



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 2ας Ιουνίου 2016\*

«Προδικαστική παραπομπή — Φορολογία — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/EK — Άρθρο 9, παράγραφος 1 — Έννοιες του “υποκειμένου στον φόρο προστιθέμενης αξίας” και της “οικονομικής δραστηριότητας” — Άρθρο 24, παράγραφος 1 — Έννοια της “παροχής υπηρεσιών” — Έργα αγρονομίας — Κατασκευή και εκμετάλλευση αποχετευτικού συστήματος από εμπορική εταιρία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα — Συνέπειες της χρηματοδότησης των έργων μέσω κρατικών ενισχύσεων και ενισχύσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης»

Στην υπόθεση C-263/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το *Kúria* (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία) με απόφαση της 14ης Μαΐου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Ιουνίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

**Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,**

**Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.**

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους D. Šnáby, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský και M. Βηλαρά (εισηγητή), δικαστές,  
γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ουγγρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Z. Fehér και G. Κοός,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις K. Talabér-Ritz και M. Owsiany-Hornung,

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

\* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, και του άρθρου 24, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ των εμπορικών εταιριών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Lajnér Meliorációs Nonprofit Kft. και Lajnér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft. και της Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV) (περιφερειακή φορολογική διεύθυνση Νότιας Υπερδουναβίας, Ουγγαρία, στο εξής: NAV) σχετικά με το δικαίωμά τους προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στα τιμολόγια που εξέδωσε η Recontír BPM Kft. για τις εργασίες που διεξήχθησαν για λογαριασμό τους.

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή υπόκεινται σε ΦΠΑ.
- 4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει:

«Νοείται ως “υποκείμενος στον φόρο” οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

- 5 Το άρθρο 24, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει:

«Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

#### *Το ουγγρικό δίκαιο*

- 6 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, του az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (νόμος CXXVII του 2007 σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) προβλέπει:

«Υποκείμενος στον φόρο: πρόσωπο ή οργανισμός με νομική προσωπικότητα που ασκεί στο όνομά του οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως τόπου, σκοπού και αποτελέσματος της εν λόγω δραστηριότητας. [...]»

- 7 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει:

«Οικονομική δραστηριότητα: άσκηση οποιασδήποτε επιχειρηματικής δραστηριότητας, ήτοι με μόνιμο ή τακτικό τρόπο, οσάκις και εφόσον αυτή έχει αντικείμενο ή αποτέλεσμα για το οποίο καταβάλλεται αντιπαροχή και εκτελείται ανεξάρτητα.»

8 Το άρθρο 16 του νόμου περί ΦΠΑ ορίζει:

«Είναι αλυσιτελές για την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών κατά πόσον πραγματοποιούνται βάσει συμβάσεως, νομοθετικής ή κανονιστικής διατάξεως, δυνάμει δικαστικής ή διοικητικής απόφασης (έστω και αν δεν αποφαινεται επί της ουσίας) ή μέσω δημοπρασίας.»

9 Κατά το άρθρο 259, παράγραφος 6, του νόμου περί ΦΠΑ:

«Αντιπαροχή: κάθε περιουσιακό πλεονέκτημα, περιλαμβανομένων των στοιχείων ενεργητικού που αναγνωρίζονται για τη μείωση υφιστάμενης οφειλής, αλλά μη περιλαμβανομένων αποζημιώσεων.»

10 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, του a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (νόμος IV του 2006 περί εμπορικών εταιριών) ορίζει:

«Μπορούν να συσταθούν επίσης εμπορικές εταιρίες για την άσκηση συλλογικής οικονομικής δραστηριότητας, η οποία δεν αποσκοπεί στον προσπορισμό κέρδους (εμπορική εταιρία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα). Η εμπορική εταιρία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα μπορεί να συσταθεί και να λειτουργεί υπό οποιαδήποτε εταιρική μορφή. Ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας της εμπορικής εταιρίας πρέπει να μνημονεύεται στην εμπορική επωνυμία της, μαζί με μνεία της εταιρικής μορφής.»

