



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

2 юни 2016 година\*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 9, параграф 1 — Понятия „данъчнозадължено лице по данъка върху добавената стойност“ и „икономическа дейност“ — Член 24, параграф 1 — Понятие „доставка на услуги“ — Селскостопански съоръжения — Изграждане и експлоатация на система за отвеждане на води от търговско дружество с нестопанска цел — Значение на финансирането на съоръженията посредством държавни помощи и помощи от Европейския съюз“

По дело C-263/15

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Kúria (Върховен съд, Унгария) с акт от 14 май 2015 г., постъпил в Съда на 3 юни 2015 г., в рамките на производство по дело

**Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,**

**Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.**

срещу

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

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: D. Šváby, председател на състава, J. Malenovský и M. Vilaras (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за унгарското правителство, от M. Z. Fehér и G. Koós, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от K. Talabér-Ritz и M. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

\* Език на производството: унгарски.

постанови настоящото

## Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 9, параграф 1 и член 24, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. и Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft., търговски дружества с нестопанска цел, от една страна, и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV) (Главна регионална данъчна дирекция на област Южно Задунавие, Унгария) по повод на правото им на приспадане на данък върху добавената стойност (ДДС) по фактурите, издадени от Recontír BPM Kft. за извършените за тяхна сметка дейности.

## Правна уредба

### *Правото на Съюза*

- 3 Член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 предвижда, че подлежи на облагане с ДДС доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.
- 4 Член 9, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

- 5 Член 24, параграф 1 от същата директива гласи:

„Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки“.

### *Унгарското право*

- 6 Член 5, параграф 1 от az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон CXXVII от 2007 г. за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) предвижда:

„За данъчнозадължено лице се счита лице или правосубектно образувание, което осъществява от свое име икономическа дейност, независимо от мястото, целта и резултата на тази дейност. [...]“.

7 Член 6, параграф 1 от Закона за ДДС гласи:

„Икономическа дейност е извършването по търговски начин на каквато и да е дейност, от която се получава доход, т.е. постоянно или редовно, когато тя има за цел или резултат получаването на насрещна престация и се осъществява по независим начин“.

8 Член 16 от Закона за ДДС предвижда:

„За доставката на стоки или услуги е без значение дали същата е извършена въз основа на договор, законова или подзаконова разпоредба, съдебен или административен акт (включително постановен не по съществуващото спор) или при продажба на търг“.

9 Член 259, параграф 6 от Закона за ДДС гласи:

„Насрещна престация: всяка имуществена облага, включително активите, признати за намаляване на съществуващо вземане, с изключение на обезщетенията за вреди“.

10 Член 4, параграф 1 от [a] gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (Закон IV от 2006 г. за търговските дружества) предвижда:

„Търговско дружество може да се учреди и за извършването на обща икономическа дейност, която не е насочена към извличане на печалба (търговско дружество с нестопанска цел). Търговско дружество с нестопанска цел може да се учреди и да извършва дейност под каквато и да е правноорганизационна форма. Нестопанската цел на дружеството трябва да е посочена в неговото наименование до указанието за правноорганизационната му форма“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

11 Жалбоподателите в главното производство са „търговски дружества с нестопанска цел“, които в това си качество извършват икономическа дейност, която не е насочена към реализиране на печалба, и могат да упражняват икономическа дейност, от която се получава доход само когато тя има допълнителен характер. Дружествата са учредени с цел изграждането и последващото използване на селскостопански съоръжения, а именно система за отвеждане на води, резервоар и кладенец за изсмукване на наноси, върху терени, които са собственост на съдружниците.

12 Дейностите, необходими за изграждането на тези съоръжения, са финансирани с държавни средства и със средства на Европейския съюз. За извършването на тези дейности жалбоподателите в главното производство са получили административни разрешения и съгласието на собствениците на съответните терени. Освен това е предвидено, че жалбоподателите в главното производство събират от посочените собственици такса за експлоатация на селскостопанските съоръжения за срок от осем години.

13 Жалбоподателите в главното производство възлагат подготовката и извършването на операциите на дружеството Resonítíг ВРМ, което издава фактури с включен ДДС за извършените дейности, които жалбоподателите в главното производство са поискали да приспадат.

