



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. birželio 2 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Direktyva 2006/112/EB — 9 straipsnio 1 dalis — Sąvokos „pridėtinės vertės mokestis apmokestinamas asmuo“ ir „ekonominė veikla“ — 24 straipsnio 1 dalis — Sąvoka „paslaugų teikimas“ — Žemės ūkio inžineriniai įrenginiai — Pelno nesiekiančios komercinės bendrovės nuotekų šalinimo sistemos statyba ir naudojimas — Šių įrenginių finansavimo iš valstybės ir Europos Sąjungos pagalbos lėšų reikšmė“

Byloje C-263/15

dėl *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija) 2015 m. gegužės 14 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. birželio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,**

**Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.**

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas D. Šváby, teisėjai J. Malenovský ir M. Vilaras (pranešėjas),

generalinė advokatė E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér ir G. Koós,

— Europos Komisijos, atstovaujamos K. Talabér-Ritz ir M. Owsiany-Hornung,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

\* Proceso kalba: vengrų.

## Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 9 straipsnio 1 dalies ir 24 straipsnio 1 dalies išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pelno nesiekiančių komercinių bendrovių *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.* ir *Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.* ginčą su *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* (Pagrindinė mokesčių ir muitų Pietų Uždunojės regiono direkcija, Vengrija, toliau – NAV) dėl jų teisės atskaityti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), nurodytą *Recontir BPM Kft.* išrašytose sąskaitose faktūrose už jų sąskaita atliktus darbus.

### Teisinis pagrindas

#### *Sajungos teisė*

- 3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkte numatyta, kad PVM objektas yra paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.
- 4 Minėtos direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonominė veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

- 5 Tos pačios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimas“ – sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.“

#### *Vengrijos teisė*

- 6 *Az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXXVII. Törvény* (2007 m. Įstatymas Nr. CXXVII dėl pridėtinės vertės mokesčio, toliau – PVM įstatymas) 5 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Apmokestinamasis asmuo – asmuo arba teisinį subjektiškumą turinti organizacija, kuri savo vardu vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos vietą, tikslą ar rezultatą. <...>“

- 7 PVM įstatymo 6 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Ekonominė veikla – bet kokios ūkinės komercinės veiklos nuolatinis ir reguliarus vykdymas, kai ja siekiama gauti pajamų arba jos gaunamos ir ji vykdoma savarankiškai.“

- 8 PVM įstatymo 16 straipsnyje nurodyta:

„Neturi reikšmės, ar prekių tiekimas ir paslaugų teikimas vykdomas pagal sutartį, pagal teisės aktus, pagal teismo arba administracinį sprendimą (įskaitant sprendimą ne dėl esmės), ar siekiant parduoti iš varžytinių.“

9 PVM įstatymo 259 straipsnio 6 dalyje nustatyta:

„Atlygis – bet kokia turtinė nauda, įskaitant esamos skolos įskaitymus, išskyrus nuostolių atlyginimą.“

10 *A gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. Törvény* (2006 m. Įstatymas Nr. IV dėl komercinių bendrovių; toliau – Komercinių bendrovių įstatymas) 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Komercinės bendrovės taip pat gali būti steigiamos bendrai ekonominei veiklai, kuria nesiekama pelno, vykdyti (pelno nesiekianti komercinė bendrovė). Pelno nesiekianti komercinė bendrovė gali būti steigiama ir gali veikti bet kokia forma. Tai, kad komercinė bendrovė nesiekia pelno, turi būti nurodyta bendrovės pavadinime kartu su bendrovės forma.“

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

11 Pareiškėjos pagrindinėje byloje yra „pelno nesiekiančios komercinės bendrovės“, todėl jos vykdo ekonominę veiklą, kurios tikslas nėra pelno siekimas, ir ekonominę veiklą, kuria siekiama gauti pajamų, jos gali vykdyti tik papildomai. Jos buvo įsteigtos siekiant jų nariams priklausančiuose žemės sklypuose pastatyti ir vėliau naudoti žemės ūkio inžinerinius įrenginius, t. y. nuotekų šalinimo sistemą, vandens talpyklą ir lietaus vandens šulinį.