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 11 Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης είναι «εμπορικές εταιρίες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα», οι οποίες ασκούν οικονομική δραστηριότητα που δεν αποσκοπεί στον προσπορισμό κέρδους και μπορούν να ασκούν μόνον συμπληρωματικώς οικονομική δραστηριότητα επιχειρηματικής φύσεως. Οι προσφεύγουσες συστάθηκαν με σκοπό την κατασκευή και ακολούθως την εκμετάλλευση έργων αγρονομίας, ήτοι αποχετευτικού συστήματος, δεξαμενής ύδατος και αλλουβιακής τάφρου, επί εκτάσεων γης που ανήκαν στους εταίρους τους.
- 12 Οι αναγκαίες για την υλοποίηση των έργων αυτών εργασίες χρηματοδοτούνταν με πόρους του κράτους και της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Για την υλοποίηση των εργασιών αυτών, οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης διέθεταν διοικητικές άδειες καθώς και την άδεια των ιδιοκτητών των οικείων εκτάσεων. Επιπλέον προβλεπόταν ότι οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης θα εισέπρατταν από τους εν λόγω ιδιοκτήτες τέλος εκμετάλλευσης των έργων αγρονομίας για χρονικό διάστημα οκτώ ετών.
- 13 Οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης ανέθεσαν την προετοιμασία και την υλοποίηση των εργασιών στην εταιρία Recontír BPM, η οποία εξέδωσε τιμολόγια με ΦΠΑ για τις πραγματοποιηθείσες εργασίες, για τα οποία οι προσφεύγουσες θέλησαν να ασκήσουν το δικαίωμά τους έκπτωσης.
- 14 Ωστόσο, η NAV δεν αναγνώρισε το δικαίωμα προς έκπτωση των προσφευγουσών της κύριας δίκης, με την αιτιολογία ότι η σχεδιαζόμενη δραστηριότητα δεν ήταν «οικονομική δραστηριότητα» κατά την έννοια του άρθρου 6 του νόμου περί ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για τμήματα που εντάσσονται στο οδικό δίκτυο, και επομένως μπορούν να χρησιμοποιούνται από τον καθένα χωρίς αντιπαροχή, ή για τμήματα ιδιωτικής ιδιοκτησίας. Ως εκ τούτου, οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης δεν έχουν, βάσει της δραστηριότητάς τους, την ιδιότητα «υποκειμένων στον φόρο». Δεν ασκούν καμία δραστηριότητα υπέρ των εταίρων τους ή υπέρ τρίτων η οποία να μπορεί να χαρακτηριστεί «παροχή υπηρεσιών». Η συνήθης εκμετάλλευση των έργων αγρονομίας, η οποία συνίσταται στη διατήρηση καθαρής της οδού από σκυρόδεμα και των περιχώρων της και στη διασφάλιση της ελεύθερης ροής των υδάτων, άπτεται του δημοσίου οδικού δικτύου και αντιστοιχεί σε νόμιμη υποχρέωση και όχι σε παροχή υπηρεσιών. Τα μειωμένα έσοδα που πρόκειται να εισπράξουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης για την εκμετάλλευση των εν λόγω έργων δεν αντιστοιχούν στην έννοια της «αντιπαροχής», κατά τον νόμο περί ΦΠΑ.

