

SODBA SODIŠ?A (osmi senat)

z dne 2. junija 2016(*)

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – ?len 9(1) – Pojma ‚dav?ni zavezanec za davek na dodano vrednost‘ in ‚ekonomska dejavnost‘ – ?len 24(1) – Pojem ‚opravljanje storitev‘ – Objekti agromelioracije – Izgradnja in izkoriš?anje kanalizacije s strani neprofitne gospodarske družbe – Vpliv financiranja objektov z državnimi pomo?mi in pomo?mi Evropske unije“

V zadevi C?263/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Kúria (vrhovno sodiš?e, Madžarska) z odlo?bo z dne 14. maja 2015, ki je na Sodiš?e prispela 3. junija 2015, v postopku

Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,

Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó F?igazgatósága (NAV),

SODIŠ?E (osmi senat),

v sestavi D. Šváby, predsednik senata, J. Malenovský in M. Vilaras (poro?evalec), sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za madžarsko vlado M. Z. Fehér in G. Koós, agenta,
- za Evropsko komisijo K. Talabér-Ritz in M. Owsiany-Hornung, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 9(1) in 24(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. in Lajvér

Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft., neprofitnima gospodarskima družbama, ter Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV) ((glavni davčni direktorat regije Južno Zadonavje, Madžarska) glede njune pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) od računov, ki jih je družba Recontir BPM Kft. izdala za delo, opravljeno za njen račun.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1)(c) Direktive 2006/112 določa, da so predmet DDV storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

4 Člen 9(1) navedene direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvarih ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 24(1) iste direktive določa:

„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

Madžarsko pravo

6 Člen 5(1) az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zakon št. CXXVII iz leta 2007 o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„Davčni zavezanec: fizična oseba ali subjekt s pravno sposobnostjo, ki v svojem imenu opravlja ekonomsko dejavnost, ne glede na kraj, namen in rezultat te dejavnosti. [...]“

7 Člen 6(1) zakona o DDV določa:

„Ekonomska dejavnost: poslovno izvajanje katere koli dejavnosti, s katero se ustvarja dohodek, bodisi stalno bodisi redno, če je njen cilj ali rezultat prejetje plačila in se izvaja neodvisno.“

8 Člen 16 zakona o DDV določa:

„Za dobavo blaga ali opravljanje storitev ni pomembno, ali se izvaja na podlagi pogodbe, zakonske ali podzakonske določbe ali sodne ali upravne odločbe – čeprav se ne izreče o utemeljenosti – ali prek dražbe.“

9 Člen 259(6) zakona o DDV določa:

„plačilo: vsaka finančna korist, vključno s sredstvi, dodeljenimi za zmanjšanje obstoječega dolga, izključene pa so odškodnine“.

10 Člen 4(1) a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (zakon št. IV iz leta 2006 o gospodarskih družbah) določa:

„Gospodarske družbe se lahko ustanovijo tudi za opravljanje kolektivne ekonomske dejavnosti, katere namen ni ustvarjanje dobička (neprofitna gospodarska družba). Neprofitna gospodarska

družba se lahko ustanovi in posluje v kakršni koli pravni obliki. Neprofitnost gospodarske družbe mora biti razvidna iz firme skupaj z navedbo pravnoorganizacijske oblike družbe.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

11 Tožeči stranki v postopku v glavni stvari sta „neprofitni gospodarski družbi“, ki v tej obliki izvajata ekonomsko dejavnost, katere namen ni ustvarjanje dobička, in ki lahko ekonomsko dejavnost, s katero se ustvarja dohodek, izvajata le kot dopolnilno dejavnost. Ustanovljeni sta bili za to, da na zemljiščih v lasti njunih družbenikov zgradita objekte agromelioracije, in sicer kanalizacijo, rezervoar in poplavne jaške, in jih izkoriščata.

12 Dela, potrebna za izgradnjo teh objektov, so bila financirana iz sredstev države in Evropske unije. Tožeči stranki iz postopka v glavni stvari sta za izvedbo del pridobili upravna dovoljenja in soglasje lastnikov zadevnih zemljišč. Med drugim je predvideno, da tožeči stranki iz postopka v glavni stvari od navedenih lastnikov osem let pobirata pristojbino za uporabo objektov agromelioracije.

13 Pripravo in izvedbo ukrepov sta tožeči stranki iz postopka v glavni stvari zaupali družbi Recontir BPM, ki je za opravljena dela izdala račune, ki so vključevali DDV, ki sta ga tožeči stranki iz postopka v glavni stvari želeli odbiti.