12 Šiems įrenginiams pastatyti būtini darbai buvo finansuoti iš valstybės ir Europos Sąjungos lėšų. Tam, kad galėtų atlikti šiuos darbus, pareiškėjos pagrindinėje byloje turėjo administracinius leidimus ir atitinkamų žemės sklypų savininkų sutikimą. Be to, buvo numatyta, kad pareiškėjos pagrindinėje dalyje iš minėtų savininkų ims žemės ūkio inžinerinių įrenginių naudojimo mokestį aštuonerius metus.

13 Parengiamieji ir įgyvendinimo veiksmai buvo patikėti bendrovei *Recontír BPM*, ji išrašė PVM sąskaitas faktūras už atliktus darbus, dėl kurių pareiškėjos ketino pasinaudoti teise į atskaitą; ši PVM pareiškėjos pagrindinėje byloje norėjo atskaityti.

14 Vis dėlto NAV atsisakė suteikti pareiškėjų pagrindinėje byloje prašomą teisę į atskaitą, nes planuojama veikla nebuvo „ekonominė veikla“, nei kaip ji suprantama pagal PVM įstatymo 6 straipsnį, nei kiek ji susijusi su segmentais, kurie yra kelių tinklo dalis ir kuriais dėl to gali naudotis bet kas, nei kiek ji susijusi su privačiose valdose esančiais segmentais. Dėl to pareiškėjos pagrindinėje byloje nėra „apmokestinamieji asmenys“, susiję su šia veikla. Pareiškėjos pagrindinėje byloje nevykdo jokios veiklos savo narių ar trečiųjų asmenų naudai, kurią būtų galima kvalifikuoti kaip „paslaugų teikimą“. Žemės ūkio inžinerinių įrenginių įprastas naudojimas, kuris apima tik betonuoto kelio ir jo aplinkos švaros sąlygų priežiūrą ir nuolatinį nuotekų šalinimo užtikrinimą, priklauso viešųjų kelių sričiai ir yra įstatyme nustatyta pareiga, o ne paslaugų teikimas. Mažos pajamos, kurias pareiškėjos pagrindinėje byloje planavo gauti už šių įrenginių naudojimą, neatitinka „atlygio“ sąvokos, kaip ji suprantama pagal PVM įstatymą.

15 Pareiškėjų pagrindinėje byloje pateiktas skundas dėl sprendimo atsisakyti suteikti teisę į atskaitą buvo atmestas pirmojoje instancijoje dėl tų pačių motyvų, kaip ir nurodyti NAV.

16 Pareiškėjos pagrindinėje byloje pateikė kasacinį skundą *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas, Vengrija), kuriame teigė: kadangi abi pareiškėjos yra komercinės bendrovės, jos yra „apmokestinamieji asmenys“ ir jų apmokestinamumas yra pagrįstas objektyviais kriterijais. Jos mano, kad galimybė pasinaudoti teise į atskaitą priklauso nuo vykdomos veiklos klasifikavimo ir kad tam, jog atitiktum „ekonominės veiklos“ sąvoką, kaip ji suprantama pagal PVM įstatymo 6 straipsnio 1 dalį, pakanka užsiimti bet kokia nuolatine arba reguliaria veikla, už kurią gaunamas atlygis. Pelno gavimas nebūtinai tam, kad veikla būtų kvalifikuojama kaip „ekonominė veikla“.

- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad „ekonominės veiklos“ sąvoka yra labai plati ir kad nei pelno gavimas, nei investicijų finansavimas iš valstybės pagalbos lėšų neturi reikšmės šioje srityje. Anot jo, tam, kad veikla būtų kvalifikuojama kaip „paslaugų teikimas“, nesvarbu tai, jog pareiškėjos pagrindinėje byloje vykdo įstatyme joms nustatytą priežiūros pareigą. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teirujasi, ar pagal eksploatacijos ir naudojimo sutartį sumokėtas mokestis turi būti laikomas atlygiu ir ar yra žemės ūkio inžinerinių įrenginių, pastatytų gavus investicijų, priežiūros ir tokio atlygio tiesioginis ryšys.
- 18 Šiomis aplinkybėmis *Kúria* (Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar pareiškėjos [pagrindinėje byloje] veikia kaip apmokestinamieji asmenys, atsižvelgiant į tai, kad, remiantis Direktyvos [2006/112] 9 straipsnio 1 dalies aiškinimu, ekonominės veiklos sąvoka gali apimti komercinių bendrovių veiklą net ir tuomet, kai ūkinę komercinę veiklą, iš kurios gaunama pajamų, jos gali vykdyti tik papildomai?
2. Ar tai, kad didžioji pareiškėjų [pagrindinėje byloje] investicijų dalis finansuojama iš valstybės pagalbos lėšų ir jos gauna nedidelių pajamų iš jų renkamo mokesčio už [įrenginių] naudojimą, turi reikšmės pareiškėjų kvalifikavimui kaip apmokestinamųjų asmenų?
3. Jeigu į antrąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar reikia manyti, kad šis „mokestis“ yra atlygis už paslaugą ir kad egzistuoja tiesioginis ryšys tarp paslaugos teikimo ir atlygio mokėjimo?
4. Ar dėl to, kad pareiškėjos [pagrindinėje byloje] naudoja [įrenginius, į kuriuos investuota], manytina, kad jos teikia paslaugas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos [2006/112] 24 straipsnį, ar tai vis dėlto negali būti laikoma paslaugų teikimu, nes vykdoma įstatyme nustatyta pareiga?“

### Dėl prejudicinių klausimų

- 19 Keturiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teirujasi, ar Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad pelno nesiekiančios komercinės bendrovės žemės ūkio inžinerinių įrenginių, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, naudojimas yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, neatsižvelgiant į tai, jog, pirma, šie įrenginiai daugiausia buvo finansuoti iš valstybės pagalbos lėšų ir, antra, juos naudojant gaunama tik pajamų iš mažo mokesčio. Taip pat šis teismas klausia, ar minėtos direktyvos 24 straipsnį reikia aiškinti taip, kad šis žemės ūkio inžinerinių įrenginių naudojimas yra paslaugų teikimas, ir ar yra šio teikimo ir mokesčio, kuris yra atlygis už šį naudojimą, tiesioginis ryšys, neatsižvelgiant į tai, jog tai yra įstatyme nustatytų pareigų vykdymas.
- 20 Reikia priminti, kad, nors Direktyva 2006/112 nustato labai plačią PVM taikymo sritį, šis mokestis taikomas tik ekonominei veiklai (žr., be kita ko, 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, EU:C:2003:377, 39 punktą, 2007 m. birželio 26 d. Sprendimo *T-Mobile Austria ir kt.*, C-284/04, EU:C:2007:381, 34 punktą ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-246/08, EU:C:2009:671, 34 punktą).
- 21 Iš tiesų pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnį, susijusį su apmokestinamaisiais sandoriais, be prekių importo, PVM apmokestinamas prekių tiekimas ir paslaugų teikimas už atlygį valstybės viduje. Be to, pagal šios direktyvos 9 straipsnį „apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdamas bet kurioje vietoje bet kokią ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas (žr., be kita ko, 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija / Nyderlandai*, 235/85, EU:C:1987:161, 6 punktą, 2008 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Isle of Wight Council ir kt.*, C-288/07, EU:C:2008:505, 26 ir 27 punktus ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-246/08, EU:C:2009:671, 35 punktą).

