



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

2. juni 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — artikel 9, stk. 1 — begreberne »merværdiafgiftspligtig person« og »økonomisk virksomhed« — artikel 24, stk. 1 — begrebet »levering af ydelser« — landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder — opførelse og udnyttelse af et rørsystem til vandaflledning foretaget af et handelsselskab uden gevinst for øje — betydningen af, at af bygge- og anlægsarbejder er finansieret gennem statsstøtte og EU-støtte«

I sag C-263/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Kúria (øverste domstol, Ungarn) ved afgørelse af 14. maj 2015, indgået til Domstolen den 3. juni 2015, i sagen:

Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,

Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.

mod

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

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D. Šváby, og dommerne J. Malenovský og M. Vilaras (refererende dommer),

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den ungarske regering ved Z. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved K. Talabér-Ritz og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* * Processprog: ungarsk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. og Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft., der er handelsselskaber uden gevinst for øje, på den ene side og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV) (styrelsen for skatter og afgifter i den sydlige Transdanubia-region, Ungarn) på den anden side vedrørende selskabernes ret til fradrag for merværdiafgift (moms) på fakturaer udstedt af Recontír BPM Kft. for arbejdsopgaver udført for deres regning.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 fastsætter, at levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er momspligtig.
- 4 Det nævnte direktivs artikel 9, stk. 1, fastsætter følgende:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

- 5 Direktivets artikel 24, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«

Ungarsk ret

- 6 § 5, stk. 1, i az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII fra 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås en person eller enhed med rets- og handleevne, som i eget navn udøver økonomisk virksomhed, uanset stedet for, formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. [...]«

- 7 Momslovens § 6, stk. 1, fastslår:

»Ved »økonomisk virksomhed« forstås enhver virksomhed, som udøves selvstændigt og erhvervsmæssigt med henblik på opnåelse af en indtægt, dvs. at den er varig eller regelmæssig og tilsigter at opnå en modydelse, eller medfører dette resultat.«

8 Momslovens § 16 bestemmer:

»Det er uden betydning, om levering af varer eller ydelser foretages i overensstemmelse med en aftale, ifølge lov, i henhold til en retslig eller administrativ afgørelse (herunder afgørelser, som ikke vedrører realiteten) eller ved auktion.«

9 Momslovens § 259, stk. 6, bestemmer:

»Modydelse: enhver økonomisk fordel, herunder aktiver, der er anerkendt til nedsættelse af en eksisterende fordring, men ikke skadeserstatninger«.

10 § 4, stk. 1, i a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (lov nr. IV fra 2006 om handelsselskaber) fastslår:

»Der kan ligeledes stiftes handelsselskaber med henblik på udøvelse af kollektiv økonomisk virksomhed, hvormed der ikke tilsigtes opnåelse af fortjeneste (handelsselskab uden gevinst for øje). Et handelsselskab uden gevinst for øje kan stiftes og drives i enhver selskabsform. Det skal fremgå af handelsselskabets firmanavn, at det er et selskab uden gevinst for øje, og hvilken selskabsform det er.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 11 Sagsøgerne i hovedsagen er »handelsselskaber uden gevinst for øje«, som i denne egenskab udøver økonomisk virksomhed, hvormed der ikke tilsigtes opnåelse af fortjeneste, og som alene på supplerende vis kan udøve erhvervsmæssig økonomisk virksomhed. Sagsøgerne blev stiftet for på medejernes grunde at udføre og efterfølgende drive en række landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder, som omfattede et rørsystem til vandaflledning, et vandreservoir og en regnvandsbrønd.
- 12 De arbejdsopgaver, som var nødvendige for opførelsen af disse bygge- og anlægsarbejder, var finansieret gennem statsstøtte og EU-støtte. Sagsøgerne har de administrative tilladelser og grundejerners tilladelser til at udføre disse arbejdsopgaver. Det er således hensigten, at sagsøgerne i hovedsagen skal opkræve disse ejere en afgift for udnyttelse af bygge- og anlægsarbejderne for en periode på otte år.
- 13 Sagsøgerne i hovedsagen betroede forberedelsen og udførelsen af bygge- og anlægsarbejderne til selskabet Recontír BPM, som udstedte fakturaer med moms for de udførte arbejdsopgaver, som sagsøgerne i hovedsagen ønskede at fradrage.
- 14 Den fradragsret, som sagsøgerne i hovedsagen gjorde krav på, blev imidlertid afvist af NAV med den begrundelse, at den planlagte virksomhed ikke var »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momslovens § 6, hverken med hensyn til de strækninger, som var en del af vejnettet, og således kan anvendes af enhver, eller med hensyn til de privatejede strækninger. Henset til deres virksomhed var sagsøgerne i hovedsagen således ikke »afgiftspligtige«. De udøvede ikke nogen virksomhed, der kunne anses for at være »levering af ydelser«, hverken i forhold til deres medejere eller i forhold til tredjeparter. Den sædvanlige udnyttelse af landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder, som består i at vedligeholde betonveje og deres omgivelser og at sikre sig, at vandet til stadighed løber frit, vedrører de offentlige veje og er en retlig forpligtelse og ikke levering af ydelser. De indtægter i form af beskedne beløb, som sagsøgerne i hovedsagen påregnede at modtage i forbindelse med udnyttelsen af disse bygge- og anlægsarbejder, var ikke omfattet af begrebet »modydelse« som omhandlet i momsloven.
- 15 Den appelsag, som sagsøgerne i hovedsagen havde anlagt mod denne afgørelse om afslag, blev afvist af retten i første instans med samme begrundelse som den, NAV havde givet.