14 Vendar je NAV pravico do odbitka, ki sta jo uveljavljali tožeči stranki iz postopka v glavni stvari, zavrnil, ker navedena dejavnost ni „ekonomska dejavnost“ v smislu člena 6 zakona o DDV bodisi zaradi delov, ki sestavljajo cestno omrežje in jih torej uporabljajo vsi, bodisi zaradi delov, ki so na zasebnih zemljiščih. Tožeči stranki iz postopka v glavni stvari naj torej glede svoje dejavnost ne bi bili „davčni zavezanci“. Izvajali naj ne bi nobene dejavnosti, ki bi jo bilo bodisi glede na njune družbenike bodisi glede na tretje osebe mogoče opredeliti kot „opravljanje storitev“. Običajno izkoriščanje objektov agromelioracije, ki obsega vzdrževanje betonske ceste in njene okolice ter zagotavljanje odtekanja vode, naj bi bila del javne službe vzdrževanja cest in naj bi bila obveznost, ki izhaja iz pravnega pravila, ne pa iz opravljanja storitev. Zmanjšani prihodki, ki sta jih tožeči stranki v postopku v glavni stvari nameravali prejemati za izkoriščanje teh objektov, naj ne bi ustrezali pojmu „plačilo“ v smislu zakona o DDV.

15 Zoper to zavrnilno odločbo sta tožeči stranki v postopku v glavni stvari vložili tožbo, ki je bila na prvi stopnji zavrnjena iz enakih razlogov, kot jih je navedel NAV.

16 Tožeči stranki iz postopka v glavni stvari sta zato vložili kasacijsko pritožbo pri Kúria (vrhovno sodišče, Madžarska), pred katerim sta trdili, da imata kot gospodarski družbi status „davčnih zavezank“, pri čemer zavezanost temelji na objektivnem dejstvu. Menita, da je možnost uresničevanja pravice do odbitka odvisna od razvrstitve izvajane dejavnosti in da za to, da dejavnost ustreza opredelitvi „ekonomska dejavnost“ v smislu člena 6(1) zakona o DDV, zadostuje, da se opravlja stalno ali redno in da je njen rezultat prejetje plačila. Za opredelitev dejavnosti kot „ekonomske dejavnosti“ naj ne bi bilo potrebno ustvarjanje dobička.

17 Predložitveno sodišče navaja, da je pojem „ekonomska dejavnost“ zelo širok in da nanj ne vplivata niti ustvarjanje dobička niti financiranje naložb z državnimi pomočmi. Po njegovem mnenju na to, da se dejavnost opredeli kot „opravljanje storitev“, ne vpliva, da imata tožeči stranki v postopku v glavni stvari obveznost vzdrževanja, ki jima jo nalaga pravno pravilo. Nasprotno, predložitveno sodišče se sprašuje, ali je treba dajatev, ki se plača na podlagi pogodbe o izkoriščanju in uporabi, šteti za plačilo in ali obstaja neposredna zveza med vzdrževanjem objektov agromelioracije, ki so bili zgrajeni z naložbami, in takim plačilom.

18 V teh okoliščinah je Kúria (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno

odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali sta tožeči stranki v okoliščinah te zadeve davčni zavezanki glede na to, da razlaga člena 9(1) Direktive [2006/112] iz pomenskega področja ekonomske dejavnosti ne izključuje dejavnosti, ki jih opravljajo gospodarske družbe, niti če te lahko opravljajo podjetniško ekonomsko dejavnost, s katero se zagotavlja dohodek, samo kot stransko dejavnost?

2. Ali je za obravnavanje tožečih strank [iz postopka v glavni stvari] kot davčnih zavezank pomembna okoliščina, da se bistveni del njunih naložb financira z državno pomočjo in da v okviru upravljanja ustvarjata prihodke z zaračunavanjem manjših pristojbin?

3. Ali je treba v primeru nikalnega odgovora na drugo vprašanje šteti, da navedena „pristojbina“ pomeni plačilo za storitev in da obstaja neposredna zveza med opravljanjem storitve in plačilom?