- 22 Taigi minėta analizė, kaip ir „paslaugų teikimo“ ir „apmokestinamojo asmens“ sąvokų analizė, rodo, jog šios sąvokos, kurios apibrėžia apmokestinamuosius sandorius pagal Direktyvą 2006/112, yra objektyvios ir taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus (šiuo klausimu žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimo *Optigen ir kt.*, C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 44 punktą).
- 23 „Ekonominės veiklos“ sąvoka apibrėžta Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalyje kaip apimanti visokią gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant, be kita ko, materialaus ir nematerialaus turto naudojimą, siekiant gauti nuolatinių pajamų (žr., be kita ko, 2007 m. birželio 26 d. Sprendimo *T-Mobile Austria ir kt.*, C-284/04, EU:C:2007:381, 33 punktą, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-246/08, EU:C:2009:671, 36 punktą ir 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-219/12, EU:C:2013:413, 16 punktą).
- 24 Šiuo klausimu konstatuotina, kad „naudojimo“, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, samprata, atsižvelgiant į PVM bendros sistemos neutralumo reikalavimus, apima visus sandorius, nepriklausomai nuo jų teisinės formos, kuriais siekiama iš aptariamo turto gauti nuolatinių pajamų (šiuo klausimu žr. 2007 m. birželio 26 d. Sprendimo *T-Mobile Austria ir kt.*, C-284/04, EU:C:2007:381, 38 punktą ir 2007 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Götz*, EU:C:2007:789, 18 punktą).
- 25 Be to, pagal Direktyvos 2006/112 24 straipsnį paslaugų teikimas yra bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.
- 26 Taigi paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę sudaro visas atlygis už suteiktą paslaugą, todėl paslaugų teikimas apmokestinamas, tik jei egzistuoja tiesioginis ryšys tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio. Iš to matyti, kad paslauga, suteikta „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, ir yra apmokestinama, tik jei tarp teikėjo ir gavėjo yra teisinis ryšys, kai įvykdoma abipusė prievolė, o teikėjo gautas atlygis yra reali gavėjui suteiktos paslaugos vertė (1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 13 ir 14 punktai, 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, 39 punktas ir 2009 m. spalio 6 d. Sprendimo *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, C-267/08, EU:C:2009:619, 19 punktas).
- 27 Šiais motyvais reikia vadovautis atsakant į pateiktus klausimus.
- 28 Pirma, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama veikla yra žemės ūkio inžinerinių įrenginių, kurie apima nuotekų šalinimo sistemą, vandens talpyklą ir lietaus vandens šulinį, naudojimas. Ši veikla turi būti laikoma susijusia su „ekonominės veiklos“ sąvoka, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, jei ji vykdoma siekiant gauti nuolatinių pajamų.
- 29 Klausimas, ar šia veikla siekiama nuolatinių pajamų, yra fakto klausimas, kurį reikia įvertinti atsižvelgiant į visus bylos duomenis, tarp kurių, be kita ko, yra ir nurodyto turto pobūdis (žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, 33 punktą ir 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-219/12, EU:C:2013:413, 19 punktą).
- 30 Nagrinėjamu atveju pareiškėjų pagrindinėje byloje suteiktos arba teiktinos paslaugos apima žemės ūkio inžinerinių įrenginių ir viešųjų kelių, kurie apima dalį jų segmentų, naudojimą siekiant nuolat užtikrinti nekliudomą nuotekų šalinimą, be kita ko, prižiūrint šiuos įrenginius. Už šį paslaugų teikimą atlyginama arba bus atlyginama ir pareiškėjos pagrindinėje byloje ketina iš atitinkamų žemės sklypų savininkų imti mokesčių už žemės ūkio inžinerinių įrenginių naudojimą nustatytą aštuonerių metų laikotarpį.
- 31 Šiomis aplinkybėmis reikia manyti, kad šių įrenginių naudojimas užtikrinamas siekiant gauti pajamų.

