

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

2. lipnja 2016. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 9. stavak 1. – Pojmovi „porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost” i „gospodarska djelatnost” – Članak 24. stavak 1. – Pojam „isporuka usluga” – Radovi poljoprivrednog inženjeringa – Izgradnja i iskorištavanje sustava odvodnje voda od strane neprofitnog trgovačkog društva – Utjecaj financiranja radova državnim potporama i potporama Europske unije“

U predmetu C-263/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Kúria (Vrhovni sud, Mađarska), odlukom od 14. svibnja 2015., pristiglom na Sud 3. lipnja 2015., u postupku

Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,

Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.

protiv

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV),

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: D. Šváby, predsjednik vijeća, J. Malenovský i M. Vilaras (izvjestitelji), suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za mađarsku vladu, M. Z. Fehér i G. Koós, u svojstvu agenata,
 - za Europsku komisiju, K. Talabér-Ritz i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,
- odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,
- donosi sljedeću

Presudu

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 9. stavka 1. i članka 24. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. i Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft., neprofitnih trgovačkih društava, s jedne strane, i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV) (Glava porezna uprava regije Južno Zadunavlje, Mađarska), s druge strane, povodom njihova prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) u odnosu na račune koje izdaje Recontír BPM Kft. za radove koji se izvode za njihov račun.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive 2006/112 predviđa da isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav podliježe PDV-u.

4 Članak 9. stavak 1. navedene direktive propisuje:

„Porezni obveznik” znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se „gospodarskom aktivnošću”. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.“

5 Članak 24. stavak 1. iste direktive određuje:

„Isporuka usluga” znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.“

Mađarsko pravo

6 Članak 5. stavak 1. az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Zakon br. CXXVII iz 2007. o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) propisuje:

„Porezni obveznik: osoba ili tijelo koje ima pravnu osobnost koji, u svoje ime, obavljaju gospodarsku djelatnost, neovisno o mjestu, cilju i ishodu te djelatnosti. [...]“

7 Članak 6. stavak 1. Zakona o PDV-u propisuje:

„Gospodarska djelatnost: svaka djelatnost koja se obavlja kao profesija od koje se stječe prihod, trajno ili redovito, radi stjecanja protučinidbe, ili s tim rezultatom, i to neovisno.“

8 Članak 16. Zakona o PDV-u propisuje:

„Činjenica da je isporuka robe ili usluga izvršena na temelju ugovora, zakonske odredbe, sudske ili upravne odluke (uključujući odluku koja se ne odnosi na meritum) ili putem dražbe, nema utjecaja na tu isporuku robe ili usluga.“

9 Članak 259. stavak 6. Zakona o PDV-u propisuje:

„Protučinidba: svaka imovinska prednost, uključujući oprost duga radi smanjenja postojeće tražbine, ali isključujući naknadu štete.“

10 Članak 4. stavak 1. a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (Zakon br. IV iz

2006. o trgovačkim društvima) propisuje:

„Trgovačko društvo može se osnovati i radi obavljanja zajedničke gospodarske djelatnosti čiji cilj nije stjecanje dobiti (neprofitno trgovačko društvo). Neprofitno trgovačko društvo može se osnovati i djelovati u bilo kojem obliku. činjenica da je društvo neprofitno mora biti navedena u imenu društva, uz navod o obliku tog društva.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Tužitelji u glavnom postupku su „neprofitna trgovačka društva“ koja u tom obliku obavljaju gospodarsku djelatnost i čiji cilj nije stjecanje dobiti te koja samo dodatno mogu obavljati profitnu gospodarsku djelatnost. Ta su društva osnovana s ciljem izgradnje, a potom iskorištavanja radova poljoprivrednog inženjeringa, odnosno sustava odvodnje voda, spremišta i upojnog bunara na zemljištu koje pripada članovima tih društava.