- 15 Η προσφυγή που άσκησαν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης κατά της αρνητικής αυτής απόφασης απορρίφθηκε πρωτοδίκως, για τους ίδιους λόγους με εκείνους τους οποίους προέβαλε η NAV.
- 16 Κατά συνέπεια, οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης άσκησαν αναίρεση ενώπιον του Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο, Ουγγαρία), ισχυριζόμενες ότι, ως εμπορικές εταιρίες, έχουν την ιδιότητα του «υποκειμένου στον φόρο», εφόσον η υπαγωγή στον φόρο στηρίζεται σε αντικειμενικό στοιχείο. Θεωρούν ότι η δυνατότητα να ασκήσουν το δικαίωμα προς έκπτωση εξαρτάται από τον χαρακτηρισμό της ασκούμενης δραστηριότητας και, για να ανταποκρίνεται στον ορισμό της «οικονομικής δραστηριότητας» κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, αρκεί η άσκηση οποιασδήποτε μόνιμης ή τακτικής δραστηριότητας με αποτέλεσμα για το οποίο καταβάλλεται αντιπαροχή. Δεν είναι αναγκαίος ο προσπορισμός κέρδους προκειμένου μια ορισμένη δραστηριότητα να χαρακτηριστεί «οικονομική δραστηριότητα».
- 17 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» είναι πολύ ευρεία και ούτε ο προσπορισμός κέρδους ούτε η χρηματοδότηση επενδύσεων μέσω κρατικών ενισχύσεων ασκεί επιρροή στον εν λόγω τομέα. Κατά το αιτούν δικαστήριο, για τον χαρακτηρισμό δραστηριότητας ως «παροχής υπηρεσιών» είναι αδιάφορο αν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης εκπληρώνουν υποχρέωση συντηρήσεως εκ του νόμου. Αντιθέτως, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το καταβαλλόμενο βάσει της σύμβασης εκμετάλλευσης και χρήσης τέλος πρέπει να θεωρηθεί ως αντιπαροχή και αν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της συντήρησης των έργων αγρονομίας που έχουν υλοποιηθεί μέσω επενδύσεων και της εν λόγω αντιπαροχής.
- 18 Υπό τις περιστάσεις αυτές το Κύρια (Ανώτατο Δικαστήριο) ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Ενεργούν οι προσφεύγουσες [της κύριας δίκης], υπό τις περιστάσεις της παρούσας υπόθεσης, ως υποκείμενες στον φόρο, δεδομένου ότι η ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας [2006/112] δεν εξαιρεί από το εννοιολογικό πεδίο της οικονομικής δραστηριότητας τις δραστηριότητες που ασκούν εμπορικές εταιρίες ούτε όταν αυτές μπορούν να ασκούν μόνον συμπληρωματικώς οικονομική δραστηριότητα επιχειρηματικής φύσεως;
  2. Ασκεί επιρροή για τους σκοπούς του χαρακτηρισμού των προσφευγουσών [της κύριας δίκης] ως υποκειμένων στον φόρο το γεγονός ότι σημαντικό μέρος των επενδύσεών τους χρηματοδοτείται μέσω κρατικής ενισχύσεως και ότι, στο πλαίσιο της εκμετάλλευσης, έχουν έσοδα από την είσπραξη μειωμένων τελών εκμετάλλευσης;
  3. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο δεύτερο ερώτημα, μπορεί να θεωρηθεί ότι τα εν λόγω “τέλη εκμετάλλευσης” συνιστούν την αντιπαροχή υπηρεσίας και ότι υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παροχής της υπηρεσίας και της καταβολής της αντιπαροχής;
  4. Συνιστά η εκμετάλλευση της επένδυσης παροχή υπηρεσιών από τις προσφεύγουσες [της κύριας δίκης], κατά το άρθρο 24 της οδηγίας [2006/112], ή δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πρόκειται για παροχή υπηρεσιών καθόσον συνιστά εκτέλεση νόμιμης υποχρέωσης;»

#### **Επί των προδικαστικών ερωτημάτων**

- 19 Με τα τέσσερα προδικαστικά ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η εκμετάλλευση έργων αγρονομίας, όπως αυτά της κύριας δίκης, από εμπορική εταιρία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά τη διάταξη αυτή, παρά το γεγονός ότι, αφενός, τα εν λόγω έργα χρηματοδοτήθηκαν σε σημαντικό βαθμό από κρατικές ενισχύσεις και, αφετέρου, η εκμετάλλευσή τους αποφέρει έσοδα μόνον υπό τη μορφή είσπραξης μειωμένων τελών. Ζητεί επίσης να διευκρινιστεί αν το άρθρο 24 της εν λόγω οδηγίας έχει την έννοια

ότι η εκμετάλλευση αυτή των έργων αγρονομίας συνιστά παροχή υπηρεσιών και αν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της ως άνω παροχής και του τέλους που αποτελεί την αντιπαροχή, παρά το γεγονός ότι πρόκειται για την εκπλήρωση νόμιμων υποχρεώσεων.

