών», άρθρο 4 του Wet op het primair onderwijs (νόμος περί πρωτοβάθμιας εκπαίδευσης) ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Για τους σκοπούς της σχολικής φοίτησης, ο δήμαρχος και οι αντιδήμαρχοι, κατόπιν αίτησης των γονέων των μαθητών που κατοικούν εντός του δήμου, αναλαμβάνουν τα έξοδα μεταφοράς τα οποία κρίνουν αναγκαία. Το δημοτικό συμβούλιο εκδίδει κανονισμό ο οποίος ρυθμίζει τις σχετικές λεπτομέρειες, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των ακολούθων παραγράφων.

[...]

4. Ο κανονισμός συνεκτιμά τη συμμετοχή που μπορεί ευλόγως να ζητηθεί από τους γονείς και προβλέπει ότι η μεταφορά μπορεί να πραγματοποιηθεί με τον προσήκοντα τρόπο για τον μαθητή. Ο κανονισμός καθορίζει τους λεπτομερείς κανόνες βάσει των οποίων ο δήμαρχος και οι αντιδήμαρχοι συμβουλευούνται εμπειρογνώμονες επ' αυτού.

5. Ο κανονισμός προβλέπει ανάληψη των εξόδων μεταφοράς για απόσταση μεταξύ της κατοικίας του μαθητή και

- a) του εγγύτερου προσβάσιμου για αυτόν δημοτικού σχολείου ή, εάν ο μαθητής πρέπει να φοιτήσει σε ειδικό δημοτικό σχολείο, του εγγύτερου προσβάσιμου για αυτόν ειδικού δημοτικού σχολείου,
- b) άλλου κανονικού ή ειδικού δημοτικού σχολείου εφόσον η μεταφορά προς το σχολείο αυτό συνεπάγεται χαμηλότερο κόστος για τον δήμο από ό,τι η μεταφορά προς το κανονικό ή προς το ειδικό δημοτικό σχολείο του σημείου a), και εφόσον οι γονείς δέχονται τη μεταφορά προς το άλλο σχολείο,
- c) του εγγύτερου προσβάσιμου για τον μαθητή ειδικού δημοτικού σχολείου από το σύνολο των δημοτικών σχολείων όπου αυτός υπάγεται, και εφόσον οι γονείς δέχονται τη μεταφορά προς το ειδικό αυτό δημοτικό σχολείο, ή

d) άλλου ειδικού δημοτικού σχολείου από το σύνολο των σχολείων του σημείου c, εφόσον η μεταφορά προς το σχολείο αυτό συνεπάγεται χαμηλότερο κόστος για τον δήμο από ό,τι η μεταφορά προς το ειδικό δημοτικό σχολείο του σημείου c και εφόσον οι γονείς δέχονται τη μεταφορά προς το άλλο σχολείο.

[...]

7. Για τους γονείς εκείνους των οποίων το συνολικό εισόδημα υπερβαίνει τα 17700 ευρώ, ο κανονισμός μπορεί να προβλέπει ότι ανάληψη εξόδων χωρεί μόνον στο μέτρο που τα έξοδα μεταφοράς υπερβαίνουν το κόστος μεταφοράς με δημόσια μέσα για απόσταση που καθορίζει το δημοτικό συμβούλιο βάσει της παραγράφου 8, και η οποία δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη των 6 χιλιομέτρων. Ο υπολογισμός του εισοδήματος γίνεται με βάση το εισόδημα του δεύτερου ημερολογιακού έτους που προηγείται εκείνου κατά το οποίο αρχίζει το σχολικό έτος για το οποίο ζητείται η ανάληψη εξόδων. Το κόστος της μνημονευθείσας στο πρώτο εδάφιο μεταφοράς με δημόσια μέσα αντιστοιχεί στο κόστος που θα συνεπαγόταν εύλογα η με δημόσια μέσα διάνυση της απόστασης, συνεκτιμώμενης της διαίρεσης σε ζώνες στην οποία προβαίνει ο κανονισμός βάσει του άρθρου 27, παράγραφος 1, του νόμου περί μεταφοράς προσώπων, ανεξαρτήτως της ύπαρξης δημόσιων μέσων μεταφοράς ή της πραγματικής τους χρήσης. Σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 10, ο κανονισμός προβλέπει οικονομική συνεισφορά των γονέων υπολογιζόμενη σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο. Από 1ης Ιανουαρίου 1999, το ποσό του πρώτου εδαφίου προσαρμόζεται ετησίως σε συνάρτηση με την εξέλιξη του δείκτη των συμβατικών μισθών των ενήλικων εργαζομένων σε σχέση με το προηγούμενο έτος, και στη συνέχεια στρογγυλοποιείται πολλαπλασιαζόμενο με το ποσό των 450 ευρώ. Το προσαρμοσμένο ποσό αντικαθιστά το ποσό του πρώτου εδαφίου.