12 Nužni radovi kako bi se to ostvarilo financirani su državnim sredstvima i sredstvima Europske unije. Za izvođenje tih radova tužitelji u glavnom postupku imaju upravna odobrenja i dozvolu vlasnika dotičnog zemljišta. Osim toga, predviđeno je da tužitelji u glavnom postupku od tih vlasnika naplaćuju naknadu za iskorištavanje radova poljoprivrednog inženjeringa za razdoblje od osam godina.

13 Pripremu i izvršenje operacija tužitelji u glavnom postupku povjerili su Recontir BPM koji je za izvedene radove izdao račune s iskazanim PDV-om koji su tužitelji u glavnom postupku željeli odbiti.

14 Međutim, pravo na odbitak koji su zatražili tužitelji u glavnom postupku NAV je odbio, uz obrazloženje da planirana djelatnost nije „gospodarska djelatnost“ u smislu članka 6. Zakona o PDV-u, bilo da je riječ o segmentima koji čine dio cestovne mreže, i koje stoga mogu koristiti svi, ili segmentima koji se nalaze u privatnom vlasništvu. Tužitelji u glavnom postupku stoga, s obzirom na svoju djelatnost, nisu „porezni obveznici“. Oni nisu obavljali djelatnost koju bi bilo moguće kvalificirati „isporukom usluga“, ni u odnosu na svoje članove ni u odnosu na treće osobe. Uobičajeno iskorištavanje radova poljoprivrednog inženjeringa koje se sastoji od održavanja betonskog puta i okolnog područja te osiguranja protoka vode pripada javnim cestama i predstavlja obvezu koju nalaže pravno pravilo, a ne isporuku usluga. Manja naknada koju tužitelji u glavnom postupku namjeravaju naplatiti za iskorištavanje tih radova ne odgovara pojmu „protudinidba“ u smislu Zakona o PDV-u.

15 Tužba koju su tužitelji u glavnom postupku podnijeli protiv te odluke o odbijanju odbijena je u prvostupanjskom postupku, uz isto obrazloženje kakvo je naveo i NAV.

16 Stoga su tužitelji u glavnom postupku podnijeli žalbu u kasacijskom postupku Kúriji (Vrhovni sud, Mađarska) pred kojom su istaknuli da kao trgovačka društva predstavljaju „porezne obveznike“, pri čemu se oporezivanje temelji na objektivnom kriteriju. Oni smatraju da mogućnost korištenja prava na odbitak ovisi o klasifikaciji djelatnosti koja se obavlja i da je za potrebe definiranja „gospodarske djelatnosti“, u smislu članka 6. stavka 1. Zakona o PDV-u, dovoljno trajno ili redovito obavljati djelatnost čiji je rezultat stjecanje protudinidbe. Ostvarivanje dobiti nije nužno kako bi se djelatnost kvalificirala kao „gospodarska djelatnost“.

17 Sud koji je uputio zahtjev navodi da je pojam „gospodarska djelatnost“ vrlo širok i da ni ostvarivanje dobiti ni financiranje ulaganja putem državne potpore nema utjecaja u tom području. Taj sud smatra da, kako bi se djelatnost kvalificirala kao „isporuka usluga“, nije relevantno da tužitelji u glavnom postupku izvrše obvezu održavanja koju im nalaže pravno pravilo. Naprotiv, sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje treba li naknadu plaćenu na temelju ugovora o iskorištavanju

i uporabi smatrati protučinidbom te postoji li izravna veza između održavanja radova poljoprivrednog inženjeringa ostvarenih zahvaljujući ulaganjima i takve protučinidbe.

18 U tim je okolnostima Kúria (Vrhovni sud) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Postupaju li tužitelji [u glavnom postupku] u predmetnoj spornoj činjeničnoj situaciji kao porezni obveznici, s obzirom na činjenicu da tumačenje članka 9. stavka 1. Direktive [2006/112] ne isključuje iz pojma gospodarske djelatnosti one djelatnosti koje obavljaju trgovačka društva, čak i kad gospodarsku djelatnost obavljaju samo kao dodatnu profitnu djelatnost?