4. Ali upravljanje naložbe pomeni, da tožeči stranki opravljata storitev v smislu člena 24 Direktive [2006/112], ali pa za to upravljanje ni mogoče šteti, da gre za opravljanje storitev, ker pomeni izpolnjevanje zakonske obveznosti?“

Vprašanja za predhodno odločanje

19 Predložitveno sodišče s štirimi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 9(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da to, da neprofitna gospodarska družba izkorišča objekte agromelioracije, kot so ti iz postopka v glavni stvari, pomeni ekonomsko dejavnost v smislu te določbe, čeprav so bili ti objekti v pomembnem delu financirani z državnimi pomočmi in čeprav so edini prihodki od izkoriščanja teh objektov manjše pristojbine. Sprašuje se tudi, ali je treba člen 24 navedene direktive razlagati tako, da to izkoriščanje objektov agromelioracije pomeni opravljanje storitev, in ali obstaja neposredna zveza med tem opravljanjem storitev in pristojbino, ki naj bi bila plačilo zanj, čeprav gre za izpolnjevanje obveznosti, določenih s pravnimi pravili.

20 Spomniti je treba, da Direktiva 2006/112 sicer določa zelo široko področje uporabe DDV, vendar se ta davek uporablja zgolj za gospodarske dejavnosti (glej zlasti sodbe z dne 26. junija 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, točka 39; z dne 26. junija 2007, T-Mobile Austria in drugi, C-284/04, EU:C:2007:381, točka 34, in z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, točka 34).

21 V skladu s členom 2 Direktive 2006/112, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, so plačilu DDV poleg uvoza blaga namreč zavezane tudi pridobitve blaga znotraj Skupnosti ter dobava blaga in storitev, ki jih davčni zavezanec za plačilo opravi v državi. Poleg tega je v skladu s členom 9 navedene direktive „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki neodvisno opravlja katero koli ekonomsko dejavnost ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti (glej zlasti sodbe z dne 26. marca 1987, Komisija/Nizozemska, 235/85, EU:C:1987:161, točka 6; z dne 16. septembra 2008, Isle of Wight Council in drugi, C-288/07, EU:C:2008:505, točki 26 in 27, in z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, točka 35).

22 Prav tako je iz analize pojmov „dobava blaga“ in „opravljanje storitev“ razvidno, da sta ta pojma, ki opredeljujeta del obdavčljivih transakcij na podlagi Direktive 2006/112, objektivna in se uporabljata neodvisno od namenov in rezultatov zadevnih transakcij (glej v tem smislu sodbo z dne 12. januarja 2006, Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, EU:C:2006:16, točka 44).

23 Pojem „ekonomska dejavnost“ je v členu 9(1), drugi pododstavek, opredeljen tako, da obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, in zlasti izkoriščanje

premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka (glej med drugim sodbe z dne 26. junija 2007, T-Mobile Austria in drugi, C-284/04, EU:C:2007:381, točka 33; z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, točka 36, in z dne 20. junija 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, točka 16).

24 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da se pojem „izkoriščanje“ v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 v skladu z zahtevami na čela nevtralnosti skupnega sistema DDV nanaša na vse transakcije, s katerimi se iz zadevnega premoženja trajno dosega dohodek, ne glede na njihovo pravno obliko (glej v tem smislu sodbi z dne 26. junija 2007, T-Mobile Austria in drugi, C-284/04, EU:C:2007:381, točka 38, in z dne 13. decembra 2007, Götz, EU:C:2007:789, točka 18).

25 Poleg tega v skladu s členom 24 Direktive 2006/112 „opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

26 Davčna osnova za opravljanje storitev je namreč vse, kar se prejme v zameno za opravljeno storitev, opravljanje storitev pa je obdavčljivo, samo če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom. Iz tega sledi, da je storitev opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112 in je zato obdavčljiva, samo če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec storitev, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (sodbe z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, točki 13 in 14; z dne 21. marca 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, točka 39, in z dne 6. oktobra 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, točka 19).

27 Na zastavljena vprašanja je treba torej odgovoriti ob upoštevanju teh ugotovitev.

28 Na prvem mestu iz predložitvene odločbe izhaja, da dejavnost iz postopka v glavni stvari obsega izkoriščanje objektov agromelioracije, ki obsegajo kanalizacijo, rezervoar in poplavne jaške. To dejavnost je treba šteti za dejavnost, ki je zajeta s pojmom „ekonomska dejavnost“ v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, če se opravlja za trajno doseganje dohodka.

29 Vprašanje, ali se ta dejavnost opravlja za trajno doseganje dohodka, je dejansko vprašanje, ki ga je treba presojati ob upoštevanju vseh podatkov o zadevi, med katerimi je med drugim narava obravnavanega blaga (glej sodbi z dne 19. julija 2012, Rudihs, C-11/497, točka 33, in z dne 20. junija 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, točka 19).