8. Ο κανονισμός μπορεί να προβλέπει ότι δεν υφίσταται δικαίωμα σε ανάληψη εξόδων με βάση την απόσταση μεταξύ του προσβάσιμου για τον μαθητή σχολείου και της κατοικίας του, κατόπιν μέτρησης του μήκους της συντομότερης διαδρομής που μπορεί πράγματι να διανυθεί και είναι αρκούντως ασφαλής για τον μαθητή.

[...]

10. Ο κανονισμός μπορεί να προβλέπει ότι ο δήμος πραγματοποιεί τη μεταφορά ο ίδιος ή μέσω τρίτου, αντί να συμβάλει καταβάλλοντας χρηματικά ποσά.

11. Ο κανονισμός μπορεί να προβλέπει ότι, για όσους μαθητές η απόσταση της παραγράφου 5 υπερβαίνει τα 20 χιλιόμετρα, το ύψος της ανάληψης εξόδων εξαρτάται από την ικανότητα συνεισφοράς των γονέων ή ότι η μεταφορά, την οποία εξασφαλίζει ο δήμος είτε ο ίδιος είτε μέσω τρίτου, πραγματοποιείται έναντι συνεισφοράς η οποία εξαρτάται από την ικανότητα συνεισφοράς των γονέων και η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει το ύψος των εξόδων μεταφοράς του οικείου μαθητή. Στην περίπτωση αυτή, ο κανονισμός περιέχει επίσης διατάξεις σχετικά με τον υπολογισμό της ικανότητας συνεισφοράς των γονέων. Το πρώτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στους μαθητές των ειδικών δημοτικών σχολίων που κατοικούν σε απόσταση άνω των 20 χιλιομέτρων από το πλησιέστερο δημόσιο ή ιδιωτικό ειδικό δημοτικό σχολείο.

[...]»

9 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, του wet op de expertisecentra (νόμος περί κέντρων εμπειρογνωμοσύνης), ο «κανονισμός συνεκτιμά τη συμμετοχή που μπορεί ευλόγως να ζητηθεί από τους γονείς και προβλέπει ότι η μεταφορά μπορεί να πραγματοποιηθεί με τον κατάλληλο τρόπο για τον μαθητή, εξυπακουόμενου ότι οι μαθητές της ειδικής δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης μπορούν να αξιώσουν ανάληψη των εξόδων μεταφοράς μόνον εφόσον, εξαιτίας της αναπηρίας τους, πρέπει να χρησιμοποιήσουν μέσο μεταφοράς διαφορετικό από τα δημόσια μέσα, ή εφόσον δεν δύνανται, εξαιτίας της αναπηρίας τους, να μετακινηθούν αυτόνομα με δημόσια μέσα μεταφοράς».