- 16 Sagsøgerne i hovedsagen har derfor iværksat revisionsanke ved Kúria (øverste domstol, Ungarn), hvor de har gjort gældende, at de i deres egenskab af handelsselskaber er »afgiftspligtige personer«, og at spørgsmålet om momsopkrævning beror på objektive kriterier. Sagsøgerne er af den opfattelse, at muligheden for at udøve ret til fradrag afhænger af virksomhedens art, og at udøvelsen af enhver varig eller regelmæssig virksomhed, der resulterer i et vederlag, er tilstrækkelig til at være omfattet af begrebet »økonomiske virksomhed« som omhandlet i momslovens artikel 6, stk. 1. Opnåelse af fortjeneste er således ikke et krav, for at der kan være tale om »økonomisk virksomhed«.
- 17 Den forelæggende ret har bemærket, at begrebet »økonomisk virksomhed« er meget vidt, og at både opnåelse af fortjeneste og finansiering af investeringsprojekter gennem statsstøtte i denne henseende er irrelevant. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det med henblik på vurderingen af, om en virksomhed udgør »levering af ydelser«, er uden betydning, at sagsøgerne i hovedsagen opfylder en vedligeholdelsesforpligtelse, som de er pålagt ved lov. Den forelæggende ret ønsker derimod oplyst, om den afgift, der er betalt i henhold til drifts- og brugsaftalen, skal anses for at være modydelse, og om der består en direkte forbindelse mellem vedligeholdelsen af de landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder, der er udført med disse investeringer, og en sådan modydelse.
- 18 Under disse omstændigheder har Kúria (øverste domstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Optræder sagsøgerne [i hovedsagen] under de i sagen foreliggende omstændigheder som afgiftspligtige personer, når der henses til, at fortolkningen af artikel 9, stk. 1, i direktiv [2006/112] ikke udelukker virksomhed udøvet af handelsselskaber fra begrebet »økonomisk virksomhed«, end ikke når disse selskaber alene på supplerende vis kan udøve erhvervsmæssig økonomisk virksomhed?
- 2) Er den omstændighed, at en væsentlig del af [sagsøgerne i hovedsagens] investeringsprojekt finansieres gennem statsstøtte, og at de i forbindelse med udnyttelsen får indtægter ved at opkræve en afgift af beskeden størrelse, relevant ved vurderingen af, om sagsøgerne er afgiftspligtige personer?
- 3) Såfremt det andet spørgsmål besvares benægtende, kan denne »afgift« dermed anses for at udgøre en modydelse for levering, og kan det antages, at der består en direkte forbindelse mellem levering af ydelsen og betaling af modydelsen?
- 4) Er [sagsøgerne i hovedsagens] udnyttelse af investeringsprojektet levering af ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 24, eller kan den ikke anses for levering af ydelser, fordi den udgør opfyldelse af en retlig forpligtelse?«

Om de præjudicielle spørgsmål

- 19 Med sine fire spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at udnyttelsen af landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder som de i hovedsagen omhandlede, som foretages af et handelsselskab uden fortjeneste for øje, udgør økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand, desuagtet det forhold, at disse bygge- og anlægsarbejder i væsentligt omfang er blevet finansieret gennem statsstøtte, og det forhold, at udnyttelsen heraf alene giver indtægter i form af afgifter af beskeden størrelse. Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, om direktivets artikel 24 skal fortolkes således, at denne udnyttelse af landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder udgør levering af ydelser, og om der består en direkte forbindelse mellem denne levering og den afgift, som er modydelsen herfor, desuagtet det forhold, at der er tale om en opfyldelse af forpligtelser, som er fastsat ved lov.