2. Utječe li na svojstvo tužitelja [u glavnom postupku] kao poreznih obveznika činjenica da tužitelji značajan dio svojih ulaganja ostvaruju iz državnih potpora te da u okviru njihova iskorištavanja stječu prihode iz smanjenog iznosa naknade?

3. U slučaju negativnog odgovora na drugo pitanje, treba li smatrati da je ta „naknada” protučinidba za pružanje usluga te postoji li izravna veza između pružanja usluga i plaćanja protučinidbe?

4. S obzirom na to da tužitelji [u glavnom postupku] iskorištavaju ostvarena ulaganja, pružaju li oni usluge u smislu članka 24. Direktive o PDV-u, na način kako je tumačen, ili se ta djelatnost ne može smatrati pružanjem usluga jer je riječ o ispunjenju obveza propisanih pravnim pravilima?“

O prethodnim pitanjima

19 Sa svoja četiri pitanja koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da iskorištavanje radova poljoprivrednog inženjeringa, poput onih u glavnom postupku, od strane neprofitnog trgovačkog društva predstavlja gospodarsku djelatnost u smislu te odredbe, neovisno o činjenici da su, s jedne strane, ti radovi u velikoj mjeri financirani državnim potporama i da se, s druge strane, njihovim iskorištavanjem ostvaruju samo prihodi od naknade smanjenog iznosa. Taj sud također pita treba li članak 24. te direktive tumačiti na način da to iskorištavanje radova poljoprivrednog inženjeringa predstavlja isporuku usluga i postoji li izravna veza između te isporuke i naknade koja joj je protučinidba, neovisno o činjenici da je riječ o ispunjenju obveza propisanih pravnim pravilima.

20 Valja podsjetiti da, iako je Direktivom 2006/112 PDV-u dodijeljeno vrlo široko područje primjene, taj se porez odnosi samo na gospodarske djelatnosti (vidjeti osobito presude od 26. lipnja 2003., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, t. 39.; od 26. lipnja 2007., T-Mobile Austria i dr., C-284/04, EU:C:2007:381, t. 34. te od 29. listopada 2009., Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 34.).

21 Naime, sukladno članku 2. Direktive 2006/112 o oporezivim transakcijama, PDV-u uz uvoz robe podliježu stjecanje robe unutar Zajednice, isporuka robe i isporuka usluga uz naknadu koje obavi porezni obveznik na teritoriju države članice. Osim toga, na temelju članka 9. te direktive, „porezni obveznik” je svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti (vidjeti osobito presude od 26. ožujka 1987., Komisija/Nizozemska, 235/85, EU:C:1987:161, t. 6.; od 16. rujna 2008., Isle of Wight Council i dr., C-288/07, EU:C:2008:505, t. 26. i 27. te od 29. listopada 2009., Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 35.).

22 Također, analiza pojmova „isporuka robe” i „isporuka usluga” pokazuje da su ti pojmovi, koji u dijelu definiraju transakcije oporezive na temelju Direktive 2006/112, objektivne prirode i da se primjenjuju neovisno o ciljevima i rezultatima dotičnih transakcija (vidjeti u tom smislu presudu od

12. siječnja 2006., Optigen i dr., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, t. 44.).

23 Pojam „gospodarska aktivnost“ definiran je u članku 9. stavku 1. drugom podstavku Direktive 2006/112 tako da obuhvaća sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, a osobito transakcije koje se sastoje od korištenja materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi (vidjeti osobito presude od 26. lipnja 2007., T-Mobile Austria i dr., C-284/04, EU:C:2007:381, t. 33.; od 29. listopada 2009., Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 36. te od 20. lipnja 2013., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaß, C-219/12, EU:C:2013:413, t. 16.).

24 U tom pogledu, valja utvrditi da se koncept „korištenje“ u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112, sukladno zahtjevima na temelju neutralnosti zajedničkog sustava PDV-a, odnosi na sve transakcije neovisno o njihovu pravnom obliku, radi ostvarivanja prihoda od predmetne robe na kontinuiranoj osnovi (vidjeti u tom smislu presude od 26. lipnja 2007., T-Mobile Austria i dr., C-284/04, EU:C:2007:381, t. 38. i od 13. prosinca 2007., Götz, EU:C:2007:789, t. 18.).