- 32 Nors neaišku, ar pareiškėjos pagrindinėje byloje pradėjo naudoti žemės ūkio inžinerinius įrenginius tą dieną, kai jos paprašė suteikti teisę į pirkimo PVM atskaitą, šiuo klausimu primintina, kad tas, kuris remdamasis objektyviais kriterijais ketina savarankiškai pradėti „ekonominę veiklą“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnį, ir kuris šiais tikslais turi pirminių investicijų, turi būti laikomas apmokestinamuoju asmeniu (pagal analogiją žr. 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfrisa ir kt.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 47 punktą ir 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, 34 punktą).
- 33 Be to, reikia konstatuoti, kad šiai veiklai tęsti numatytas aštuonerių metų laikotarpis suteikia naudojimo mokesčiui nuolatinumo pobūdį, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 23 punkte nurodytą teismo praktiką.
- 34 Nuolatinų pajamų egzistavimu negalima abejoti ir remiantis tuo, kad pareiškėjos pagrindinėje byloje gali vykdyti ekonominę veiklą tik kaip papildomą veiklą, iš kurios gaunama pajamų.
- 35 Viena vertus, primintina, kad iš Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antros pastraipos ir iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog norint nustatyti, kad kilnojamasis ar nekilnojamasis turtas, naudojamas siekiant nuolatinų pajamų, nėra svarbu, ar šiuo naudojimu siekiama gauti pelno (žr., be kita ko, 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C-219/12, EU:C:2013:413, 25 punktą), todėl ekonominei veiklai, kuria siekiama gauti nuolatinų pajamų, egzistuoti nesvarbu, jog dėl pareiškėjų pagrindinėje byloje įmonės formos jos gali vykdyti ekonominę veiklą tik kaip papildomą veiklą, iš kurios gaunama pajamų.
- 36 Antra vertus, galimybės papildomai vykdyti pagrindinėje byloje nagrinėjamą veiklą reikšmė šios veiklos ekonominiam pobūdžiui priklauso nuo visų žemės ūkio inžinerinių įrenginių naudojimo sąlygų analizės siekiant nustatyti, ar jie buvo naudojami norint tikrai gauti nuolatinų pajamų (šiuo klausimu žr. 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352, 27 punktą ir 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *Rēdlihs*, C-263/11, EU:C:2012:497, 34 punktą).
- 37 Vis dėlto atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytas ir šio sprendimo 30–33 punktuose jau minėtas faktines aplinkybes, atrodo, kad dėl numatomo mokesčio taikymo laikotarpio jis turi būti laikomas suteikiančiu nuolatinį pobūdį pajamoms ir šių įrenginių naudojimas turi būti vertinamas kaip „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą.
- 38 Galiausiai tai, kad investicijos buvo daugiausia finansuotos iš valstybės narės ir Sąjungos pagalbos lėšų, negali turėti įtakos pareiškėjų pagrindinėje byloje vykdomos arba planuojamos veiklos ekonominiam pobūdžiui, nes „ekonominės veiklos“ sąvoka yra objektyvi ir ji taikoma neatsižvelgiant ne tik į atitinkamų sandorių tikslus ir rezultatus, bet ir į atitinkamo ūkio subjekto pasirinktą finansavimo būdą, įskaitant viešąsias subsidijas (dėl draudimo riboti teisę į atskaitą žr. 2005 m. spalio 6 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-243/03, EU:C:2005:589, 32 ir 33 punktus ir 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, EU:C:2009:261, 20 ir 26 punktus).
- 39 Antra, žemės ūkio inžinerinių įrenginių naudojimas gali būti laikomas patenkančiu į paslaugų teikimo už atlygį kategoriją, tik jeigu buvo suteiktos paslaugos, yra pareiškėjų pagrindinėje byloje gauto arba gautino naudojimo mokesčio tiesioginis ryšys ir šis mokestis yra realus atlygis už paslaugos gavėjams suteiktą paslaugą.
- 40 Nagrinėjamu atveju pareiškėjų pagrindinėje byloje suteiktos arba teiktinos paslaugos – tai žemės ūkio inžinerinių įrenginių ir viešųjų kelių, kurie apima dalį jų segmentų, naudojimas siekiant nuolat užtikrinti nekliudomą nuotekų šalinimą, be kita ko, prižiūrint šiuos įrenginius, todėl tai yra paslaugų teikimas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 24 straipsnį.

