

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 2 czerwca 2016 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 9 ust. 1 – Pojęcia „podatnika do celów podatku od wartości dodanej” i „działalności gospodarczej” – Artykuł 24 ust. 1 – Pojęcie „zawłaszczenia usług” – Roboty inżynierskie na obszarach wiejskich – Budowa i eksploatacja kanalizacji do odprowadzania wody przez spółkę handlową o celu niezarobkowym – Wpływ finansowania robót z wykorzystaniem pomocy państwa i pomocy Unii Europejskiej

W sprawie C-263/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Kúria (sąd najwyższy, Węgry), postanowieniem z dnia 14 maja 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 czerwca 2015 r., w postępowaniu:

Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,

Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: D. Šváby, prezes izby, J. Malenovský i M. Vilaras (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehéra i G. Koósa, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Talabér-Ritz oraz M. Owsiany-Hornung, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 1 i art. 24 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółkami handlowymi o celu niezarobkowym Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. i Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft. a Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV) (główna dyrekcja ds. podatków dla Południowego Kraju Zadunajskiego, Węgry) w przedmiocie ich prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) na podstawie faktur wystawionych przez Recontír BPM Kft. z tytułu wykonanych na ich rzecz robót.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 stanowi, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

4 Artykuł 9 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

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

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

5 Artykuł 24 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

Prawo węgierskie

6 Paragraf 5 ust. 1 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. w sprawie podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą w sprawie VAT”) stanowi:

„Podatnik oznacza osobę lub podmiot mający zdolność prawną prowadzący we własnym imieniu działalność gospodarczą bez względu na miejsce, cel i rezultaty tej działalności. [...]”.

7 Paragraf 6 ust. 1 ustawy w sprawie VAT stanowi:

„Działalność gospodarcza oznacza prowadzenie jakiegokolwiek działalności przynoszącej dochód, czyli w sposób stały lub regularny, mającej na celu uzyskanie świadczenia wzajemnego lub skutkującej uzyskaniem tego świadczenia i jest prowadzona samodzielnie”.

8 Paragraf 16 ustawy w sprawie VAT stanowi:

„Fakt, że dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane jest na podstawie umowy, przepisu ustawy lub rozporządzenia, orzeczenia sądu lub decyzji administracyjnej — w tym orzeczenia niedotyczącego istoty sporu — lub w drodze licytacji jest nieistotny dla danej dostawy

towarów lub „wzajemne”.

9 Paragraf 259 ust. 6 ustawy o VAT:

„„wzajemne” oznacza każde korzyści majątkowe, w tym aktywa przyznane w celu zmniejszenia istniejącej wierzytelności, lecz z wyłączeniem odszkodowania”.

10 Paragraf 4 ust. 1 a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (ustawy nr IV z 2006 r. o spółkach handlowych) stanowi:

„Spółki handlowe mogą być tworzone w celu prowadzenia wspólnej działalności gospodarczej niemającej na celu osiągnięcia zysku (spółka handlowa o celu niezarobkowym). Spółka handlowa o celu niezarobkowym może zostać utworzona i może prowadzić działalność w jakiejkolwiek formie. Cel niezarobkowy spółki handlowej należy zaznaczyć w jej firmie wraz z odniesieniem do formy spółki”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Skarżące w postępowaniu głównym są „spółkami handlowymi o celu niezarobkowym”, które w związku z tym wykonują działalność gospodarczą niemającą na celu osiągnięcia zysku i które mogą wykonywać działalność gospodarczą przynosząc dochód tylko tytułem uzupełniającym. Skarżące zostały utworzone w celu realizacji, a następnie eksploatacji, robót inżynierskich na obszarach wiejskich, a mianowicie kanalizacji do odprowadzania wody, zbiornika wodnego i zbiornika na wodę deszczową na gruntach należących do współników spółek.

12 Prace konieczne do wykonania tych robót zostały sfinansowane z zasobów państwa i Unii Europejskiej. W celu prowadzenia tych prac skarżące w postępowaniu głównym posiadają pozwolenia administracyjne i zgodę właścicieli danych gruntów. Ponadto przewidziano, że skarżące w postępowaniu głównym pobierają od wspomnianych właścicieli opłat z tytułu eksploatacji robót inżynierskich na obszarach wiejskich za okres ośmiu lat.