- 10 Ο Verordening leerlingenvervoer gemeente Borsele 2008 (κανονισμός του Δήμου του Borsele του 2008 για τη μεταφορά μαθητών) προβλέπει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:
- για απόσταση κάτω των 6 χιλιομέτρων, δεν αναλαμβάνονται τα έξοδα μεταφοράς μαθητών,
 - για απόσταση μεταξύ 6 και 20 χιλιομέτρων, η μεταφορά μαθητών παρέχεται έναντι καταβολής συνεισφοράς από τους γονείς του μεταφερόμενου τέκνου, το ποσό της οποίας ισοδυναμεί με το κόστος της μεταφοράς με δημόσια μέσα για απόσταση 6 χιλιομέτρων.
 - για απόσταση μεγαλύτερη των 20 χιλιομέτρων, η μεταφορά μαθητών παρέχεται έναντι συνεισφοράς ανερχόμενης κατ' ανώτατο όριο στο ποσό του κόστους της μεταφοράς, η οποία υπολογίζεται, ανά οικογένεια, λαμβανομένης υπόψη της δυνατότητας συνεισφοράς των γονέων, σε συνάρτηση με το διορθωμένο συνολικό εισόδημά τους κατά την έννοια του νόμου του 2001 περί φόρου εισοδήματος.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 11 Για τη μεταφορά των επιλέξιμων μαθητών, ο Δήμος του Borsele κάνει χρήση των υπηρεσιών μεταφορικών επιχειρήσεων. Για τον σκοπό αυτό κατέβαλε, για το έτος 2008, το ποσό των 458 231 ευρώ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ.
- 12 Σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού του Δήμου του Borsele του 2008 για τη μεταφορά μαθητών, το ένα τρίτο περίπου των γονέων των μεταφερόμενων μαθητών κατέβαλε συνεισφορές, το συνολικό ύψος των οποίων ανήλθε σε 13 958 ευρώ και αντιστοιχούσε στο 3 % των ποσών που κατέβαλε ο δήμος αυτός για τη χρηματοδότηση των υπηρεσιών μεταφοράς μαθητών. Το υπολειπόμενο ποσό χρηματοδοτήθηκε από τον εν λόγω δήμο μέσω δημοσίων πόρων.
- 13 Ο Δήμος του Borsele υποστήριξε ενώπιον των φορολογικών αρχών ότι υποχρεούταν να καταβάλλει ΦΠΑ συνεπεία της παροχής υπηρεσιών μεταφοράς μαθητών έναντι καταβολής συνεισφορών και ότι, ως εκ τούτου, μπορούσε να εκπέσει από την καταβολή αυτή τον ΦΠΑ τον οποίο του χρέωσαν οι μεταφορείς. Το αίτημα αυτό απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι ο εν λόγω δήμος δεν παρείχε υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας και δεν ασκούσε επομένως οικονομική δραστηριότητα.
- 14 Με απόφαση της 1ης Ιουλίου 2009, οι φορολογικές αρχές καθόρισαν το ποσό της εισφοράς το οποίο όφειλε το ταμείο αντισταθμίσεως ΦΠΑ στον Δήμο του Borsele για το έτος 2008, χωρίς να περιλάβει σε αυτό τον ΦΠΑ που χρεώθηκε στον δήμο αυτό από τους μεταφορείς.
- 15 Ο Δήμος του Borsele άσκησε προσφυγή κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του rechtbank te 's-Gravenhage (πρωτοδικείο της Χάγης, Κάτω Χώρες). Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε ως αβάσιμη με απόφαση της 29ης Δεκεμβρίου 2010. Ο Δήμος του Borsele άσκησε έφεση ενώπιον του Gerechtshof te 's-Gravenhage (εφετείο της Χάγης, Κάτω Χώρες), το οποίο, με απόφαση της 20ης Απριλίου 2012, εξαφάνισε την τελευταία απόφαση και ακύρωσε εκείνες των φορολογικών αρχών. Ο Δήμος του Borsele και ο Υφυπουργός Οικονομικών άσκησαν αμφότεροι αίτηση αναίρεσεως ενώπιον Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) κατά της αποφάσεως του Gerechtshof te 's-Gravenhage.
- 16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει την διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) 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;