14 Претендираното от жалбоподателите в главното производство право на приспадане обаче не е признато от NAV, с мотива че планираната дейност не е „икономическа дейност“ по смисъла на член 6 от Закона за ДДС, нито що се отнася до участъците, принадлежащи към пътната мрежа, които в това си качество могат да се използват от всеки, нито по отношение на участъците, находящи се върху терени частна собственост. Поради това с оглед на дейността си жалбоподателите в главното производство нямали качеството на „данъчнозадължени лица“. Те изобщо не извършвали дейност по отношение на своите съдружници или на трети лица, която

да може да се квалифицира като „доставка на услуги“. Нормалната експлоатация на селскостопанските съоръжения, която се състои в поддръжката на бетонния път и района около него и в осигуряването на свободното оттичане на водата, спадала към дейностите, свързани с обществената пътна мрежа и представлявала изпълнение на предвидено в правна норма задължение, а не доставка на услуги. Ограничените доходи, които жалбоподателите в главното производство очакват да получат за експлоатацията на селскостопанските съоръжения, не съответстват на понятието „насрещна престация“ по Закона за ДДС.

- 15 Жалбата на жалбоподателите в главното производство е отхвърлена с решение на първоинстанционния съд по същите мотиви като изложените от NAV.
- 16 Ето защо жалбоподателите в главното производство подават касационна жалба пред Kúria (Върховен съд, Унгария), пред който твърдят, че като търговски дружества имат качеството на „данъчнозадължени лица“, което почива на обективна даденост. Те считат, че възможността да упражнят правото на приспадане зависи от класификацията на упражняваната дейност и че за да отговаря на определението за икономическа дейност по смисъла на член 6, параграф 1 от Закона за ДДС, е достатъчно дейността да се извършва трайно и редовно, вследствие на което да се получава насрещна престация. Реализирането на печалба не било необходимо за квалифицирането на дейност като „икономическа дейност“.
- 17 Запитващата юрисдикция отбелязва, че понятието „икономическа дейност“ е много широко и че в тази област не оказва влияние нито реализирането на печалба, нито финансирането на инвестиции посредством държавни помощи. Според нея, за да се квалифицира дейността като „доставка на услуги“, е без значение, че жалбоподателите в главното производство изпълняват задължение за поддръжка, предвидено в правна норма. За сметка на това запитващата юрисдикция иска да се установи дали таксата, заплащана по силата на договор за експлоатация и използване, трябва да се счита за насрещна престация и дали съществува пряка връзка между подобна насрещна престация и поддръжката на селскостопанските съоръжения, изградени чрез инвестициите.
- 18 При тези обстоятелства Kúria (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Действат ли жалбоподателите [в главното производство] като данъчнозадължени лица при обстоятелствата по делото, предвид факта че тълкуването на член 9, параграф 1 от Директива [2006/112] не изключва от обхвата на понятието „икономическа дейност“ извършваните от търговски дружества дейности, включително когато тези дружества могат да упражняват по търговски начин икономическа дейност, от която се получава доход, само когато тя има допълнителен характер?
- 2) От значение ли е за квалифицирането на жалбоподателите [в главното производство] като данъчнозадължени лица фактът, че те извършват голяма част от инвестициите си с държавни помощи и че в рамките на експлоатацията получават доходи от такса, която има ограничен размер?
- 3) При отрицателен отговор на втория въпрос, трябва ли да се счита, че тази „такса“ представлява насрещна престация за доставка на услуги, и има ли пряка връзка между доставката на услуги и заплащането на насрещната престация?
- 4) При експлоатацията на изградените с инвестициите съоръжения извършват ли жалбоподателите [в главното производство] доставка на услуги по смисъла на тълкувания член 24 от Директива [2006/112], или тази дейност не може да се счита за доставка на услуги, тъй като представлява изпълнение на предвидени в правни норми задължения?“.