13 Skarżące w postępowaniu głównym zleciły przygotowanie i wykonanie inwestycji spółce Recontir BPM, która wystawiła za wykonane prace faktury zawierające podatek VAT, który skarżące w postępowaniu głównym zamierza odliczyć.

14 Jednak NAV odmówiła dochodzonego przez skarżące w postępowaniu głównym prawa do odliczenia ze względu na to, że planowana działalność nie stanowi „działalności gospodarczej” w rozumieniu § 6 ustawy w sprawie VAT, ani w odniesieniu do działań składowych się na siebie, a zatem wykorzystywanych przez wszystkich, ani do działań będących własnością prywatną. Skarżące w postępowaniu głównym nie są zatem „podatnikami” z tytułu prowadzonej przez nie działalności. Nie prowadzą one ani na rzecz swoich współników, ani osób trzecich, jakiejkolwiek działalności, którą można uznać za „wzajemne”. Zwykła eksploatacja robót inżynierskich na obszarach wiejskich, polegająca na konserwacji betonowego pasa i jego okolic oraz na zapewnieniu przepływu wody, obejmuje drogę publiczną i stanowi obowiązek ustawowy a nie wzajemne. Niewielkie dochody, które planują osiągnąć skarżące w postępowaniu głównym z tytułu eksploatacji tych robót, nie odpowiadają pojęciu „wzajemnego” w rozumieniu ustawy w sprawie VAT.

15 Skarga wniesiona przez skarżące w postępowaniu głównym na tę decyzję odmowną została oddalona w pierwszej instancji z tych samych powodów, jakie przedstawił NAV.

16 W konsekwencji skarżące w postępowaniu głównym wniosły do Kúria (sądu najwyższego,

W?gry) skarg? kasacyjn?, w której podnios?y, ?e jako spółki handlowe s? „podatnikami”, poniewa? opodatkowanie opiera si? na obiektywnych czynnikach. Stwierdzi?y one, ?e mo?liwo?? skorzystania z prawa do odliczenia zale?y od klasyfikacji prowadzonej dzia?alno?ci i ?e do celów definicji „dzia?alno?ci gospodarczej” okre?lonej w § 6 ust. 1 ustawy w sprawie VAT wystarczy prowadzi? w sposób sta?y lub regularny jak?kolwiek dzia?alno?? skutkuj?c? uzyskaniem ?wiadczenia wzajemnego. Wymóg osi?gni?cia zysku nie jest niezb?dny do zakwalifikowania jako „dzia?alno?ci gospodarczej”.

17 S?d odsy?aj?cy zauwa?y?, ?e pojęcie „dzia?alno?ci gospodarczej” jest bardzo szerokie i ?e ani osi?gni?cie zysku, ani finansowanie inwestycji z wykorzystaniem pomocy pa?stwa nie ma ?adnego znaczenia w tym zakresie. Zdaniem tego s?du w celu uznania danej dzia?alno?ci za „?wiadczenie us?ug” nieistotne jest to, czy skar??ce w post?powaniu g?ównym spe?niaj? na?o?ony ustawowo obowi?zek konserwacji. S?d odsy?aj?cy d??y natomiast do ustalenia, czy op?ata pobierana na mocy umowy o eksploatacji i korzystaniu powinna zosta? uznana za ?wiadczenie wzajemne i czy pomi?dzy konserwacj? robót in?ynieryjnych na obszarach wiejskich przeprowadzonych dzi?ki inwestycjom a ?wiadczeniem wzajemnym istnieje bezpo?redni zwi?zek.

18 W powy?szych okoliczno?ciach Kúria (s?d najwy?szy) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybunału z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w okoliczno?ciach rozpatrywanej sprawy skar??ce [w post?powaniu g?ównym] dzia?aj? jako podatnicy ze wzgl?du na to, ?e wyk?adnia art. 9 ust. 1 dyrektywy [2006/112] nie wy??cza dzia?alno?ci prowadzonej przez spółki prawa handlowego z zakresu pojęcia dzia?alno?ci gospodarczej, nawet je?li spółki te mog? prowadzi? dzia?alno?? gospodarcz? przynosz?c? dochód tylko tytułem uzupe?niaj?cym?