- 20 Συναφώς διευκρινίζεται ότι, μολοντί η οδηγία 2006/112 προσδίδει στον ΦΠΑ ευρύτατο πεδίο εφαρμογής, στον φόρο αυτόν υπόκεινται μόνον οι δραστηριότητες οι οποίες έχουν οικονομικό χαρακτήρα (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2003 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, σκέψη 39 της 26ης Ιουνίου 2007, T-Mobile Austria κ.λπ., C-284/04, EU:C:2007:381, σκέψη 34, καθώς και της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 34).
- 21 Συγκεκριμένα, κατά το άρθρο 2 της οδηγίας 2006/112, σχετικά με τις φορολογητέες πράξεις, υπόκεινται στον ΦΠΑ, εκτός από τις εισαγωγές αγαθών, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο. Άλλωστε, δυνάμει του άρθρου 9 της εν λόγω οδηγίας, ως «υποκείμενος στον φόρο» θεωρείται οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 1987, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, 235/85, EU:C:1987:161, σκέψη 6· της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ., C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψεις 26 και 27, καθώς και της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 35).
- 22 Ομοίως, η ανάλυση των εννοιών των «παραδόσεων αγαθών» και των «παροχών υπηρεσιών» αποδεικνύει ότι οι έννοιες αυτές, που καθορίζουν, εν μέρει, τις φορολογητέες πράξεις δυνάμει της οδηγίας 2006/112, έχουν αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζονται ανεξαρτήτως των σκοπών και των αποτελεσμάτων των οικείων πράξεων (βλ., συναφώς, απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, Optigen κ.λπ., C-354/03, C-355/03 και C-484/03, EU:C:2006:16, σκέψη 44).
- 23 Η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» καθορίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 και περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, ειδικότερα δε εκείνες που συνεπάγονται την εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2007, T-Mobile Austria κ.λπ., C-284/04, EU:C:2007:381, σκέψη 33· της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 36, καθώς και της 20ής Ιουνίου 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, σκέψη 16).
- 24 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η έννοια «εκμετάλλευση», κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, αναφέρεται, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της αρχής της ουδετερότητας του κοινού συστήματος περί ΦΠΑ, σε όλες τις πράξεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, που αποσκοπούν στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα από το οικείο αγαθό (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2007, T-Mobile Austria κ.λπ., C-284/04, EU:C:2007:381, σκέψη 38, καθώς και της 13ης Δεκεμβρίου 2007, Götz, EU:C:2007:789, σκέψη 18).
- 25 Επιπλέον, κατά το άρθρο 24 της οδηγίας 2006/112, ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.
- 26 Ωστόσο, η βάση επιβολής του φόρου επί παροχής υπηρεσιών είναι οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντάλλαγμα για την παρεχόμενη υπηρεσία και, επομένως, η παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα μόνον αν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής. Κατά συνέπεια, προκύπτει ότι παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, περίπτωση 1, της οδηγίας 2006/112, και επομένως είναι φορολογητέα, μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη

(αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1994, *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψεις 13 και 14· της 21ης Μαρτίου 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, σκέψη 39, καθώς και της 8ης Οκτωβρίου 2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, C-267/08, EU:C:2009:619, σκέψη 19).