25 Nadalje, sukladno članku 24. Direktive 2006/112 „isporuka usluga“ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.

26 Porezna osnovica isporuke usluga predstavlja sve što je primljeno kao protučinidba za pruženu uslugu i stoga je isporuka usluga oporeziva samo ako postoji izravna veza između pružene usluge i primljene protučinidbe. Proizlazi da je usluga obavljena „uz naknadu“ u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2006/112 i shodno tome oporeziva jedino ako između pružatelja i korisnika postoji pravni odnos tijekom kojega se izmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu protučinidba koju dobiva pružatelj predstavlja stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (presude od 3. ožujka 1994., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 13. i 14.; od 21. ožujka 2002., Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, t. 39. te od 6. listopada 2009., SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, t. 19.).

27 Na postavljena pitanja valja odgovoriti s obzirom na te elemente.

28 Na prvom mjestu, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se djelatnost o kojoj je riječ u glavnom postupku sastoji od iskorištavanja radova poljoprivrednog inženjeringa koji sadrže sustav odvodnje voda, spremište i upojni bunar. Treba smatrati da je takva djelatnost obuhvaćena pojmom „gospodarska djelatnost“ u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112 ako se obavlja radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi.

29 Pitanje obavlja li se ta djelatnost radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi činjeno je pitanje koje treba ocijeniti uzimajući u obzir sve informacije u predmetnom slučaju, među kojima se nalazi priroda dotične robe (vidjeti presude od 19. srpnja 2012., Rüdiger, C-263/11, EU:C:2012:497, t. 33. i od 20. lipnja 2013., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaß, C-219/12, EU:C:2013:413, t. 19.).

30 U predmetnom slučaju, usluge koje su pružene ili koje trebaju pružiti tužitelji u glavnom postupku sastoje se od iskorištavanja radova poljoprivrednog inženjeringa i javnih cesta, u koje su uključeni određeni njihovi segmenti, radi trajnog osiguranja slobodnog protoka voda, osobito održavanjem tih radova. Na temelju tih usluga isplaćena je ili će biti isplaćena naknada, pri čemu tužitelji u glavnom postupku žele naplatiti naknadu za iskorištavanje radova poljoprivrednog inženjeringa za određeno razdoblje od osam godina od vlasnika dotičnih zemljišta.

31 U takvim okolnostima, valja smatrati da se iskorištavanje tih radova obavlja radi ostvarivanja prihoda.

32 U tom pogledu, iako nije sigurno da su tužitelji u glavnom postupku započeli s iskorištavanjem radova poljoprivrednog inženjeringa na datum kada su zatražili pravo na odbitak pretporeza, valja podsjetiti da onog koji ima namjeru koja je potvrđena objektivnim elementima, započeti na neovisan način „gospodarsku djelatnost“ u smislu članka 9. Direktive 2006/112 te koji izvrši prve troškove ulaganja u tu svrhu treba smatrati poreznim obveznikom (vidjeti analogne presude od 21. ožujka 2000., *Gabalfriša i dr.*, C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, t. 47. i od 8. lipnja 2000., *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, t. 34.).

33 Osim toga, valja utvrditi da razdoblje od osam godina predviđeno za njezinu naplatu daje predviđenoj naknadi za iskorištavanje obilježje kontinuiranosti u smislu sudske prakse navedene u točki 23. ove presude.

34 Postojanje prihoda na kontinuiranoj osnovi ne može se dovesti u pitanje zbog toga što su tužitelji u glavnom postupku mogli obavljati gospodarsku djelatnost samo kao dodatnu profitnu djelatnost.