## По преюдициалните въпроси

- 19 С четирите си преюдициални въпроса, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че експлоатацията на селскостопански съоръжения като разглежданите в главното производство от търговско дружество с нестопанска цел представлява икономическа дейност по смисъла на тази разпоредба, независимо от обстоятелството, че от една страна, тези съоръжения са финансирани в значителна степен с държавни помощи и от друга страна, че експлоатацията им води само до доходи от такса, която има ограничен размер. Тя иска да се установи и дали член 24 от посочената директива трябва да се тълкува в смисъл, че тази експлоатация на селскостопански съоръжения представлява доставка на услуги и дали съществува пряка връзка между тази доставка на услуги и таксата, която би била неговата насрещна престация, независимо от обстоятелството, че става въпрос за изпълнение на предвидени в правни норми задължения.
- 20 Следва да се припомни, че макар Директива 2006/112 да очертава много широко приложно поле на ДДС, този данък се отнася единствено до дейностите с икономически характер (вж. по-специално решения от 26 юни 2003 г., *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, EU:C:2003:377, т. 39, от 26 юни 2007 г., *T-Mobile Austria* и др., C-284/04, EU:C:2007:381, т. 34 и от 29 октомври 2009 г., *Комисия/Финландия*, C-246/08, EU:C:2009:671, т. 34).
- 21 Всъщност съгласно член 2 от Директива 2006/112, който се отнася до облагаемите сделки, с ДДС се облагат наред с вноса на стоки, възмездното вътреобщностно придобиване на стоки и доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице. Освен това съгласно член 9 от посочената директива за „данъчнозадължено лице“ се смята всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, независимо от целите и резултатите от тази дейност (вж. по-специално решения от 26 март 1987 г., *Комисия/Нидерландия*, 235/85, EU:C:1987:161, т. 6, от 16 септември 2008 г., *Isle of Wight Council* и др., C-288/07, EU:C:2008:505, т. 26 и 27 и от 29 октомври 2009 г., *Комисия/Финландия*, C-246/08, EU:C:2009:671, т. 35).
- 22 Също така анализът на понятията „доставка на стоки“ и „доставка на услуги“ показва, че тези понятия, които определят отчасти сделките, подлежащи на облагане по силата на Директива 2006/112, имат обективен характер и че те се прилагат независимо от целите и резултатите на съответните сделки (вж. в този смисъл решение от 12 януари 2006 г., *Optigen* и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, EU:C:2006:16, т. 44).
- 23 Понятието „икономическа дейност“ е определено в член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 и включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, и по-специално сделките, включващи използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на постоянен доход от него (вж. по-специално решения от 26 юни 2007 г., *T-Mobile Austria* и др., C-284/04, EU:C:2007:381, т. 33, от 29 октомври 2009 г., *Комисия/Финландия*, C-246/08, EU:C:2009:671, т. 36 и от 20 юни 2013 г., *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-219/12, EU:C:2013:413, т. 16).
- 24 В това отношение следва да се приеме, че съгласно изискванията на принципа за неутралитет на общата система на ДДС понятието „експлоатация“ по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 се отнася до всички сделки — без значение на правната им форма — с които се цели получаване на постоянен доход от въпросното имущество (вж. в този смисъл решения от 26 юни 2007 г., *T-Mobile Austria* и др., C-284/04, EU:C:2007:381, т. 38 и от 13 декември 2007 г., *Götz*, EU:C:2007:789, т. 18).
- 25 Освен това съгласно член 24 от Директива 2006/112 за доставка на услуги се счита сделка, която не представлява доставка на стоки.