30 V obravnavanem primeru so storitve, ki jih tožeči stranki opravljata ali ki jih bosta opravljali, izkoriščanje objektov agromelioracije in javnih cest, med katere spadajo nekateri deli objektov, zaradi trajnega zagotavljanja nemotenega odtekanja vode, zlasti z vzdrževanjem teh objektov. Zaradi teh storitev pride ali bo prišlo do prejemanja plačil, saj tožeči stranki v postopku v glavni stvari želita od navedenih lastnikov osem let pobirati pristojbino za izkoriščanje objektov agromelioracije.

31 V takih okoliščinah je treba šteti, da se izkoriščanje teh objektov izvaja zaradi doseganja dohodka.

32 Čeprav v zvezi s tem ni gotovo, da sta tožeči stranki iz postopka v glavni stvari izkoriščanje objektov agromelioracije za čeli na dan, ko sta uveljavljali pravico do odbitka vstopnega DDV, je treba spomniti, da je treba tistega, ki ima z objektivnimi dokazi potrjen namen neodvisno za četi „ekonomska dejavnost“ v smislu člena 9 Direktive 2006/112 in ki temu nameni prve naložbene odhodke, šteti za davčnega zavezanca (glej po analogiji sodbi z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in

drugi, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 47, in z dne 8. junija 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, točka 34).

33 Poleg tega je treba ugotoviti, da se predvidena pristojbina za izkoriščanje zaradi osemletnega obdobja, ki je določeno za njeno pobiranje, šteje za trajno v smislu sodne prakse, navedene v točki 23 te sodbe.

34 O obstoju trajnih dohodkov ni mogoče podvomiti s tem, da naj bi tožeči stranki iz postopka v glavni stvari ekonomsko dejavnost smeli opravljali le kot dejavnost, s katero se lahko dohodek dosega le dopolnilno.

35 Po eni strani je treba poudariti, da tako iz besedila člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 kot iz sodne prakse Sodišča izhaja, da za to, da se šteje, da se izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah izvaja zaradi doseganja dohodka, ni pomembno, ali je namen tega izkoriščanja ustvarjanje dobička (glej zlasti sodbo z dne 20. junija 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, točka 25), tako da dejstvo, da lahko tožeči stranki iz postopka v glavni stvari zaradi svoje pravnoorganizacijske oblike ekonomsko dejavnost, s katero se dosega dohodek, opravljata poslovno le dopolnilno, ne vpliva na obstoj ekonomske dejavnosti, katere namen je trajno doseganje dohodka.

36 Po drugi strani je vpliv možnosti, da se dejavnost iz postopka v glavni stvari izvaja dopolnilno, na ekonomskost te dejavnosti odvisen od analize vseh pogojev za izkoriščanje objektov agromelioracije, zato da se določi, ali se res uporabljajo za trajno doseganje dohodka (glej v tem smislu sodbi z dne 26. septembra 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, točka 27, in z dne 19. julija 2012, Rüdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, točka 34).

37 Kljub temu je ob upoštevanju dejstev, ki jih je posredovalo predložitveno sodišče in ki so navedena v tokah od 31 do 34 te sodbe, očitno, da je treba predvideno pristojbino za izkoriščanje šteti za trajno, zaradi česar se izkoriščanje teh objektov šteje za „ekonomsko dejavnost“ v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112.

38 Nazadnje, okoliščina, da naj bi bile izvedene investicije v velikem delu financirane s pomočmi, ki sta jih odobrili država članica in Unija, ne more vplivati na ekonomskost dejavnosti, ki jo tožeči stranki v postopku v glavni stvari opravljata ali nameravata opravljati, saj je pojem „ekonomska dejavnost“ objektivni in se uporablja neodvisno ne le od ciljev in rezultatov zadevnih transakcij, ampak tudi od načina financiranja, ki ga izbere zadevni subjekt, tudi če gre za javna nepovratna sredstva (glej v zvezi s prepovedjo omejevanja pravice do odbitka sodbi z dne 6. oktobra 2005, Komisija/Francija, C-243/03, EU:C:2005:589, točki 32 in 33, in z dne 23. aprila 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, točki 20 in 26).

39 Na drugem mestu se lahko šteje, da izkoriščanje objektov agromelioracije spada v kategorijo storitev, ki se opravljajo za plačilo, le če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in pristojbino za izkoriščanje, ki sta jo tožeči stranki v postopku v glavni stvari prejeli ali jo bosta prejeli, in če je ta pristojbina dejanska protivrednost storitve, opravljene za prejemnike.