35 S jedne strane, valja podsjetiti da proizlazi kako iz teksta članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112 tako i iz sudske prakse Suda da za utvrđenje da se materijalna ili nematerijalna imovina koristi radi ostvarivanja prihoda, nije relevantno je li cilj tog korištenja ostvarivanje dobiti (vidjeti osobito presudu od 20. lipnja 2013., *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-219/12, EU:C:2013:413, t. 25.), na način da činjenica da, zbog svojeg pravnog oblika, tužitelji u glavnom postupku mogu obavljati gospodarsku djelatnost kao profitnu djelatnost samo dodatno nema utjecaja na postojanje gospodarske djelatnosti radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi.

36 S druge strane, utjecaj mogućeg dodatnog obavljanja djelatnosti o kojoj je riječ u glavnom postupku na gospodarsko obilježje te djelatnosti ovisi o analizi ukupnih uvjeta iskorištavanja radova poljoprivrednog inženjeringa kako bi se utvrdilo jesu li oni korišteni radi ostvarivanja prihoda na kontinuiranoj osnovi (vidjeti u tom smislu presude od 26. rujna 1996., *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, t. 27. i od 19. srpnja 2012., *Radihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, t. 34.).

37 Međutim, s obzirom na činjenične elemente koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev i koji su već navedeni u točkama 31. do 34. ove presude, čini se da, zbog svojeg trajanja, predviđenoj naknadi za iskorištavanje treba dodijeliti obilježje kontinuiranosti na način da se iskorištavanje tih radova može smatrati „gospodarskom djelatnošću“ u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112.

38 Konačno, okolnost da su ostvarena ulaganja u velikom dijelu financirana potporama koje je dodijelila država članica i Unija ne može utjecati na gospodarsku prirodu djelatnosti koju su obavljali ili planirali tužitelji u glavnom postupku s obzirom na to da pojam „gospodarska djelatnost“ ima objektivno obilježje i primjenjuje se neovisno, ne samo o ciljevima i rezultatima dotičnih transakcija nego i izabranom načinu financiranja dotičnog gospodarskog subjekta, uključujući javne subvencije (vidjeti u odnosu na zabranu ograničavanja prava na odbitak presude od 6. listopada 2005., *Komisija/Francuska*, C-243/03, EU:C:2005:589, t. 32. i 33. i od 23. travnja 2009., *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, EU:C:2009:261, t. 20. i 26.).

39 Na drugom mjestu, može se smatrati da se iskorištavanje radova poljoprivrednog inženjeringa nalazi u kategoriji isporuke usluga obavljenih uz naknadu samo ako postoji izravna veza između pružene usluge i naknade za iskorištavanje koju su primili ili koju trebaju primiti tužitelji u glavnom postupku i ako ta naknada predstavlja stvarnu protuvrijednost za uslugu isporučenu korisnicima.

40 U predmetnom slu?aju, usluge koje su obavili ili ih trebaju obaviti tu?itelji u glavnom postupku sastoje se od iskorištavanja radova poljoprivrednog in?enjeringa i javnih cesta, u koje su uklju?eni odre?eni njihovi segmenti, radi trajnog osiguranja slobodnog protoka voda, osobito održavanjem tih radova, i stoga predstavljaju isporuke usluga u smislu ?lanka 24. Direktive 2006/112.

41 Pri ocjeni naplatnog karaktera djelatnosti u glavnom postupku, okolnost da u okviru te djelatnosti održavanje javnih cesta radi omogu?avanja slobodnog protoka voda predstavlja obvezu propisanu pravnim pravilom ne može imati utjecaja, s obzirom na to da takva okolnost ne može dovesti u pitanje ni kvalifikaciju takve djelatnosti kao „isporuke usluga“ ni izravnu vezu izme?u te isporuke usluge i njezine protu?inidbe.

42 Naime, presu?eno je da ?injenica da se doti?na djelatnost sastoji od obavljanja funkcija koje su propisane i ure?ene zakonom, u op?em interesu, nije relevantna za ocjenu predstavlja li ta djelatnost isporuke usluga obavljene uz naknadu (vidjeti u tom smislu presude od 12. rujna 2000, Komisija/Francuska, C-276/97, EU:C:2000:424, t. 33. i od 29. listopada 2009., Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, t. 40.). Nadalje, tako?er je presu?eno da, ?ak i kad je cilj doti?ne djelatnosti ispunjenje ustavne obveze koja je nalo?ena isklju?ivo i izravno doti?noj državi ?lanici, izravna veza koja postoji izme?u obavljene isporuke usluga i primljene protu?inidbe ne može se dovesti u pitanje samo na temelju te ?injenice (vidjeti u tom smislu presudu od 29. listopada 2015., Suda?or, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 39.).