- 20 Det bemærkes, at selv om direktiv 2006/112 giver momsen et meget vidt anvendelsesområde, er det kun virksomhed af økonomisk karakter, der er omfattet af denne afgift (jf. bl.a. dom af 26.6.2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, præmis 39, af 26.6.2007 T-Mobile Austria m.fl., C-284/04, EU:C:2007:381, præmis 34, og af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 34).
- 21 Moms skal ifølge artikel 2 i direktiv 2006/112 om afgiftspligtige transaktioner foruden indførsel af varer pålægges erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, levering af varer og ydelser mod vederlag, som foretages i indlandet af en afgiftspligtig person. I henhold til direktivets artikel 9 forstås endvidere ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt udøver en økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed (jf. bl.a. dom af 26.3.1987, Kommissionen mod Nederlandene, 235/85, EU:C:1987:161, præmis 6, af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 26 og 27, og af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 35).
- 22 Analysen af begreberne »levering af varer« og »levering af ydelser« viser ligeledes, at disse begreber, som delvis definerer de afgiftspligtige transaktioner i henhold til direktiv 2006/112, har en objektiv karakter, og at de finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater (jf. i denne retning dom af 12.1.2006, Optigen m.fl., C-354/03, C-355/03 og C-484/03, EU:C:2006:16, præmis 44).
- 23 Begrebet »økonomisk virksomhed« er defineret i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 som omfattende alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder og bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter (jf. bl.a. dom af 26.6.2007, T-Mobile Austria m.fl., C-284/04, EU:C:2007:381, præmis 33, af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 36, og af 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, præmis 16).
- 24 I denne henseende bemærkes, at begrebet »udnyttelse« som omhandlet i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, i overensstemmelse med de krav, der følger af princippet om det fælles merværdiafgiftssystems neutralitet, omfatter samtlige transaktioner, uanset disses retlige form, hvorved der tilsigtes opnået varige indtægter af det pågældende gode (jf. i denne retning dom af 26.6.2007, T-Mobile Austria m.fl., C-284/04, EU:C:2007:381, præmis 38, og af 13.12.2007, Götz, EU:C:2007:789, præmis 18).
- 25 I henhold til artikel 24 i direktiv 2006/112 forstås ved levering af ydelser enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.
- 26 Beskatningsgrundlaget for en levering af en ydelse udgøres imidlertid af alt, hvad der modtages som modydelse for ydelsen, og en levering af en ydelse kan derfor kun beskattes, såfremt der er en direkte sammenhæng mellem den udførte ydelse og det modtagne vederlag. Det følger heraf, at en levering af en ydelse kun udføres »mod vederlag« som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem leverandøren og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af leverandøren modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (dom af 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 13 og 14, af 21.3.2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 39, og af 6.10.2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, præmis 19).
- 27 Det er i lyset af disse betragtninger, at de forelagte spørgsmål skal besvares.
- 28 Det bemærkes indledningsvis, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede virksomhed består i udnyttelse af landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder, som omfatter et rørsystem til vandafledning, et vandreservoir og en regnvandsbrønd. En sådan virksomhed

skal anses for at være omfattet af begrebet »økonomisk virksomhed« som omhandlet i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, hvis den udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