40 V obravnavanem primeru so storitve, ki jih tožeči stranki opravljata ali ki jih bosta opravljali, izkoriščanje objektov agromelioracije in javnih cest, ki obsega nekatere dele objektov, zaradi trajnega zagotavljanja nemotenega odtekanja vode, zlasti z vzdrževanjem teh objektov, in torej pomenijo opravljanje storitev v smislu člena 24 Direktive 2006/112.

41 Na presojo odplačnosti dejavnosti iz postopka v glavni stvari ne more vplivati okoliščina, da v okviru te dejavnosti vzdrževanje javnih cest zaradi omogočanja nemotenega odtekanja vode ustreza obveznosti, ki je določena s pravnim pravilom, saj taka okoliščina ne more ogroziti niti

opredelitve take dejavnosti kot „opravljanje storitev“ niti neposredne zveze med tem opravljanjem storitev in plačilom zanj.

42 Razsojeno je namreč bilo, da dejstvo, da zadevna dejavnost zajema opravljanje nalog, ki so poverjene in urejene z zakonom, v splošnem interesu, ni pomembno za presojo, ali ta dejavnost pomeni opravljanje storitev za plačilo (glej v tem smislu sodbi z dne 12. septembra 2000, Komisija/Francija, C-276/97, EU:C:2000:424, točka 33, in z dne 29. oktobra 2009, Komisija/Finska, C-246/08, EU:C:2009:671, točka 40). Razsojeno je bilo sicer tudi, da je namen zadevne dejavnosti izvajanje ustavne obveznosti, za katero je izključno in neposredno pristojna zadevna država članica, vendar zgolj zato še ni mogoče podvomiti o neposredni zvezi med opravljenimi storitvami in prejetim plačilom (glej v tem smislu sodbo z dne 29. oktobra 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, točka 39).

43 Poleg tega noben izmed drugih elementov, ki jih je posredovalo predložitveno sodišče, ni tak, da bi lahko vplival na neposredno zvezo, ki obstaja med opravljenimi storitvami ali storitvami, ki bodo opravljene, in prejetim plačilom ali plačilom, ki bo prejet.

44 To velja zlasti za manjši znesek pristojbine za izkoriščanje, ki sta jo določili tožeči stranki v postopku v glavni stvari.

45 Opozoriti je namreč treba, da to, da se ekonomska transakcija izvede po višji ali nižji ceni od cene stroškov in zato po ceni, ki je višja ali nižja od običajne tržne cene, ni pomembno, ker gre za opredelitev odplačne transakcije (glej v tem smislu sodbe z dne 20. januarja 2005 v zadevi Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, točka 22; z dne 9. junija 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, točka 25, in z dne 27. marca 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, točki 36 in 37).

46 Ta okoliščina zato ne more vplivati na neposredno zvezo med opravljenimi storitvami ali storitvami, ki bodo opravljene, in prejetim plačilom ali plačilom, ki bo prejet, katerega znesek je določen vnaprej v skladu z natančno določenimi merili (glej v tem smislu sodbo z dne 29. oktobra 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, točka 36).

47 Poleg tega je bil znesek navedene pristojbine določen vnaprej, saj predložitveno sodišče, madžarska vlada in Komisija menijo, da je znesek pristojbine, ki je bil prejet ali bo prejet, manjši. V zvezi s tem se lahko prizna tudi, da je bil ta znesek določen na podlagi natančno določenih pravil. Storitve vzdrževanja, ki sta jih tožeči stranki opravili ali ki jih bosta opravili, morajo namreč biti odgovor na obstoječo obveznost zagotavljanja nemotenega odtekanja vode, ki jo imata kot izkoriševalki objektov agromelioracije. Taka obveznost se lahko udejanji z omejenimi ukrepi vzdrževanja, ki se izvajajo redno in zaradi katerih se lahko pobira vnaprej določeno plačilo.

48 V takih okoliščinah lahko v skladu s sodbami z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točki 13 in 14), z dne 21. marca 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, točka 39) in z dne 6. oktobra 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, točka 19), pristojbina za izkoriščanje, tudi če je manjša, pomeni protivrednost storitve, ki jo tožeči stranki iz postopka v glavni stvari opravljata za lastnike zemljišč, na katerih so navedeni objekti.