43 Isto tako, nijedan drugi element koji je dostavio sud koji je uputio zahtjev ne može utjecati na izravnu vezu koja postoji izme?u isporuke usluga koja je obavljena ili koju treba obaviti i protu?inidbe koja je primljena ili koja se treba primiti.

44 To posebno vrijedi za smanjeni iznos naknade za iskorištavanje koji su predvidjeli tu?itelji u glavnom postupku.

45 Naime, valja podsjetiti da ?injenica da je gospodarska transakcija obavljena uz višu ili nižu cijenu od cijene koštanja i, stoga, uz višu ili nižu cijenu od tržišne cijene, nije relevantna za pitanje je li rije? o transakciji uz naknadu (vidjeti u tom smislu presude od 20. sije?nja 2005., Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, t. 22.; od 9. lipnja 2011., Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, t. 25. te od 27. o?ujka 2014., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, t. 36. i 37.).

46 Stoga, takva okolnost ne može utjecati na izravnu vezu izme?u isporuka usluga koje su obavljene ili koje treba obaviti i protu?inidbe koja je primljena ili koja se treba primiti, ?iji je iznos unaprijed odre?en u skladu s utvr?enim kriterijima (vidjeti u tom smislu presudu od 29. listopada 2015., Suda?or, C-174/14, EU:C:2015:733, t. 36.).

47 Osim toga, iznos navedene naknade odre?en je unaprijed, s obzirom na to da i sud koji je uputio zahtjev i ma?arska vlada i Europska komisija smatraju da je iznos naknade koja je primljena ili koja se treba primiti snižen. U tom smislu može se tako?er utvrditi da je taj iznos utvr?en na temelju utvr?enih kriterija. Naime, usluge održavanja koje su pru?ili ili koje trebaju pru?iti tu?itelji u glavnom postupku moraju odgovarati postojanju obveze koju oni imaju kao osobe koje iskorištavaju radove poljoprivrednog in?enjeringa da osiguraju slobodan protok voda. Takva obveza može se ispuniti putem propisanih djelatnosti održavanja obavljenih u redovitim rokovima i za koje je mogu?e isplatiti unaprijed odre?enu naknadu.

48 U takvim okolnostima, naknada za iskorištavanje, ?ak i smanjenog iznosa, može predstavljati protuvrijednost za uslugu koju su isporu?ili tu?itelji u glavnom postupku vlasnicima

zemljišta na kojem se nalaze ti radovi, sukladno presudama od 3. ožujka 1994., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 13. i 14.), od 21. ožujka 2002., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, t. 39.) i od 6. listopada 2009., SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, t. 19.).

49 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev treba provjeriti može li iznos naknade koji je primljen ili koji se treba primiti kao protučinidba predstavljati postojanje izravne veze između isporuka usluga koje su obavljene ili koje se trebaju obaviti i te protučinidbe, te posljedično, naplatni karakter isporuka usluga. Taj sud mora posebno provjeriti da se naknadom koju su predvidjeli tužitelji u glavnom postupku isporuke usluga koje su obavljene ili koje se trebaju obaviti ne nadoknađuju samo djelomično i da iznos te naknade nije određen zbog postojanja drugih mogućih faktora koji ovisno o slučaju mogu dovesti u pitanje izravnu vezu između isporuka i njihove protučinidbe.

50 Nadalje, ovisno o slučaju, sud koji je uputio zahtjev trebat će provjeriti da predmetna transakcija u glavnom postupku ne predstavlja posve fiktivan posao, bez gospodarskog sadržaja, obavljen isključivo radi stjecanja porezne prednosti (vidjeti u tom smislu presude od 27. listopada 2011., Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, t. 51. i od 12. srpnja 2012., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, t. 35.).