- 26 Данъчната основа при доставката на услуги обаче се състои от всичко получено в замяна на предоставената услуга и при това положение доставката на услуги подлежи на данъчно облагане само ако е налице пряка връзка между извършената услуга и получената насрещна престация. От това следва, че доставката на услуги е „извършена възмездно“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 и следователно подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (решения от 3 март 1994 г., *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, т. 13 и 14, от 21 март 2002 г., *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, т. 39 и от 6 октомври 2009 г., *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, C-267/08, EU:C:2009:619, т. 19).
- 27 С оглед на тези съображения следва да се отговори на поставените въпроси.
- 28 На първо място, от акта за преюдициално запитване е видно, че разглежданата в главното производство дейност се състои в експлоатацията на селскостопански съоръжения, обхващащи система за отвеждане на води, резервоар и кладенец за изсмукване на наноси. Подобна дейност трябва да се счита за попадаща в обхвата на понятието „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112, ако тя се извършва с цел получаване на постоянен доход.
- 29 Въпросът дали съответната дейност се извършва с цел получаване на постоянен доход, е фактически въпрос, който трябва да се преценява с оглед на всички данни по случая, сред които в частност е естеството на разглежданата вещ (вж. решения от 19 юли 2012 г., *Rédlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, т. 33 и от 20 юни 2013 г., *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-219/12, EU:C:2013:413, т. 19).
- 30 В случая доставките на услуги, които са или трябва да бъдат извършени от жалбоподателите в главното производство, се състоят в експлоатацията на селскостопанските съоръжения, както и на обществената пътна мрежа, в която се включват някои от частите на тези съоръжения, за да се осигури постоянното свободно оттичане на водата, по-специално чрез поддръжката на тези съоръжения. Срещу тези доставки на услуги се получава или ще бъде получавано възнаграждение, тъй като жалбоподателите в главното производство искат да събират от собствениците на съответните терени такса за експлоатация на селскостопанските съоръжения за срок от осем години.
- 31 При тези условия следва да се приеме, че експлоатацията на тези съоръжения се осигурява с оглед на получаването на доход от нея.
- 32 В това отношение макар да не е сигурно, че жалбоподателите в главното производство са започнали експлоатацията на селскостопанските съоръжения към датата, на която са поискали да им се признае правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, следва да се припомни, че лицето, което има намерение, потвърдено с обективни данни, да започне независима „икономическа дейност“ по смисъла на член 9 от Директива 2006/112 и което извършва първи разходи за инвестиции за тези цели, трябва да се счита за данъчнозадължено лице (вж. по аналогия решение от 21 март 2000 г., *Gabalfriša* и др., C-110/98—C-147/98, EU:C:2000:145, т. 47 и от 8 юни 2000 г., *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, т. 34).
- 33 Освен това следва да се приеме, че с оглед на осемгодишния срок, предвиден за събирането ѝ, планираната такса за експлоатация придобива постоянен характер по смисъла на съдебната практика, посочена в точка 23 от настоящото решение.

- 34 Наличието на доходи с постоянен характер не може да бъде поставено под съмнение, с мотива че жалбоподателите в главното производство могат да упражняват по търговски начин икономическа дейност, от която се получава доход, само когато тя има допълнителен характер.
- 35 От една страна, следва да се припомни, че както е видно от текста на член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112 и от практиката на Съда, за да се прецени дали експлоатацията на дадено материално или нематериално имущество е извършвана с цел получаване на доходи, няма значение дали тази експлоатация има за цел или не генерирането на печалба (вж. по-специално решение от 20 юни 2013 г., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr, C-219/12, EU:C:2013:413, т. 25), така че обстоятелството, че поради правноорганизационната им форма на дружества жалбоподателите в главното производство могат да упражняват по търговски начин икономическа дейност, от която се получава доход, само когато тя има допълнителен характер, е без значение за наличието на икономическа дейност, насочена към получаването на постоянен доход.
- 36 От друга страна, влиянието върху икономическия характер на разглежданата в главното производство дейност на възможно упражняване на дейността, имащо допълнителен характер, зависи от анализа на всички условия на експлоатацията на селскостопанските съоръжения, за да се определи дали те се използват за получаване на доход, който действително да е постоянен (вж. решения от 26 септември 1996 г., Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, т. 27 и от 19 юли 2012 г., Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, т. 34).
- 37 Все пак с оглед на фактическите обстоятелства, които са посочени от запитващата юрисдикция и вече са отбелязани в точки 31—33 от настоящото решение, е видно, че поради продължителността на събиране на планираната такса за експлоатация трябва да се счита, че тя има постоянен характер, така че експлоатацията на посочените съоръжения може да се разглежда като „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директива 2006/112.
- 38 Накрая обстоятелството, че направените инвестиции са финансирани до голяма степен с помощи, предоставени от държавата и от Европейския съюз, не може да повлияе на икономическото естество на извършената или планираната от жалбоподателите в главното производство дейност, тъй като понятието „икономическа дейност“ има обективен характер и се прилага независимо от целите и резултатите на съответните сделки и независимо от начина на финансиране, избран от съответния оператор, включително когато става въпрос за публични субсидии (вж., що се отнася до забраната за ограничаване на правото на приспадане, решения от 6 октомври 2005 г., Комисия/Франция, C-243/03, EU:C:2005:589, т. 32 и 33 и от 23 април 2009 г., PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, т. 20 и 26).
- 39 На второ място, може да се счита, че експлоатацията на селскостопанските съоръжения попада в категорията на доставките на услуги, извършвани възмездно, само ако съществува пряка връзка между извършената услуга и таксата за експлоатация, която е или ще бъде получена от жалбоподателите в главното производство и ако тази такса представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателите.
- 40 В случая доставките на услуги, които са или трябва да бъдат извършени от жалбоподателите в главното производство, се състоят в експлоатацията на селскостопанските съоръжения, както и на обществената пътна мрежа, в която се включват някои от частите на тези съоръжения, за да се осигури постоянното свободно оттичане на водата, по-специално чрез поддръжката на тези съоръжения, поради което тези доставки представляват доставки на услуги по смисъла на член 24 от Директива 2006/112.