2) Czy w celu uznania skar??cych [w post?powaniu g?ównym] za podatników ma znaczenie okoliczno??, ?e istotna cz?? inwestycji skar??cych jest finansowana pomoc? pa?stwa i ?e w ramach eksploatacji osi?gaj? one dochody zwi?zane z pobieraniem niewielkiej op?aty?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi przecz?cej na pytanie drugie, czy nale?y uzna?, ?e wspomniana »op?ata« stanowi ?wiadczenie wzajemne za ?wiadczenie us?ug i ?e istnieje bezpo?rednie powi?zanie mi?dzy ?wiadczeniem us?ug a zap?at? ?wiadczenia wzajemnego?

4) Czy ?wiadczenie us?ug przez skar??ce [w post?powaniu g?ównym] w rozumieniu art. 24 dyrektywy [2006/112] oznacza eksploatacj? inwestycji, czy te? nie mo?na uzna?, ?e chodzi o ?wiadczenie us?ug, poniewa? chodzi o spe?nienie obowi?zku prawnego?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

19 Poprzez swoje cztery pytania, które nale?y zbada? ??cznie, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e eksploatacja robót in?ynieryjnych na obszarach wiejskich, takich jak te rozpatrywane w post?powaniu g?ównym, przez spółk? handlow? o celu niezarobkowym stanowi dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu tego przepisu, niezale?nie od okoliczno?ci, i?, po pierwsze, roboty te zosta?y w dużej mierze sfinansowane z pomocy pa?stwa i, po drugie, ich eksploatacja przynosi dochody zwi?zane z pobieraniem niewielkiej op?aty. S?d zapytuje tak?e, czy art. 24 wspomnianej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e owa eksploatacja robót in?ynieryjnych na obszarach wiejskich stanowi ?wiadczenie us?ug i czy istnieje bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy tym ?wiadczeniem a op?at? stanowi?c? ?wiadczenie wzajemne, niezale?nie od okoliczno?ci, i? chodzi o spe?nienie obowi?zku ustawowego.

20 Nale?y przypomnie?, ?e o ile dyrektywa 2006/112 zakre?la bardzo szeroko zakres

zastosowania podatku VAT, o tyle podatkiem tym objęta jest wyłącznie działalność o charakterze gospodarczym (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 czerwca 2003 r., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, pkt 39; z dnia 26 czerwca 2007 r., T-Mobile Austria i in., C-284/04, EU:C:2007:381, pkt 34; a także z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 34).

21 Zgodnie z art. 2 dyrektywy 2006/112 dotyczącym opodatkowanych transakcji podatkowi VAT podlegają bowiem, poza przywozem towarów, odpłatne wewnętrzne nabycie towarów, odpłatne dostawy towarów i odpłatne świadczenie usług dokonane przez podatnika na terytorium kraju. Ponadto za „podatnika” zgodnie z treścią art. 9 rzeczony dyrektywy jest uważana każda osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 marca 1987 r., Komisja/Niderlandy, 235/85, EU:C:1987:161, pkt 6; z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 26, 27; a także z dnia 29 października 2009, Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 35).

22 Podobnie, analiza pojęć „dostawa towarów” i „świadczenie usług” wskazuje na to, że pojęcia te, chociażowo definiujące transakcje podlegające opodatkowaniu na podstawie dyrektywy 2006/112, mają charakter obiektywny oraz że stosuje się niezależnie od celów i rezultatów danych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 44).

23 Pojęcie „działalności gospodarczej” zdefiniowane zostało w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców i usługodawców, a w szczególności wykorzystywanie w sposób dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia dochodu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 czerwca 2007 r., T-Mobile Austria i in., C-284/04, EU:C:2007:381, pkt 33; z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 36; a także z dnia 20 czerwca 2013 r., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr, C-219/12, EU:C:2013:413, pkt 16).