- 27 Τα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να απαντηθούν υπό το πρίσμα των ως άνω στοιχείων.
- 28 Πρώτον, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη δραστηριότητα συνίσταται στην εκμετάλλευση έργων αγρονομίας περιλαμβάνουσα αποχετευτικό σύστημα, δεξαμενή ύδατος και αλλουβιακή τάφρο. Η δραστηριότητα αυτή θεωρείται ότι εμπίπτει στην έννοια των «οικονομικών δραστηριοτήτων», κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, αν ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.
- 29 Το ζήτημα κατά πόσον η εν λόγω δραστηριότητα αποβλέπει στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα αποτελεί ζήτημα το οποίο πρέπει να εκτιμηθεί λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των στοιχείων της εξεταζόμενης υπόθεσης, μεταξύ των οποίων, ιδίως, η φύση του οικείου αγαθού (βλ. αποφάσεις της 19ης Ιουλίου 2012, *Rédlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, σκέψη 33, καθώς και της 20ής Ιουνίου 2013, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-219/12, EU:C:2013:413, σκέψη 19).
- 30 Εν προκειμένω, οι παρεχόμενες ή προς παροχή υπηρεσίες από τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης συνίστανται στην εκμετάλλευση έργων αγρονομίας καθώς και του δημοσίου οδικού δικτύου, στο οποίο εμπίπτουν ορισμένα τμήματα των έργων αυτών, ώστε να διασφαλίζεται μονίμως η ελεύθερη ροή των υδάτων, μεταξύ άλλων με τη συντήρηση των έργων αυτών. Οι εν λόγω παροχές δημιουργούν ή θα δημιουργήσουν δικαίωμα αντιπαροχής, δεδομένου οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης επιθυμούν να εισπράττουν τέλη εκμετάλλευσης των έργων αγρονομίας για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα οκτώ ετών από τους ιδιοκτήτες των οικείων εκτάσεων.
- 31 Υπό τις περιστάσεις αυτές, πρέπει να θεωρηθεί ότι η εκμετάλλευση των έργων αυτών ασκείται με σκοπό την άντληση εσόδων.
- 32 Συναφώς, καίτοι δεν είναι βέβαιο ότι οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης άρχισαν την εκμετάλλευση των έργων αγρονομίας κατά την ημερομηνία που προέβαλαν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, υπενθυμίζεται ότι ο έχων την πρόθεση, επιβεβαιούμενη από αντικειμενικά στοιχεία, να αρχίσει κατά τρόπο ανεξάρτητο «οικονομική δραστηριότητα», κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112, και πραγματοποιεί τις πρώτες προς τούτο δαπάνες επενδύσεων πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2000, *Gabalfrija κ.λπ.*, C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 47, καθώς και της 8ης Ιουνίου 2000, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψη 34).
- 33 Επιπλέον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το χρονικό διάστημα των οκτώ ετών που προβλέπεται για την είσπραξη του σχεδιαζόμενου τέλους εκμετάλλευσης προσδίδει σε αυτό διαρκή χαρακτήρα σύμφωνα με την παρατιθέμενη στη σκέψη 23 της παρούσας απόφασης νομολογία.
- 34 Η ύπαρξη εσόδων διαρκούς χαρακτήρα δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση επειδή οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης μπορούν να ασκήσουν μόνον συμπληρωματικώς οικονομική δραστηριότητα επιχειρηματικής φύσεως.
- 35 Αφενός, υπενθυμίζεται, όπως προκύπτει τόσο από το γράμμα του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 όσο και από τη νομολογία του Δικαστηρίου, ότι, για να θεωρηθεί ότι η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού γίνεται με σκοπό την άντληση εσόδων, είναι αδιάφορο αν η εκμετάλλευση αυτή γίνεται με σκοπό να αποφέρει κέρδος (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-219/12, EU:C:2013:413, σκέψη 25), οπότε το γεγονός ότι, λόγω της εταιρικής τους μορφής, οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης μπορούν να

ασκούν μόνον συμπληρωματικώς οικονομική δραστηριότητα επιχειρηματικής φύσεως δεν έχει σημασία για την ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας αποσκοπούσας στην άντληση εσόδων με διαρκή χαρακτήρα.