- 29 Spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede virksomhed tilsigter en opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, er et faktisk spørgsmål, som skal bedømmes under hensyntagen til de samlede oplysninger i sagen, herunder karakteren af den omhandlede vare (jf. dom af 19.7.2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 33, og af 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, præmis 19).
- 30 I den foreliggende sag består de ydelser, som sagsøgerne i hovedsagen har foretaget eller skal foretage, i en udnyttelse af de landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder samt den offentlige vej, som indgår i visse dele heraf, med henblik på at sikre sig, at vandet til stadighed løber frit, bl.a. ved vedligeholdelse af disse bygge- og anlægsarbejder. Disse ydelser giver eller vil give anledning til et vederlag, idet sagsøgerne i hovedsagen ønsker at opkræve de omhandlede grundejere en afgift for udnyttelse af de landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder for en periode fastsat til otte år.
- 31 Under disse omstændigheder skal det bemærkes, at udnyttelsen af disse bygge- og anlægsarbejder foretages med henblik på at opnå indtægter.
- 32 Selv om det ikke er sikkert, at sagsøgerne i hovedsagen har påbegyndt udnyttelsen af de landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder på det tidspunkt, hvor de gør krav på deres ret til fradrag for indgående moms, skal det i denne forbindelse bemærkes, at en person, hvis hensigt – der bestyrkes af objektive momenter – er at påbegynde en selvstændig »økonomisk virksomhed« som omhandlet i artikel 9 i direktiv 2006/112, og som afholder de første investeringsomkostninger i dette øjemed, skal betragtes som en afgiftspligtig person (jf. analogt dom af 21.3.2000, Gabalfrisa m.fl., C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 47, og af 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 34).
- 33 Endvidere skal det konstateres, at en periode på otte års opkrævning giver afgiften for den planlagte udnyttelse en varig karakter som omhandlet i denne doms præmis 23.
- 34 Det forhold, at der er tale om indtægter af varig karakter, kan ikke drages i tvivl med den begrundelse, at sagsøgerne i hovedsagen alene på supplerende vis kan udøve erhvervsmæssig økonomisk virksomhed.
- 35 For det første bemærkes, at det fremgår såvel af selve ordlyden af artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 som af Domstolens praksis, at det ved afgørelsen af, om driften af et rørligt eller ikke rørligt gode udøves med henblik på at opnå indtægter, er uden betydning, om denne drift tilsigter at generere gevinst (jf. bl.a. dom af 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, præmis 25), således at det forhold, at sagsøgerne i hovedsagen som følge af deres selskabsform alene på supplerende vis kan udøve erhvervsmæssig økonomisk virksomhed, er uden betydning for spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om økonomisk virksomhed, der har til hensigt at skabe indtægter af en varig karakter.
- 36 For det andet afhænger betydningen af en eventuel supplerende udøvelse af den i hovedsagen omhandlede virksomhed for denne virksomheds økonomiske karakter af en vurdering af samtlige omstændigheder vedrørende udnyttelsen af de landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder ved afgørelsen af, om de anvendes med henblik på opnåelse af indtægter, der faktisk er af en vis varig karakter (jf. i denne retning dom af 26.9.1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, præmis 27, og af 19.7.2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 34).