24 W tym względzie należy stwierdzić, że pojęcie „wykorzystywanie” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 odnosi się, zgodnie z wymogami zasady neutralności wspólnego systemu podatku VAT, do wszelkich czynności, niezależnie od ich formy prawnej, które służą stałemu czerpaniu dochodu z danego dobra (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 czerwca 2007 r., T-Mobile Austria i in., C-284/04, EU:C:2007:381, pkt 38; a także z dnia 13 grudnia 2007 r., Götz, EU:C:2007:789, pkt 18).

25 Ponadto, zgodnie z art. 24 dyrektywy 2006/112 świadczenie usług oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.

26 Natomiast podstawą opodatkowania usług jest wszystko to, co zostało otrzymane jako świadczenie wzajemne za wykonaną usługę, a tym samym świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. Wynika stąd, że świadczenie usług dokonywane jest „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, a zatem podlega opodatkowaniu, tylko jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdy świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13, 14; z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 39; a także z dnia 6 października 2009 r., SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, pkt 19).

27 To w ?wietle tych rozwa?a? nale?y odpowiedzie? na przed?o?one pytania.

28 W pierwszej kolejno?ci, z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e dzia?alno?? rozpatrywana w post?powaniu g?ównym polega na eksploatacji robót in?ynieryjnych na obszarach wiejskich, na które sk?adaj? si? kanalizacja do odprowadzania wody, zbiornik wodny i zbiornik na wod? deszczow?. Dzia?alno?? tego rodzaju nale?y uzna? za „dzia?alno?? gospodarcz?” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, je?eli ma ona na celu sta?e uzyskiwanie dochodu.

29 Kwestia, czy dzia?alno?? ta ma na celu sta?e osi?ganie dochodu, jest problemem faktycznym, który nale?y ocenia? z uwzgl?dnieniem ca?o?ci okoliczno?ci sprawy, w tym mi?dzy innymi charakteru danego dobra (zob. wyroki: z dnia 19 lipca 2012 r., R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, pkt 33; a tak?e z dnia 20 czerwca 2013 r., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfa?hr, C?219/12, EU:C:2013:413, pkt 19).

30 W niniejszej sprawie ?wiadczenia, które zosta?y lub maj? zosta? wykonane przez skar??ce w post?powaniu g?ównym, polegaj? na wykorzystaniu robót in?ynieryjnych na obszarach wiejskich oraz drogi publicznej, która ??czy niektóre ich cz??ci, w celu zapewnienia w ka?dym momencie swobodnego przep?ywu wody, w szczególno?ci poprzez konserwacj? tych robót. ?wiadczenia te wi??? si? z uzyskaniem wynagrodzenia, poniewa? skar??ce w post?powaniu g?ównym chc? pobiera? od zainteresowanych w?a?cicieli gruntów op?at? z tytu?u eksploatacji robót in?ynieryjnych na obszarach wiejskich za czas okre?lony o?miu lat.

31 W takich okoliczno?ciach nale?y stwierdzi?, ?e eksploatacja tych robót jest realizowana w celu osi?gni?cia dochodu.

32 W tym wzgl?dzie je?li nie jest pewne, czy skar??ce w post?powaniu g?ównym rozpocz??y eksploatacj? robót in?ynieryjnych na obszarach wiejskich w dniu, w którym dochodzi?y swojego prawa do odliczenia podatku naliczonego, nale?y przypomnie?, ?e kto ma potwierdzony obiektywnymi dowodami zamiar rozpocz?cia samodzielnie „dzia?alno?ci gospodarczej” w rozumieniu art. 9 dyrektywy 2006/112 i kto ponosi pierwsze wydatki inwestycyjne w tym celu, powinien by? uwa?any za podatnika (zob. analogicznie wyroki: z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in., od C?110/98 do C?147/98, EU:C:2000:145, pkt 47; a tak?e z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl, C?400/98, EU:C:2000:304, pkt 34).

33 Ponadto, nale?y stwierdzi?, ?e okres o?miu lat przewidziany na pobranie op?aty przyznaje planowanej op?acie z tytu?u eksploatacji charakter sta?y w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 23 niniejszego wyroku.