- 36 Αφετέρου, η συνέπεια τυχόν συμπληρωματικού χαρακτήρα της δραστηριότητας της κύριας δίκης επί του οικονομικού χαρακτήρα της δραστηριότητας αυτής εξαρτάται από την ανάλυση του συνόλου των όρων εκμετάλλευσης των έργων αγρονομίας για να προσδιοριστεί εάν χρησιμοποιούνται με σκοπό την άντληση εσόδων τα οποία είναι πράγματι διαρκούς χαρακτήρα (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, σκέψη 27, καθώς και της 19ης Ιουλίου 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, σκέψη 34).
- 37 Πάντως, λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών στοιχείων που προσκόμισε το αιτούν δικαστήριο και τα οποία επισημάνθηκαν ήδη στις σκέψεις 30 έως 33 της παρούσας απόφασης, προκύπτει ότι, λόγω της διάρκειάς του, το προβλεπόμενο τέλος εκμετάλλευσης πρέπει να χαρακτηριστεί ως διαρκούς χαρακτήρα, οπότε και η εκμετάλλευση των έργων αυτών πρέπει να θεωρηθεί «οικονομική δραστηριότητα», κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112.
- 38 Τέλος, το γεγονός ότι οι πραγματοποιηθείσες επενδύσεις έχουν χρηματοδοτηθεί σε σημαντικό βαθμό από ενισχύσεις χορηγούμενες από το κράτος μέλος και την Ένωση δεν ασκεί επιρροή στην οικονομική φύση της ασκούμενης ή σκοπούμενης από τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης δραστηριότητας, διότι η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζεται ανεξαρτήτως όχι μόνον των σκοπών και αποτελεσμάτων των οικείων δραστηριοτήτων, αλλά επίσης και του τρόπου χρηματοδότησεως που επέλεξε ο οικείος επιχειρηματίας, περιλαμβανομένων των δημόσιων επιδοτήσεων (βλ., όσον αφορά την απαγόρευση του περιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης, αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-243/03, EU:C:2005:589, σκέψεις 32 και 33, καθώς και της 23ης Απριλίου 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, σκέψεις 20 και 26).
- 39 Δεύτερον, η εκμετάλλευση των έργων αγρονομίας μπορεί να θεωρηθεί ότι εμπίπτει στην κατηγορία παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας μόνον εάν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και του τέλους εκμετάλλευσης που εισπράττουν ή θα εισπράξουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης και εάν το τέλος αυτό αποτελεί το πραγματικό αντάλλαγμα της παρεχόμενης στους δικαιούχους υπηρεσίας.
- 40 Εν προκειμένω, οι παρεχόμενες ή παρασχεθισόμενες από τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης υπηρεσίες συνίστανται στην εκμετάλλευση έργων αγρονομίας καθώς και του δημόσιου οδικού δικτύου, στο οποίο εμπίπτουν ορισμένα από τα τμήματα των εν λόγω έργων, ώστε να διασφαλίζεται μόνιμως η ελεύθερη ροή των υδάτων, μεταξύ άλλων με τη συντήρηση των έργων αυτών, και, επομένως, συνιστούν παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 24 της οδηγίας 2006/112.
- 41 Για την εκτίμηση του επαχθούς χαρακτήρα της δραστηριότητας της κύριας δίκης, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι, στο πλαίσιο της εν λόγω δραστηριότητας, η συντήρηση του δημόσιου οδικού δικτύου για να καθίσταται δυνατή η ελεύθερη ροή των υδάτων ανταποκρίνεται σε νόμιμη υποχρέωση, διότι το γεγονός αυτό δεν μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση ούτε τον χαρακτηρισμό της δραστηριότητας αυτής ως «παροχής υπηρεσιών» ούτε την άμεση σχέση μεταξύ της εν λόγω παροχής και της αντιπαροχής της.
- 42 Συγκεκριμένα, έχει κριθεί ότι το γεγονός ότι η υπό εξέταση δραστηριότητα συνίσταται στην άσκηση καθηκόντων που ανατίθενται και διέπονται από τον νόμο, για σκοπό γενικού συμφέροντος, δεν ασκεί επιρροή προκειμένου να κριθεί αν η εν λόγω δραστηριότητα συνιστά παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Γαλλίας, C-276/97, EU:C:2000:424, σκέψη 33, καθώς και της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 40). Περαιτέρω, έχει επίσης κριθεί ότι,

ακόμα και όταν η υπό εξέταση δραστηριότητα έχει σκοπό την εκπλήρωση συνταγματικώς επιβαλλόμενης υποχρέωσης επιβαρύνουσας αποκλειστικά και ευθέως το οικείο κράτος μέλος, η υφιστάμενη άμεση σχέση μεταξύ της πραγματοποιηθείσας παροχής υπηρεσιών και της καταβληθείσας αντιπαροχής δεν μπορεί να αμφισβητηθεί λόγω του γεγονότος αυτού και μόνον (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2015, *Saudaḡor*, C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψη 39).