- 41 При преценката на възмездния характер на разглежданата в главното производство дейност обстоятелството, че в рамките на тази дейност поддръжката на обществената пътна мрежа, за да се позволи свободно оттичане на водата, отговаря на предвидено в правна норма задължение, не може да има значение, тъй като подобно обстоятелство не може да постави под съмнение нито квалифицирането на посочената дейност като „икономическа дейност“, нито пряката връзка между тази доставка на услуги и насрещната ѝ престация.
- 42 Всъщност се приема, че обстоятелството, че посочената дейност се състои в упражняване на възложени и регламентирани със закон функции за постигане на цел от общ интерес, е ирелевантно за преценката дали тази дейност представлява доставка на услуги, извършвана възмездно (вж. в този смисъл решения от 12 септември 2000 г., Комисия/Франция, C-276/97, EU:C:2000:424, т. 33 и от 29 октомври 2009 г., Комисия/Финландия, C-246/08, EU:C:2009:671, т. 40). От друга страна, се приема и че дори предметът на посочената дейност да е изпълнение на конституционно задължение, което е възложено изключително и пряко на съответната държава членка, само по себе си това обстоятелство не може да постави под съмнение пряката връзка, която съществува между извършената доставка на услуги и получената насрещна престация (вж. в този смисъл решение от 29 октомври 2015 г., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, т. 39).
- 43 Освен това нито едно от другите обстоятелства, посочени от запитващата юрисдикция, не може да засегне пряката връзка, съществуваща между доставката на услуги, която е или трябва да бъде извършена, и насрещната престация, която е или трябва да бъде получена.
- 44 Това се отнася по-специално за ограничения размер на предвидената от жалбоподателите в главното производство такса за експлоатация.
- 45 Всъщност следва да се припомни, че обстоятелството, че стопанска сделка е реализирана на цена, по-висока или по-ниска от нейната себестойност, и въз основа на това — на цена по-висока или по-ниска от нейната пазарна стойност, не е релевантно за квалифицирането на сделка като възмездна (вж. в този смисъл решения от 20 януари 2005 г. по дело Hotel Scandic Gåsabäck, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, т. 22, от 9 юни 2011 г., Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, т. 25 и от 27 март 2014 г., Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, т. 36 и 37).
- 46 При това положение подобно обстоятелство не може да засегне пряката връзка между доставките на услуги, които са или трябва да бъдат извършени, и насрещната престация, която е или трябва да бъде получена и чийто размер е определен предварително и според ясно установени критерии (вж. в този смисъл решение от 29 октомври 2015 г., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, т. 36).
- 47 Освен това размерът на посочената такса е определен предварително, тъй като е счетено както от запитващата юрисдикция, така и от унгарското правителство и от Европейската комисия, че таксата, която е или трябва да бъде получена, има ограничен размер. В това отношение може да се приеме и че посоченият размер е определен според ясно установени критерии. Всъщност доставките на услуги по поддръжка, които са или трябва да бъдат извършени от жалбоподателите в главното производство, трябва да отговарят на наличието на задължение, което те носят като субекти, извършващи експлоатация на селскостопански съоръжения, да осигурят свободното оттичане на водата. Подобно задължение може да се осъществи посредством ограничени по естеството си дейности по поддръжка, които са извършвани периодично и за които може да се събира предварително определена такса.
- 48 В този контекст, дори да е ограничена по размер, таксата за експлоатация може да представлява равностойността на услугата, предоставена от жалбоподателите в главното производство на собствениците на терените, на които се намират посочените съоръжения, в съответствие с



решения от 3 март 1994 г., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, т. 13 и 14), от 21 март 2002 г., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, т. 39) и от 6 октомври 2009 г., SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, т. 19).