34 Sta?y charakter osi?gania dochodu nie mo?e zosta? podwa?ony ze wzgl?du na to, ?e skar??ce w post?powaniu g?ównym mog? prowadzi? dzia?alno?? gospodarcz? przynosz?c? dochód tylko tytu?em uzupe?niaj?cym.

35 Po pierwsze, nale?y przypomnie?, ?e jak wynika z samego brzmienia art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 oraz z orzecznictwa Trybuna?u, wykorzystywanie dóbr materialnych lub niematerialnych uznaje si? za maj?ce cel zarobkowy niezale?nie od tego, czy ma to na celu osi?gni?cie zysku (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfa?hr, C?219/12, EU:C:2013:413, pkt 25), tote? fakt, i? ze wzgl?du na form? prawn? skar??ce w post?powaniu g?ównym mog? prowadzi? dzia?alno?? gospodarcz? przynosz?c? dochód tylko tytu?em uzupe?niaj?cym, jest nieistotny z punktu widzenia istnienia dzia?alno?ci gospodarczej zmierzaj?cej do sta?ego osi?gania dochodu.

36 Po drugie, wpływ możliwości prowadzenia działalności rozpatrywanej w postępowaniu głównym tytułem uzupełniającym na charakter gospodarczy tej działalności zależy od zbadania wszystkich okoliczności eksploatacji robót inżynieryjnych na obszarach wiejskich, aby stwierdzić, czy rzeczywiście są one wykorzystywane w sposób ciągły w celu osiągnięcia dochodu (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 września 1996 r., Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, pkt 27; a także z dnia 19 lipca 2012 r., Rådilhs, C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 34).

37 Niemniej w świetle przedstawionych przez sąd odsyłający okoliczności faktycznych, które zostały już wskazane w pkt 30-33 niniejszego wyroku, wydaje się, że ze względu na długość trwania przewidzianej opłaty z tytułu eksploatacji należy nadać charakter stały mogący prowadzić do postrzegania eksploatacji tych robót jako „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

38 Wreszcie, okoliczności, że realizowane inwestycje zostały sfinansowane w dużej mierze z wykorzystaniem pomocy przyznanej przez państwo członkowskie i Unii, nie może mieć wpływu na charakter gospodarczy lub niegospodarczy podjętej lub planowanej działalności skarżących w postępowaniu głównym, ponieważ pojęcie „działalności gospodarczej” ma charakter obiektywny i znajduje zastosowanie niezależnie, nie tylko od celów i rezultatów danych transakcji, lecz również od sposobu finansowania wybranego przez dany podmiot, w tym w przypadku gdy chodzi o dotacje publiczne (zob. w odniesieniu do zakazu ograniczania prawa do odliczenia wyroki: z dnia 6 października 2005 r., Komisja/Francja, C-243/03, EU:C:2005:589, pkt 32, 33; a także z dnia 23 kwietnia 2009 r., PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, pkt 20, 26).

39 W drugiej kolejności, eksploatacja robót inżynieryjnych na obszarach wiejskich może zostać uznana za objętą kategorią odpłatnego świadczenia usług jedynie wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a opłatą z tytułu eksploatacji otrzymaną lub która zostanie otrzymana przez skarżące w postępowaniu głównym, i gdy opłata ta stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej na rzecz usługobiorców.

40 W niniejszej sprawie świadczenia, które zostały wykonane lub które mają zostać wykonane przez skarżące w postępowaniu głównym, polegają na eksploatacji robót inżynieryjnych na obszarach wiejskich oraz drogi publicznej, która – czy niektóre ich części, w celu zapewnienia w każdym momencie swobodnego przepływu wody, w szczególności poprzez konserwację tych robót, a więc stanowi świadczenia usług w rozumieniu art. 24 dyrektywy 2006/112.

41 Okoliczności, że w ramach tej działalności konserwacja drogi publicznej w celu umożliwienia swobodnego przepływu wody wynika z ustawowego obowiązku, nie może mieć wpływu na ocenę odpłatnego charakteru działalności rozpatrywanej w postępowaniu głównym, ponieważ okoliczności taka nie może podważyć ani kwalifikacji owej działalności jako „świadczenia usług”, ani bezpośredniego związku pomiędzy tym świadczeniem a jego świadczeniem wzajemnym.