- 41 Vertinant pagrindinėje byloje nagrinėjamos veiklos atlygintinį pobūdį tai, kad, vykdant šią veiklą, viešųjų kelių priežiūra, siekiant sudaryti galimybes nekliudomai pasišalinti nuotekoms, atitinka įstatyme nustatytą pareigą, neturi reikšmės, nes dėl tokios aplinkybės negalima abejoti nei tokios veiklos kvalifikavimu kaip „ekonominės veiklos“, nei šio paslaugų teikimo ir atlygio tiesioginiu ryšiu.
- 42 Iš tiesų jau buvo nuspręsta, kad tai, jog veiklą sudaro įstatyme suteiktų ir reglamentuojamų funkcijų vykdymas bendrojo intereso tikslais neturi reikšmės vertinant, ar veikla yra paslaugų teikimas už atlygį (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, C-276/97, EU:C:2000:424, 33 punktą ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-246/08, EU:C:2009:671, 40 punktą). Be to, taip pat buvo nuspręsta, kad, nors veikla siekiama įvykdyti konstitucinę pareigą, kuri išimtinai ir tiesiogiai tenka atitinkamai valstybei narei, vien dėl to negalima abejoti suteiktos paslaugos ir gauto atlygio tiesioginio ryšio egzistavimu (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 29 d. Sprendimo *Saudačor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 39 punktą).
- 43 Jokia kita prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo pateikta informacija nedaro įtakos suteiktų arba teiktinų paslaugų ir gauto arba gautino atlygio tiesioginiam ryšiui.
- 44 Tai ypač pasakytina apie pareiškėjų pagrindinėje byloje numatytą mažą naudojimo mokestį ir turint jį omenyje.
- 45 Iš tiesų reikia priminti, kad tai, jog ekonominis sandoris sudaromas už didesnę ar mažesnę kainą nei savikaina ir todėl už didesnę ar mažesnę kainą nei atviros rinkos, nesusiję su tuo, kad sandoris kvalifikuojamas kaip sandoris už atlygį (šiuo klausimu žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, 22 punktą, 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Campsia Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, 25 punktą ir 2014 m. kovo 27 d. Sprendimo *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 36 ir 37 punktus).
- 46 Todėl tai neturi įtakos suteiktos arba teiktinos paslaugos ir gauto arba gautino atlygio, kurio suma nustatyta iš anksto pagal nustatytus kriterijus, tiesioginiam ryšiui (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 29 d. Sprendimo *Saudačor*, C-174/14, EU:C:2015:733, 36 punktą).
- 47 Be to, minėto mokesčio suma buvo nustatyta iš anksto, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Vengrijos vyriausybė ir Europos Komisija manė, kad gautas arba gautinas mokestis buvo mažas. Iš tiesų pareiškėjų pagrindinėje byloje atlikta arba atliktina priežiūra turi būti vykdoma kaip pareiga užtikrinti nekliudomą nuotekų šalinimą, joms tenkanti kaip žemės ūkio inžinerinių įrenginių naudotojoms. Ši pareiga gali būti konkrečiai apibūdinama apibrėžtais reguliariais priežiūros darbais, už kuriuos gali būti imamas iš anksto nustatytas atlygis.
- 48 Šiomis aplinkybėmis naudojimo mokestis, nors ir mažas, gali būti atlygis už pareiškėjų pagrindinėje byloje žemės sklypų, kuriuose yra minėti įrenginiai, savininkams suteiktą paslaugą pagal 1994 m. kovo 3 d. Sprendimą *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 13 ir 14 punktai), 2002 m. kovo 21 d. Sprendimą *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, 39 punktas) ir 2009 m. spalio 6 d. Sprendimą *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C-267/08, EU:C:2009:619, 19 punktas).
- 49 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės patikrinti, ar gauto arba gautino mokesčio, kaip atlygio, dydis gali atskleisti suteiktų arba teiktinų paslaugų ir minėto atlygio tiesioginio ryšio egzistavimą ir todėl paslaugų teikimo atlygintinumą. Jis ypač turi patikrinti, ar pareiškėjų pagrindinėje byloje numatytu mokesčiu atlyginama tik iš dalies už suteiktas arba teiktinas paslaugas ir ar jo dydis nebuvo nustatytas atsižvelgiant į kitų kriterijų, dėl kurių prireikus būtų galima suabejoti paslaugų ir atlygio už jas tiesioginiu ryšiu, buvimą.