- 2) 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;
- 3) 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;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 17 Με τα ερωτήματά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί κατά πόσον το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης, ο οποίος παρέχει υπηρεσία μεταφοράς μαθητών υπό συνθήκες όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο και υπόκειται επομένως στον ΦΠΑ.
- 18 Δυνάμει του άρθρου 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως «υποκείμενος στον φόρο» νοείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.
- 19 Ως εκ τούτου, προκειμένου να αποδειχθεί εάν, στο πλαίσιο της υπόθεσης της κύριας δίκης, ο οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο, πρέπει να καθορισθεί κατά πόσον αυτός ασκεί οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 20 Πρέπει συναφώς να υπομνησθεί ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής ορίζει ότι λογίζεται ως «οικονομική δραστηριότητα» κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών.
- 21 Όπως ανέφερε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 32 των προτάσεών της, δραστηριότητα μπορεί να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διατάξεως μόνον εφόσον αντιστοιχεί σε μία εκ των πράξεων του άρθρου 2 της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 22 Εν προκειμένω, προκειμένου να κριθεί κατά πόσον η μεταφορά μαθητών την οποία έχει αναλάβει δήμος υπό συνθήκες όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, πρέπει συνεπώς να καθορισθεί, πρώτον, κατά πόσον, στο πλαίσιο διοργάνωσης της μεταφοράς αυτής μαθητών, ο δήμος αυτός προβαίνει σε πράξη παροχής υπηρεσιών του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της προμνησθείσας οδηγίας.
- 23 Δεδομένου ότι από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο με την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, υφίσταται πράγματι παροχή υπηρεσιών, πρέπει να εξετασθεί κατά πόσον αυτή μπορεί να λογισθεί ως παρεχόμενη από τον εν λόγω δήμο εξ επαχθούς αιτίας, όπως επιτάσσει το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 24 Επ' αυτού, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, και ως εκ τούτου φορολογείται, μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του αποδέκτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον αποδέκτη (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψη 14· της 5ης Ιουνίου 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, σκέψη 45, και της 26ης Ιουνίου 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, σκέψη 47).

- 25 Εν προκειμένω διαπιστώνεται ότι η συνεισφορά των γονέων στα έξοδα της μεταφοράς μαθητών δεν υπολογίζεται σε συνάρτηση με το πραγματικό κόστος της παρεχόμενης υπηρεσίας. Συγκεκριμένα, το ύψος της εν λόγω συνεισφοράς των γονέων δεν συνδέεται ούτε με τον αριθμό των χιλιομέτρων που διανύονται καθημερινά, ούτε με την τιμή κόστους ανά διαδρομή για κάθε μεταφερόμενο μαθητή, ούτε με τη συχνότητα των δρομολογίων.
- 26 Εντούτοις, το γεγονός ότι οικονομική δραστηριότητα πραγματοποιείται έναντι αμοιβής υψηλότερης ή χαμηλότερης από την τιμή κόστους, δεν ασκεί επιρροή όσον αφορά τον χαρακτηρισμό πράξης ως «πράξης εξ επαχθούς αιτίας». Συγκεκριμένα, η έννοια αυτή προϋποθέτει αποκλειστικά την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών και της πράγματι ληφθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 1988, *Apple* και *Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, σκέψη 12, και της 20ής Ιανουαρίου 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, σκέψη 22).
- 27 Ως εκ τούτου, η καταβολή από το ένα τρίτο περίπου των γονέων των μεταφερόμενων τέκνων συνεισφοράς για τη μεταφορά μαθητών καθιστά δυνατή τη διαπίστωση ότι ο Δήμος του Borsele προέβη σε παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 28 Δεύτερον, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 49 και 50 των προτάσεών της, πρέπει να διευκρινισθεί ότι η ύπαρξη παροχής υπηρεσίας πραγματοποιούμενης εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια της προμνησθείσας διατάξεως δεν αρκεί για να διαπιστωθεί ότι υφίσταται οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 29 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, για να καθορισθεί κατά πόσον παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται έναντι αμοιβής με αποτέλεσμα να πρέπει η δραστηριότητα αυτή να χαρακτηριστεί ως οικονομική δραστηριότητα (βλ., συναφώς, απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, 235/85, EU:C:1987:161, σημείο 15), πρέπει να αναλύεται το σύνολο των συνθηκών υπό τις οποίες αυτή πραγματοποιείται (βλ., συναφώς, απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:145, σκέψη 27).
- 30 Η σύγκριση μεταξύ των συνθηκών υπό τις οποίες ο ενδιαφερόμενος πραγματοποιεί την επίμαχη παροχή υπηρεσιών και εκείνων υπό τις οποίες είθισται να πραγματοποιείται αυτού του είδους η παροχή υπηρεσιών μπορεί επομένως να συνιστά μία από τις μεθόδους βάσει των οποίων δύναται να εξακριβωθεί κατά πόσον η συγκεκριμένη δραστηριότητα συνιστά οικονομική δραστηριότητα (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:145, σκέψη 28).
- 31 Κατά την εξέταση αυτή μπορούν να ληφθούν υπόψη και άλλα στοιχεία όπως, μεταξύ άλλων, η σημασία της πελατείας και το ποσό των εσόδων (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:145, σκέψη 29).
- 32 Καίτοι απόκειται εν τέλει στο εθνικό δικαστήριο να αξιολογήσει το σύνολο των στοιχείων της υπόθεσης της κύριας δίκης, το Δικαστήριο, καλούμενο να δώσει στο εθνικό δικαστήριο λυσιτελή απάντηση, είναι πάντως αρμόδιο να παράσχει, βάσει της δικογραφίας της υπόθεσης αυτής καθώς και των γραπτών και προφορικών παρατηρήσεων που του υποβλήθηκαν, στοιχεία που θα παράσχουν τη δυνατότητα στο εθνικό αυτό δικαστήριο να αποφανθεί επί της συγκεκριμένης διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί.
- 33 Πρέπει επ' αυτού να σημειωθεί, αφενός, ότι, μέσω των συνεισφορών που εισπράττει, ο Δήμος του Borsele ανακτά ελάχιστο μόνον τμήμα της πραγματοποιούμενης δαπάνης. Συγκεκριμένα, οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης συνεισφορές δεν οφείλονται από κάθε χρήστη και καταβλήθηκαν μόνον από το ένα τρίτο αυτών, με αποτέλεσμα το ποσό τους να καλύπτει μόλις το 3% των συνολικών εξόδων μεταφοράς, το δε υπολειπόμενο ποσό χρηματοδοτείται μέσω δημοσίων πόρων. Μια τέτοια διαφορά μεταξύ των λειτουργικών εξόδων και των ποσών που εισπράχθηκαν έναντι των