42 Orzeczono bowiem, iż okoliczność, że omawiana działalność polega na pełnieniu funkcji przyznanych i regulowanych przez ustawę w interesie powszechnym, jest bez znaczenia dla oceny, czy działalność ta stanowi odpłatne świadczenie usług (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 września 2000 r., Komisja/Francja, C-276/97, EU:C:2000:424, pkt 33; a także z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 40). Ponadto, uznano również, że nawet jeżeli omawiana działalność ma na celu wykonywanie konstytucyjnego obowiązku ciążącego wyjącznie i bezpośrednio na danym państwie członkowskim, nie można tylko z tego powodu podważyć bezpośrednio związku istniejącego pomiędzy dokonaniem świadczenia usług a otrzymanym wynagrodzeniem (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 39).

43 Podobnie, żadna z pozostałych okoliczności przedstawionych przez sąd odsyłający nie może mieć wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie dokonane, i świadczeniem wzajemnym, które zostało lub zostanie otrzymane.

44 Dotyczy to w szczególności także niskiej kwoty opłaty z eksploatacji przewidzianej przez skarżące w postępowaniu głównym.

45 Należy bowiem przypomnieć, że okoliczność, iż transakcja gospodarcza została dokonana po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej, nie ma znaczenia dla kwalifikacji odpłatnej transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 stycznia 2005 r., Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 22; z dnia 9 czerwca 2011 r., Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, pkt 25; a także z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 36, 37).

46 W związku z tym okoliczność taka nie może mieć wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie dokonane, a świadczeniem wzajemnym, które zostało lub zostanie otrzymane, w wysokości wcześniej określonej według ustalonych kryteriów (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 36).

47 Dodatkowo kwota wspomnianej opłaty została ustalona wcześniej, ponieważ zarówno sąd odsyłający, jak i rzędnągierski oraz Komisja Europejska uznali wysokość opłaty, która została lub zostanie otrzymana, za niską. W tej kwestii można również uznać, że kwota ta została określona na podstawie ustalonych kryteriów. Świadczenia polegające na konserwacji, wykonane lub które zostaną wykonane przez skarżące w postępowaniu głównym, powinny odpowiadać obowiązkowi spoczywającemu na tych skarżących jako na podmiotach wykorzystujących roboty inżynierskie na obszarach wiejskich, a który to obowiązek polega na zapewnieniu swobodnego przepływu wody. Obowiązek taki może się skonkretyzować w wyniku czynności konserwacji o charakterze ograniczonym wykonywanych regularnie i mogących przysporzyć ustalone wcześniej wynagrodzenie.

48 W sytuacji takiej opłata za eksploatację, nawet w niskiej kwocie, może stanowić równowartość usługi świadczonych przez skarżące w postępowaniu głównym na rzecz właścicieli działek, na których przeprowadzane są omawiane roboty, zgodnie z wyrokami z dnia 2 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13, 14), z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 39), a także z dnia 6 października 2009 r., SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, pkt 19).

49 W tym względzie do sądu odsyłającego będzie należało zbadać, czy kwota opłaty, która została lub zostanie otrzymana, jako świadczenie wzajemne, może uzasadniać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie

zrealizowane, a wspomnianym świadczeniem wzajemnym, i w konsekwencji charakter odpłatny świadczenia usług. Sąd ten powinien zwłaszcza upewnić się, że przewidziana przez skarżące w postępowaniu głównym opłata nie pokrywa tylko częściowo świadczeń, które zostały lub zostaną wykonane, i że jej wysokość nie została ustalona przy uwzględnieniu innych możliwych czynników, które mogłyby, w stosownym przypadku, podważyć bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem a świadczeniem wzajemnym.

50 Dodatkowo, w stosownym wypadku, do sądu odsyłającego będzie należało upewnienie się, czy rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja nie stanowi czysto sztucznej struktury, oderwanej od przyczyn ekonomicznych, tworzonej wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 2011 r., Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, pkt 51; z dnia 12 lipca 2012 r., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, pkt 35).