- 37 I lyset af de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret har angivet, og som er nævnt i denne doms præmis 30-33, synes den påtænkte afgift for udnyttelse som følge af dens varighed ikke desto mindre at skulle antages at have en vis varig karakter, hvorfor udnyttelsen af disse bygge- og anlægsarbejder følgelig kan anses for at være »økonomisk virksomhed« som omhandlet i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112.
- 38 Det forhold, at de investeringer, der er blevet foretaget, for en væsentlig del er blevet finansieret gennem midler, der er tildelt af medlemsstaten og EU, kan ikke have nogen indflydelse på, om den virksomhed, som sagsøgerne i hovedsagen har udøvet eller haft til hensigt at udøve, er af økonomisk karakter, eftersom begrebet »økonomisk virksomhed« er objektivi og finder anvendelse uanset formålet med eller resultatet af de pågældende operationer, men også uanset hvilken finansieringsmåde den pågældende person har valgt, herunder når der er tale om offentlige tilskud (jf. for så vidt angår det forhold, at begrænsning af fradragsretten ikke er tilladt, dom af 6.10.2005, Kommissionen mod Frankrig, C-243/03, EU:C:2005:589, præmis 32 og 33, og af 23.4.2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, præmis 20 og 26).
- 39 Udnyttelsen af de landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder kan endvidere alene anses for at være omfattet af kategorien levering af ydelser foretaget mod vederlag, såfremt der består en direkte forbindelse mellem den leverede ydelse og den afgift for udnyttelsen, som sagsøgerne i hovedsagen har modtaget eller vil modtage, og såfremt denne afgift udgør en faktisk modværdi for den ydelse, som modtagerne har fået.
- 40 I den foreliggende sag består de ydelser, som sagsøgerne i hovedsagen har foretaget eller skal foretage, i en udnyttelse af de landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder samt de offentlige veje, som indgår i visse dele af arbejderne, med henblik på at sikre, at vandet til stadighed løber frit, bl.a. ved vedligeholdelse af disse bygge- og anlægsarbejder, og de udgør således levering af ydelser som omhandlet i artikel 24 i direktiv 2006/112.
- 41 Ved vurderingen af, om den i hovedsagen omhandlede virksomhed udøves mod vederlag, er den omstændighed, at vedligeholdelsen af de offentlige veje med henblik på, at vandet til stadighed kan løbe frit, i forbindelse med udøvelsen af denne virksomhed er en retlig forpligtelse, uden betydning, idet denne omstændighed ikke kan skabe tvivl om hverken, hvorvidt en sådan virksomhed er »levering af ydelser«, eller den direkte forbindelse mellem denne ydelse og modydelsen herfor.
- 42 Det er således blevet fastslået, at det med henblik på at vurdere, om en virksomhed udgør levering af ydelser mod vederlag, er uden betydning, at den pågældende virksomhed består i at udøve funktioner, som af almene hensyn er tillagt og reguleret ved lov (jf. i denne retning dom af 12.9.2000, Kommissionen mod Frankrig, C-276/97, EU:C:2000:424, præmis 33, og af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 40). Selv når den pågældende virksomhed har til formål at udføre en forfatningsmæssig forpligtelse, som udelukkende og direkte tilfalder staten, er det endvidere ligeledes fastslået, at den direkte forbindelse mellem leveringen af ydelsen og vederlaget herfor heller ikke alene af denne grund kan bringes i tvivl (jf. i denne retning dom af 29.10.2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 39).
- 43 Der er heller ikke nogen af de øvrige forhold, som den forelæggende ret har fremført, der kan skabe tvivl om det forhold, at der består en direkte forbindelse mellem den levering af ydelsen, der er foretaget, eller som skal foretages, og den modydelse, som er modtaget eller skal modtages herfor.
- 44 Dette gælder navnlig det beløb af beskeden størrelse, som sagsøgerne i hovedsagen har fastsat som afgift for udnyttelse.
- 45 Det skal således bemærkes, at den omstændighed, at en økonomisk transaktion foretages til en pris, som er højere eller lavere end kostprisen, og følgelig en pris, som er højere eller lavere end markedsprisen, er uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en transaktion mod vederlag

(jf. i denne retning dom af 20.1.2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 22, af 9.6.2011, *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, præmis 25, og af 27.3.2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 36 og 37).

- 46 En sådan omstændighed kan således ikke i sig selv påvirke den direkte sammenhæng mellem de ydelser, som er foretaget eller skal foretages, og den modydelse, som er modtaget eller skal modtages, og hvis størrelse fastsættes på forhånd efter faste kriterier (jf. i denne retning dom af 29.10.2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 36).
- 47 Afgiftsbeløbet er endvidere blevet fastsat på forhånd, eftersom både den forelæggende ret og den ungarske regering og Europa-Kommissionen er af den opfattelse, at den afgift, der er modtaget eller skal modtages, er af et beskedent beløb. I denne henseende kan det ligeledes antages, at dette beløb er blevet fastsat på forhånd efter faste kriterier. De vedligeholdelsesydelser, som sagsøgerne i hovedsagen har leveret eller skal levere, opfylder en forpligtelse til at sikre, at vandet løber frit, som de er pålagt i deres egenskab af udnytttere af de landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder. En sådan forpligtelse kan i praksis betyde afgrænsede vedligeholdelsesopgaver, som udføres med jævne mellemrum, og som kan give anledning til et på forhånd fastsat vederlag.
- 48 I denne forbindelse kan afgiften for udnyttelse, selv såfremt den er af en beskeden størrelse, i overensstemmelse med dom af 3.3.1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 13 og 14), af 21.3.2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, præmis 39), og af 6.10.2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C-267/08, EU:C:2009:619, præmis 19), udgøre en modværdi for den ydelse, som sagsøgerne i hovedsagen har leveret til ejerne af de grunde, hvorpå bygge- og anlægsarbejderne er opført.
- 49 I denne henseende påhviler det den forelæggende ret at vurdere, om det afgiftsbeløb, som er modtaget eller skal modtages, i sin egenskab af modydelse kan karakterisere en direkte forbindelse mellem de ydelser, som er foretaget eller skal foretages, og denne modydelse, og følgelig, om leveringen af ydelserne er foretaget mod vederlag. Den forelæggende ret skal nærmere bestemt sikre sig, at den afgift, som sagsøgerne i hovedsagen har fastsat, ikke kun delvist udgør et vederlag for de ydelser, som er foretaget eller skal foretages, og at størrelsen heraf ikke er blevet fastsat på grundlag af andre faktorer, som i givet fald potentielt kan drage tvivl om den direkte forbindelse mellem ydelserne og modydelserne herfor.
- 50 Det tilkommer endvidere i givet fald den forelæggende ret at sikre sig, at den i hovedsagen omhandlede transaktion ikke udgør et rent kunstigt arrangement, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som blot foretages med henblik på opnåelse af en afgiftsmæssig fordel (jf. i denne retning dom af 27.10.2011, *Tanoarch*, C-504/10, EU:C:2011:707, præmis 51, og af 12.7.2012, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, præmis 35).
- 51 På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares som følger:
- Artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at udnyttelsen af landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder som de i hovedsagen omhandlede, som foretages af et handelsselskab uden fortjeneste for øje, der alene på supplerende vis udøver denne virksomhed erhvervsmæssigt, udgør økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand, desuagtet det forhold, at disse bygge- og anlægsarbejder i væsentlig omfang er blevet finansieret gennem statsstøtte, og det forhold, at udnyttelsen alene giver indtægter i form af afgifter af beskeden størrelse, når afgiften på grund af varigheden af den fastsatte opkrævningsperiode er af en vis varig karakter.
 - Artikel 24 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at udnyttelsen af landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder som de i hovedsagen omhandlede udgør levering af ydelser, som foretages mod vederlag, idet de er direkte forbundet med den afgift, der er modtaget eller skal modtages, forudsat at dette beskedne afgiftsbeløb udgør en modværdi for den leverede ydelse, og desuagtet det forhold,