49 V zvezi s tem mora predložitveno sodišče preveriti, ali je znesek pristojbine, ki je bil prejet ali bo prejet, tak, da lahko kot plačilo vpliva na obstoj neposredne zveze med opravljenimi storitvami ali storitvami, ki bodo opravljene, in navedenim plačilom in zato na odplačnost opravljanja storitev. Zlasti se bo moralo prepričati, da se s pristojbino, ki sta jo določili tožeči stranki v postopku v glavni stvari, le delno plačajo storitve, ki so bile opravljene ali ki bodo opravljene, in da njena višina ni bila določena zaradi obstoja morebitnih drugih dejavnikov, ki bi morda lahko ogrozili neposredno

zvezo med storitvami in plačilom zanje.

50 Poleg tega se bo nacionalno sodišče moralo po potrebi prepričati, da transakcija iz postopka v glavni stvari ne pomeni popolnoma umetne konstrukcije brez gospodarske realnosti, izvršene zgolj za pridobitev davčne ugodnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 27. oktobra 2011 v zadevi Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, točka 51, in z dne 12. julija 2012 v zadevi J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, točka 35).

51 Ob upoštevanju zgoraj navedenih preudarkov je treba na postavljena vprašanja odgovoriti tako:

– Člen 9(1) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da to, da neprofitna gospodarska družba izkorišča objekte agromelioracije, kot so ti iz postopka v glavni stvari, pri čemer tako dejavnost izvaja dopolnilno kot poslovno dejavnost, s katero se dosega dohodek, pomeni ekonomsko dejavnost v smislu te določbe, čeprav so bili ti objekti v pomembnem delu financirani z državnimi pomoči in čeprav so edini prihodki od izkoriščanja teh objektov manjše pristojbine, ker so te pristojbine trajne zaradi določenega obdobja njihovega prejetja.

– Člen 24 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da izkoriščanje objektov agromelioracije, kot so ti iz postopka v glavni stvari, zajema odplačno opravljanje storitev, ker so v neposredni zvezi s pristojbino, ki je bila prejeta ali ki bo prejeta, če je ta manjša pristojbina protivrednost opravljene storitve in čeprav to opravljanje storitev pomeni izpolnjevanje obveznosti, določenih s pravnimi pravili. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali je znesek pristojbine, ki je bil prejet ali bo prejet, tak, da lahko kot plačilo vpliva na obstoj neposredne zveze med opravljenimi storitvami ali storitvami, ki bodo opravljene, in navedenim plačilom in zato na odplačnost opravljanja storitev. Zlasti se bo moralo prepričati, da se s pristojbino, ki sta jo določili tožeči stranki v postopku v glavni stvari, le delno plačajo storitve, ki so bile opravljene ali ki bodo opravljene, in da njena višina ni bila določena zaradi obstoja morebitnih drugih dejavnikov, ki bi lahko ogrozili neposredno zvezo med storitvami in plačilom zanje.

Stroški

52 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

1. Člen 9(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da to, da neprofitna gospodarska družba izkorišča objekte agromelioracije, kot so ti iz postopka v glavni stvari, pri čemer tako dejavnost izvaja dopolnilno kot poslovno dejavnost, s katero se dosega dohodek, pomeni ekonomsko dejavnost v smislu te določbe, čeprav so bili ti objekti v pomembnem delu financirani z državnimi pomoči in čeprav so edini prihodki od izkoriščanja teh objektov manjše pristojbine, ker so te pristojbine trajne zaradi določenega obdobja njihovega prejetja.

2. Člen 24 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da izkoriščanje objektov agromelioracije, kot so ti iz postopka v glavni stvari, zajema odplačno opravljanje storitev, ker so v neposredni zvezi s pristojbino, ki je bila prejeta ali ki bo prejeta, če je ta manjša pristojbina protivrednost opravljene storitve in čeprav to opravljanje storitev pomeni izpolnjevanje obveznosti, določenih s pravnimi pravili. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali je znesek pristojbine, ki je bil prejet ali bo prejet, tak, da lahko kot plačilo vpliva na obstoj neposredne zveze med opravljenimi storitvami ali storitvami, ki bodo opravljene, in navedenim plačilom in zato na odplačnost opravljanja storitev. Zlasti se bo moralo

prepričati, da se s pristojbino, ki sta jo določili tožeči stranki v postopku v glavni stvari, le delno plačajo storitve, ki so bile opravljene ali ki bodo opravljene, in da njena višina ni bila določena zaradi obstoja morebitnih drugih dejavnikov, ki bi lahko ogrozili neposredno zvezo med storitvami in plačilom zanje.

Podpisi

* Jezik postopka: madžarščina.