51 Wobec czego ci powyższych rozważań na zadane pytania należy udzielić odpowiedzi w następujący sposób:

– Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że eksploatacja robót inżynierskich na obszarach wiejskich, takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, przez spółkę handlową o celu niezarobkowym wykonującą tak działalność przynoszącą dochód tylko tytułem uzupełniającym, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, niezależnie od okoliczności, i, po pierwsze, roboty te zostały w dużej mierze sfinansowane z pomocy państwa i, po drugie, ich eksploatacja przynosi jedynie dochody związane z pobieraniem niewielkiej opłaty, przy czym opłata ta ma charakter stały ze względu na przewidziany okres jej pobierania;

– Artykuł 24 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że eksploatacja robót inżynierskich na obszarach wiejskich takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym polega na odpłatnym świadczeniu usług z tego względu, że są one bezpośrednio związane z opłatą, która została lub zostanie otrzymana, z zastrzeżeniem że opłata ta w niskiej kwocie stanowi równowartość świadczonej usługi, niezależnie od okoliczności, i że świadczenia te prowadzą do spełnienia obowiązku ustawowego. Do sądu odsyłającego będzie należało zbadać, czy kwota opłaty, która została lub zostanie otrzymana, jako świadczenie wzajemne, może uzasadniać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie zrealizowane, a wspomnianym świadczeniem wzajemnym, i w konsekwencji charakter odpłatny świadczenia usług. Sąd ten powinien zwłaszcza upewnić się, że przewidziana przez skarżące w postępowaniu głównym opłata nie pokrywa tylko częściowo świadczeń, które zostały lub zostaną wykonane, i że jej wysokość nie została ustalona przy uwzględnieniu innych możliwych czynników, które mogłyby, w stosownym przypadku, podważyć bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem a świadczeniem wzajemnym.

W przedmiocie kosztów

52 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania głównego, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że eksploatacja robót inżynierskich na obszarach wiejskich, takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, przez spółkę handlową o celu niezarobkowym wykonującą tak działalność przynoszącą dochód tylko tytułem uzupełniającym, stanowi działalność

gospodarcz? w rozumieniu tego przepisu, niezale?nie od okoliczno?ci, i?, po pierwsze, roboty te zosta?y w du?ej mierze sfinansowane z pomocy pa?stwa i, po drugie, ich eksploatacja przynosi jedynie dochody zwi?zane z pobieraniem niewielkiej op?aty, przy czym op?ata ta ma charakter sta?y ze wzgl?du na przewidziany okres jej pobierania.

2) Artyku? 24 dyrektywy 2006/112 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e eksploatacja robót in?ynieryjnych na obszarach wiejskich takich jak te rozpatrywane w post?powaniu g?ównym polega na odp?atnym ?wiadczeniu us?ug z tego wzgl?du, ?e s? one bezpo?rednio zwi?zane z op?at?, która zosta?a lub zostanie otrzymana, z zastrze?eniem ?e op?ata ta w niskiej kwocie stanowi równowarto?? ?wiadczonej us?ugi, niezale?nie od okoliczno?ci, i? ?wiadczenia te prowadz? do spe?nienia obowi?zku ustawowego. Do s?du odsy?aj?cego nale?y zbadanie, czy kwota op?aty, która zosta?a lub zostanie otrzymana, jako ?wiadczenie wzajemne, mo?e uzasadnia? istnienie bezpo?redniego zwi?zku pomi?dzy ?wiadczeniem us?ug, które zosta?o lub zostanie zrealizowane, a wspomnianym ?wiadczeniem wzajemnym, i w konsekwencji charakter odp?atny ?wiadczenia us?ug. S?d ten powinien zw?aszcza upewni? si?, ?e przewidziana przez skar??ce w post?powaniu g?ównym op?ata nie pokrywa tylko cz??ciowo ?wiadcze?, które zosta?y lub zostaną wykonane, i ?e jej wysoko?? nie zosta?a ustalona przy uwzgl?dnieniu innych mo?liwych czynników, które mog?yby, w stosownym przypadku, podwa?y? bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy ?wiadczeniem a ?wiadczeniem wzajemnym.

Podpisy

* J?zyk post?powania: w?gierski.