προσφερόμενων υπηρεσιών υποδηλώνει ενδεχομένως ότι η συνεισφορά των γονέων πρέπει να εξομοιωθεί μάλλον προς τέλος, παρά προς αμοιβή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 50).

- 34 Από την ασυμμετρία αυτή προκύπτει επομένως ότι δεν υφίσταται πραγματική σχέση μεταξύ του εισπραχθέντος ποσού και της παρασχεθείσας υπηρεσίας. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η σχέση μεταξύ της υπηρεσίας μεταφοράς που παρέσχε ο εν λόγω δήμος και της καταβλητέας από τους γονείς αντιπαροχής παρουσιάζει τον άμεσο χαρακτήρα που απαιτείται ώστε να εκληφθεί η τελευταία ως αντιπαροχή η οποία συνιστά αμοιβή για την υπηρεσία αυτή και, επομένως, ώστε η εν λόγω υπηρεσία να εκληφθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 51).
- 35 Πρέπει να επισημανθεί, αφετέρου, ότι οι συνθήκες υπό τις οποίες πραγματοποιείται η παροχή των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης υπηρεσιών διακρίνονται από εκείνες υπό τις οποίες είθισται να πραγματοποιούνται οι δραστηριότητες μεταφοράς προσώπων, δεδομένου ότι ο Δήμος του Borsele, όπως ανέφερε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 64 των προτάσεών της, δεν προσφέρει υπηρεσίες στην εν γένει αγορά παροχής υπηρεσιών μεταφοράς προσώπων, αλλά εμφανίζεται περισσότερο ως δικαιούχος και τελικός καταναλωτής των μεταφορικών υπηρεσιών, τις οποίες προμηθεύεται από τις συνεργαζόμενες με αυτόν μεταφορικές επιχειρήσεις και τις οποίες θέτει στη διάθεση των γονέων των μαθητών στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του παροχής δημόσιας υπηρεσίας.
- 36 Από το σύνολο των προεκτεθεισών σκέψεων προκύπτει ότι στα υποβληθέντα από το αιτούν δικαστήριο ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης ο οποίος παρέχει υπηρεσία μεταφοράς μαθητών υπό συνθήκες όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα και δεν έχει, επομένως, την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 37 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι οργανισμός τοπικής αυτοδιοίκησης ο οποίος παρέχει υπηρεσία μεταφοράς μαθητών υπό συνθήκες όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης δεν ασκεί οικονομική δραστηριότητα και δεν έχει, επομένως, την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο.

(υπογραφές)