- 49 В това отношение запитващата юрисдикция следва да провери дали в качеството си на насрещна престация размерът на таксата, която е или трябва да бъде получена, може да охарактеризира наличието на пряка връзка между доставките на услуги, които са или трябва да бъдат извършени, и посочената насрещна престация и оттук — възмездния характер на доставките на услуги. Запитващата юрисдикция трябва по-специално да се увери, че таксата, предвидена от жалбоподателите в главното производство, не представлява само частично възнаграждение за доставките на услуги, които са или трябва да бъдат извършени, и че равнището на тази такса не е било определено поради наличието на други възможни фактори, които евентуално да могат да поставят под съмнение пряката връзка между доставките на услуги и насрещната им престация.
- 50 От друга страна, запитващата юрисдикция следва евентуално да се увери, че разглежданата в главното производство сделка не представлява напълно изкуствена конструкция, която не отразява икономическата действителност и е създадена единствено с цел получаване на данъчно предимство (вж. в този смисъл решения от 27 октомври 2011 г., Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, т. 51 и от 12 юли 2012 г., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, т. 35).
- 51 С оглед на всички съображения, изложени по-горе, на поставените въпроси трябва да се отговори, както следва:
- Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че експлоатацията на селскостопански съоръжения като разглежданите в главното производство от търговско дружество с нестопанска цел, упражняващо само допълнително по търговски начин тази дейност, от която се получава доход, представлява икономическа дейност по смисъла на тази разпоредба, независимо от обстоятелството, че от една страна, тези съоръжения са финансирани в значителна степен с държавни помощи и от друга страна, че експлоатацията им води само до доходи от такса, която има ограничен размер, след като тази такса има постоянен характер поради предвидения за събирането ѝ срок.
  - Член 24 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че експлоатацията на селскостопански съоръжения като разглежданите в главното производство се състои във възмездното извършване на доставки на услуги, тъй като те са в пряка връзка с таксата, която е или трябва да бъде получена, при условие че тази такса в ограничен размер представлява равностойността на предоставената услуга, независимо от обстоятелството, че тези доставки на услуги се изразяват в изпълнението на предвидени в правни норми задължения. Запитващата юрисдикция следва да провери дали в качеството си на насрещна престация размерът на таксата, която е или трябва да бъде получена, може да охарактеризира наличието на пряка връзка между доставките на услуги, които са или трябва да бъдат извършени, и посочената насрещна престация и оттук — възмездния характер на доставките на услуги. Запитващата юрисдикция трябва по-специално да се увери, че таксата, предвидена от жалбоподателите в главното производство, не представлява само частично възнаграждение за доставките на услуги, които са или трябва да бъдат извършени, и че равнището на тази такса не е било определено поради наличието на други възможни фактори, които евентуално да могат да поставят под съмнение пряката връзка между доставките на услуги и насрещната им престация.

## По съдебните разноси

52 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

- 1) Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че експлоатацията на селскостопански съоръжения като разглежданите в главното производство от търговско дружество с нестопанска цел, упражняващо само допълнително по търговски начин тази дейност, от която се получава доход, представлява икономическа дейност по смисъла на тази разпоредба, независимо от обстоятелството, че от една страна, тези съоръжения са финансирани в значителна степен с държавни помощи и от друга страна, че експлоатацията им води само до доходи от такса, която има ограничен размер, след като тази такса има постоянен характер поради предвидения за събирането ѝ срок.
- 2) Член 24 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че експлоатацията на селскостопански съоръжения като разглежданите в главното производство се състои във възмездното извършване на доставки на услуги, тъй като те са в пряка връзка с таксата, която е или трябва да бъде получена, при условие че тази такса в ограничен размер представлява равностойността на предоставената услуга, независимо от обстоятелството, че тези доставки на услуги се изразяват в изпълнението на предвидени в правни норми задължения. Запитващата юрисдикция следва да провери дали в качеството си на насрещна престация размерът на таксата, която е или трябва да бъде получена, може да охарактеризира наличието на пряка връзка между доставките на услуги, които са или трябва да бъдат извършени, и посочената насрещна престация и оттук — възмездния характер на доставките на услуги. Запитващата юрисдикция трябва по-специално да се увери, че таксата, предвидена от жалбоподателите в главното производство, не представлява само частично възнаграждение за доставките на услуги, които са или трябва да бъдат извършени, и че равнището на тази такса не е било определено поради наличието на други възможни фактори, които евентуално да могат да поставят под съмнение пряката връзка между доставките на услуги и насрещната им престация.

Подписи