- 50 Be to, prireikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris nėra vien dirbtinis susitarimas, neturintis ekonominio pagrindo, kuriuo siekiama vien mokestinės naudos (šiuo klausimu žr. 2011 m. spalio 27 d. Sprendimo *Tanoarch*, C-504/10, EU:C:2011:707, 51 punktą ir 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, 35 punktą).
- 51 Atsižvelgiant į visus išdėstytus argumentus, į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip:
- Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad žemės ūkio inžinerinių įrenginių, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, naudojimas, kurį atlieka pelno nesiekianti komercinė bendrovė, kai ji šią veiklą vykdo tik papildomai kaip ūkinę komercinę veiklą, iš kurios gaunama pajamų, yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, neatsižvelgiant į tai, kad, pirma, šie įrenginiai daugiausia buvo finansuoti iš valstybės pagalbos lėšų ir, antra, juos naudojant gaunama tik pajamų iš mažo mokesčio, nes šis mokestis turi nuolatinumo požymį dėl numatyto jo rinkimo laikotarpio;
  - Direktyvos 2006/112 24 straipsnį reikia aiškinti taip, kad žemės ūkio inžinerinių įrenginių, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, naudojimas yra paslaugų už atlygį teikimas, nes jos yra tiesiogiai susijusios su gautu arba gautinu mokesčiu, su sąlyga, jog šis mažas mokestis atitinka suteiktos paslaugos vertę, ir neatsižvelgiant į tai, kad šios paslaugos yra įstatyme nustatytų pareigų vykdymas; prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar gauto arba gautino mokesčio, kaip atlygio, dydis gali atskleisti suteiktų arba teiktinų paslaugų ir minėto atlygio tiesioginio ryšio egzistavimą ir todėl paslaugų teikimo atlygintinumą. Jis ypač turi patikrinti, ar pareiškėjų pagrindinėje byloje numatyto mokesčiu atlyginama tik iš dalies už suteiktas arba teiktinas paslaugas ir ar jo dydis nebuvo nustatytas atsižvelgiant į kitų kriterijų, dėl kurių prireikus būtų galima suabejoti paslaugų ir atlygio už jas tiesioginiu ryšiu, buvimą.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad žemės ūkio inžinerinių įrenginių, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, naudojimas, kurį atlieka pelno nesiekianti komercinės bendrovė, kai ji šią veiklą vykdo tik papildomai kaip ūkinę komercinę veiklą, iš kurios gaunama pajamų, yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, neatsižvelgiant į tai, kad, pirma, šie įrenginiai daugiausia buvo finansuoti iš valstybės pagalbos lėšų ir, antra, juos naudojant gaunama tik pajamų iš mažo mokesčio, nes šis mokestis turi nuolatinumo požymį dėl numatyto jo rinkimo laikotarpio.
2. Direktyvos 2006/112 24 straipsnį reikia aiškinti taip, kad tokių žemės ūkio inžinerinių įrenginių, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, naudojimas yra paslaugų už atlygį teikimas, nes jos yra tiesiogiai susijusios su gautu arba gautinu mokesčiu, su sąlyga, jog šis mažas mokestis atitinka suteiktos paslaugos vertę, ir neatsižvelgiant į tai, kad šios paslaugos yra įstatyme nustatytų pareigų vykdymas; prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar gauto arba gautino mokesčio, kaip atlygio, dydis gali atskleisti suteiktų arba teiktinų paslaugų ir minėto atlygio tiesioginio ryšio egzistavimą ir todėl paslaugų teikimo atlygintinumą. Jis ypač turi patikrinti, ar pareiškėjų pagrindinėje byloje



**numatytu mokesčiu atlyginama tik iš dalies už suteiktas arba teiktinas paslaugas ir ar jo dydis nebuvo nustatytas atsižvelgiant į kitų kriterijų, dėl kurių prireikus būtų galima suabejoti paslaugų ir atlygio už jas tiesioginiu ryšiu, buvimą.**

Parašai.