at ydelserne leveres som et led i opfyldelsen af forpligtelser, som er fastsat ved lov. Det påhviler den forelæggende ret at vurdere, om det afgiftsbeløb, som er modtaget eller skal modtages, i sin egenskab af modydelse kan karakterisere en direkte forbindelse mellem de ydelser, som er foretaget eller skal foretages, og denne modydelse, og følgelig, om leveringen af ydelserne er foretaget mod vederlag. Den forelæggende ret skal nærmere bestemt sikre sig, at den afgift, som sagsøgerne i hovedsagen har fastsat, ikke kun delvist udgør et vederlag for de ydelser, som er foretaget eller skal foretages, og at størrelsen heraf ikke er blevet fastsat på grundlag af andre faktorer, som i givet fald potentielt kan drage tvivl om den direkte forbindelse mellem ydelserne og modydelse herfor.

Sagens omkostninger

- 52 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 9, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at udnyttelsen af landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder som de i hovedsagen omhandlede, som foretages af et handelsselskab uden fortjeneste for øje, der alene på supplerende vis udøver denne virksomhed erhvervsmæssigt, udgør økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand, desuagtet det forhold, at disse bygge- og anlægsarbejder i væsentligt omfang er blevet finansieret gennem statsstøtte, og det forhold, at udnyttelsen alene giver indtægter i form af afgifter af beskeden størrelse, når afgiften på grund af varigheden af den fastsatte opkrævningsperiode er af en vis varig karakter.
- 2) Artikel 24 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at udnyttelsen af landbrugstekniske bygge- og anlægsarbejder som de i hovedsagen omhandlede udgør levering af ydelser, som foretages mod vederlag, idet de er direkte forbundet med den afgift, der er modtaget eller skal modtages, forudsat at dette beskudne afgiftsbeløb udgør en modværdi for den leverede ydelse, og desuagtet det forhold, at ydelserne leveres som et led i opfyldelsen af forpligtelser, som er fastsat ved lov. Det påhviler den forelæggende ret at vurdere, om det afgiftsbeløb, som er modtaget eller skal modtages, i sin egenskab af modydelse kan karakterisere en direkte forbindelse mellem de ydelser, som er foretaget eller skal foretages, og denne modydelse, og følgelig, om leveringen af ydelserne er foretaget mod vederlag. Den forelæggende ret skal nærmere bestemt sikre sig, at den afgift, som sagsøgerne i hovedsagen har fastsat, ikke kun delvist udgør et vederlag for de ydelser, som er foretaget eller skal foretages, og at størrelsen heraf ikke er blevet fastsat på grundlag af andre faktorer, som i givet fald potentielt kan drage tvivl om den direkte forbindelse mellem ydelserne og modydelse herfor.

Underskrifter