- 43 Ομοίως, κανένα από τα άλλα στοιχεία που προσκόμισε το αιτούν δικαστήριο δεν δύναται να επηρεάσει την άμεση σχέση που υφίσταται μεταξύ της παρεχόμενης ή προς παροχή υπηρεσίας και της καταβαλλόμενης ή καταβληθησόμενης αντιπαροχής.
- 44 Τούτο ισχύει ειδικότερα για τα μειωμένα τέλη εκμετάλλευσης που προβλέπουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης.
- 45 Συγκεκριμένα, υπενθυμίζεται ότι το γεγονός ότι οικονομική δραστηριότητα πραγματοποιείται σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη της τιμής κόστους, και, ως εκ τούτου, σε τιμή υψηλότερη ή χαμηλότερη της κανονικής τιμής της αγοράς, δεν ασκεί επιρροή για τον χαρακτηρισμό της δραστηριότητας ως εξ επαχθούς αιτίας παροχής (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 20ής Ιανουαρίου 2005, *Hotel Scandic Gäsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, σκέψη 22· της 9ης Ιουνίου 2011, *Campsia Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, σκέψη 25, καθώς και της 27ης Μαρτίου 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψεις 36 και 37).
- 46 Συνεπώς, το γεγονός αυτό δεν μπορεί να επηρεάσει την άμεση σχέση που υφίσταται μεταξύ της παρεχόμενης ή προς παροχή υπηρεσίας και της καταβαλλόμενης ή καταβληθησόμενης αντιπαροχής, το ύψος της οποίας καθορίζεται εκ των προτέρων και βάσει καθιερωμένων κριτηρίων (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Οκτωβρίου 2015, *Saudaḡor*, C-174/14, EU:C:2015:733, σκέψη 36).
- 47 Επιπλέον, το ποσό του εν λόγω τέλους έχει καθοριστεί εκ των προτέρων, εφόσον θεωρείται, τόσο από το αιτούν δικαστήριο όσο και από την Ουγγρική Κυβέρνηση και την Επιτροπή, ότι το λαμβανόμενο ή ληφθησόμενο τέλος είναι μειωμένο. Επί του σημείου αυτού, μπορεί επίσης να γίνει δεκτό ότι το ποσό αυτό καθορίστηκε βάσει καθιερωμένων κριτηρίων. Πράγματι, η παροχή υπηρεσιών συντήρησης που πραγματοποιούν ή θα πραγματοποιήσουν οι προσφεύγουσες της κύριας δίκης πρέπει να ανταποκρίνεται στην ύπαρξη υποχρέωσης, την οποία υπέχουν ως έχουσες την εκμετάλλευση των έργων αγρονομίας, να διασφαλίζουν την ελεύθερη ροή των υδάτων. Η υποχρέωση αυτή μπορεί να εκπληρούται με συγκεκριμένες πράξεις συντήρησης πραγματοποιούμενες σε τακτά χρονικά διαστήματα και δυνάμενες να δικαιολογήσουν καθορισμένη εκ των προτέρων αμοιβή.
- 48 Στο πλαίσιο αυτό, το τέλος εκμετάλλευσης, έστω και μειωμένο, μπορεί να αποτελεί αντάλλαγμα για την παρεχόμενη από τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης υπηρεσία στους ιδιοκτήτες των εκτάσεων επί των οποίων βρίσκονται τα εν λόγω έργα, σύμφωνα με τις αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψεις 13 και 14), της 21ης Μαρτίου 2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, σκέψη 39), καθώς και της 6ης Οκτωβρίου 2009, *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C-267/08, EU:C:2009:619, σκέψη 19).
- 49 Συναφώς, στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξακριβώσει αν το ποσό του λαμβανόμενου ή ληφθησόμενου τέλους δύναται, ως αντιπαροχή, να στοιχειοθετήσει την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ των παρεχομένων ή παρασχεθησομένων υπηρεσιών και της εν λόγω αντιπαροχής και, κατά συνέπεια, τον επαχθή χαρακτήρα της παροχής υπηρεσιών. Το αιτούν δικαστήριο πρέπει, ειδικότερα, να διασφαλίσει ότι το προβλεπόμενο από τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης τέλος λειτουργεί μόνον ως εν μέρει αμοιβή των παρεχομένων ή παρασχεθησόμενων υπηρεσιών και το επίπεδό του δεν καθορίστηκε λόγω ύπαρξης τυχόν άλλων παραγόντων οι οποίοι δύνανται, ενδεχομένως να θέσουν υπό αμφισβήτηση την άμεση σχέση μεταξύ παροχών και αντιπαροχής.