51 Uzevši u obzir sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti na sljedeći način:

– Članak 9. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da iskorištavanje radova poljoprivrednog inženjeringa, poput onih u glavnom postupku, od strane neprofitnog trgovačkog društva koje takvu djelatnost obavlja samo kao dodatnu profitnu djelatnost, predstavlja gospodarsku djelatnost u smislu te odredbe, neovisno o činjenici da su, s jedne strane, ti radovi u velikoj mjeri financirani državnim potporama i da se, s druge strane, njihovim iskorištavanjem ostvaruju samo prihodi od naknade smanjenog iznosa, ako se ta naknada ostvaruje na kontinuiranoj osnovi zbog trajanja predviđenog razdoblja njezine naplate;

– Članak 24. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se iskorištavanje radova poljoprivrednog inženjeringa, poput onih u glavnom postupku, sastoji od isporuka usluga obavljenih uz naknadu, zbog toga što su one u izravnoj vezi s naknadom koja je primljena ili koja se treba primiti, pod uvjetom da ta naknada smanjenog iznosa predstavlja protuvrijednost pružene usluge i neovisno o činjenici da te isporuke predstavljaju ispunjenje obveza propisanih pravnim pravilima. Sud koji je uputio zahtjev mora provjeriti može li iznos naknade koji je primljen ili koji se treba primiti kao protučinidba predstavljati postojanje izravne veze između isporuka usluga koje su obavljene ili koje se trebaju obaviti i te protučinidbe te, posljedično, naplatni karakter isporuka usluga. Taj sud mora posebno provjeriti da se naknadom koju su predvidjeli tužitelji u glavnom postupku isporuke usluga koje su obavljene ili koje se trebaju obaviti ne nadoknađuju samo djelomično i da iznos te naknade nije određen zbog postojanja drugih mogućih faktora koji ovisno o slučaju mogu dovesti u pitanje izravnu vezu između isporuka i njihove protučinidbe.

Troškovi

52 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

1. Članak 9. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da iskorištavanje radova poljoprivrednog inženjeringa, poput onih u glavnom postupku, od strane neprofitnog trgovačkog društva koje takvu djelatnost obavlja samo kao dodatnu profitnu djelatnost,

predstavlja gospodarsku djelatnost u smislu te odredbe, neovisno o činjenici da su, s jedne strane, ti radovi u velikoj mjeri financirani državnim potporama i da se, s druge strane, njihovim iskorištavanjem ostvaruju samo prihodi od naknade smanjenog iznosa, ako se ta naknada ostvaruje na kontinuiranoj osnovi zbog trajanja predviđenog razdoblja njezine naplate.

2. Članak 24. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se iskorištavanje radova poljoprivrednog inženjeringa, poput onih u glavnom postupku, sastoji od isporuka usluga obavljenih uz naknadu, zbog toga što su one u izravnoj vezi s naknadom koja je primljena ili koja se treba primiti, pod uvjetom da ta naknada smanjenog iznosa predstavlja protuvrijednost pružene usluge i neovisno o činjenici da te isporuke predstavljaju ispunjenje obveza propisanih pravnim pravilima. Sud koji je uputio zahtjev mora povjeriti može li iznos naknade koji je primljen ili koji se treba primiti kao protuvrijednost predstavljati postojanje izravne veze između isporuka usluga koje su obavljene ili koje se trebaju obaviti i te protuvrijednosti, posljedično, naplatni karakter isporuka usluga. Taj sud mora posebno provjeriti da se naknadom koju su predvidjeli tužitelji u glavnom postupku isporuke usluga koje su obavljene ili koje se trebaju obaviti ne nadoknađuju samo djelomično i da iznos te naknade nije određen zbog postojanja drugih mogućih faktora koji ovisno o slučajima mogu dovesti u pitanje izravnu vezu između isporuka i njihove protuvrijednosti.

Potpisi

* Jezik postupka: mađarski