- 50 Περαιτέρω, απόκειται, ενδεχομένως, στο αιτούν δικαστήριο να διασφαλίσει ότι η δραστηριότητα της κύριας δίκης δεν αποτελεί καθαρά τεχνητό σχήμα, χωρίς πραγματική οικονομική υπόσταση, το οποίο μεθοδεύεται με μόνο σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 27ης Οκτωβρίου 2011, Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, σκέψη 51, και της 12ης Ιουλίου 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, σκέψη 35).
- 51 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι:
- Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η εκμετάλλευση έργων αγρονομίας, όπως αυτών της κύριας δίκης, από εμπορική εταιρία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η οποία ασκεί μόνον συμπληρωματικώς την εν λόγω δραστηριότητα επιχειρηματικής φύσεως, συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, παρά το γεγονός ότι, αφενός, τα έργα αυτά χρηματοδοτήθηκαν σε σημαντικό βαθμό από κρατικές ενισχύσεις και, αφετέρου, η εκμετάλλευσή τους αποφέρει έσοδα μόνον υπό τη μορφή είσπραξης μειωμένων τελών, εφόσον τα τέλη αυτά έχουν διαρκή χαρακτήρα λόγω της προβλεπόμενης διάρκειας είσπραξής τους.
  - Το άρθρο 24 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η εκμετάλλευση έργων αγρονομίας, όπως αυτών της κύριας δίκης, συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας, για τον λόγο ότι έχουν άμεση σχέση με το λαμβανόμενο ή ληφθησόμενο τέλος, υπό την επιφύλαξη ότι το εν λόγω μειωμένο τέλος συνιστά το αντάλλαγμα της παρεχόμενης υπηρεσίας και παρά το γεγονός ότι η εν λόγω παροχή υπηρεσιών ανταποκρίνεται στην εκπλήρωση νόμιμων υποχρεώσεων. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξετάσει αν το ποσόν του λαμβανόμενου ή ληφθησόμενου τέλους δύναται, ως αντιπαροχή, να στοιχειοθετήσει την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ των παρεχομένων ή παρασχεθησομένων υπηρεσιών και της εν λόγω αντιπαροχής και, κατά συνέπεια, τον επαχθή χαρακτήρα της παροχής υπηρεσιών. Το αιτούν δικαστήριο πρέπει, ειδικότερα, να διασφαλίσει ότι το προβλεπόμενο από τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης τέλος λειτουργεί μόνον ως εν μέρει αμοιβή των παρεχομένων ή παρασχεθησομένων υπηρεσιών και το επίπεδό του δεν καθορίστηκε λόγω ύπαρξης άλλων τυχόν παραγόντων οι οποίοι δύναται, ενδεχομένως να θέσουν υπό αμφισβήτηση την άμεση σχέση μεταξύ παροχών και αντιπαροχής.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 52 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας, έχει την έννοια ότι η εκμετάλλευση των έργων αγρονομίας, όπως της κύριας δίκης, από εμπορική εταιρία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, η οποία ασκεί μόνον συμπληρωματικώς την εν λόγω δραστηριότητα επιχειρηματικής φύσεως, συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, παρά το γεγονός ότι, αφενός, τα έργα αυτά χρηματοδοτήθηκαν σημαντικά από κρατικές ενισχύσεις και, αφετέρου, από την εκμετάλλευσή τους προκύπτουν μόνον έσοδα από την είσπραξη μειωμένων τελών, εφόσον τα τέλη αυτά έχουν διαρκή χαρακτήρα λόγω της προβλεπόμενης διάρκειας είσπραξής τους.
- 2) Το άρθρο 24 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η εκμετάλλευση των έργων αγρονομίας, όπως αυτών της κύριας δίκης, συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας, για τον λόγο ότι έχουν άμεση σχέση με το

λαμβάνόμενο ή ληφθησόμενο τέλος, υπό την επιφύλαξη ότι το εν λόγω μειωμένο τέλος συνιστά το αντάλλαγμα της παρεχόμενης υπηρεσίας και παρά το γεγονός ότι η εν λόγω παροχή υπηρεσιών ανταποκρίνονται στην εκπλήρωση νόμιμων υποχρεώσεων. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να εξετάσει αν το ποσό του λαμβανόμενου ή ληφθησόμενου τέλους δύναται, ως αντιπαροχή, να στοιχειοθετήσει την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ των παρεχομένων ή παρασχεθησόμενων υπηρεσιών και της εν λόγω αντιπαροχής και, κατά συνέπεια, τον επαχθή χαρακτήρα της παροχής υπηρεσιών. Το αιτούν δικαστήριο πρέπει, ειδικότερα, να διασφαλίσει ότι το προβλεπόμενο από τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης τέλος λειτουργεί μόνον ως εν μέρει αμοιβή των παρεχόμενων ή παρασχεθησόμενων υπηρεσιών και το επίπεδό του δεν καθορίστηκε λόγω ύπαρξης άλλων τυχόν παραγόντων οι οποίοι δύναται, ενδεχομένως να θέσουν υπό αμφισβήτηση την άμεση σχέση μεταξύ παροχών και αντιπαροχής.

(υπογραφές)