



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 2 czerwca 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE —
Artykuł 9 ust. 1 — Pojęcia „podatnika do celów podatku od wartości dodanej” i „działalności
gospodarczej” — Artykuł 24 ust. 1 — Pojęcie „świadczenia usług” — Roboty inżynierskie na obszarach
wiejskich — Budowa i eksploatacja kanalizacji do odprowadzania wody przez spółkę handlową o celu
niezarobkowym — Wpływ finansowania robót z wykorzystaniem pomocy państwa i pomocy
Unii Europejskiej

W sprawie C-263/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Kúria (sąd najwyższy, Węgry) postanowieniem z dnia 14 maja 2015 r.,
które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 czerwca 2015 r., w postępowaniu:

Lajvér Melioráció Nonprofit Kft.,

Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: D. Šváby, prezes izby, J. Malenovský i M. Vilaras (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehéra oraz G. Koósa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Talabér-Ritz oraz M. Owsiany-Hornung, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: węgierski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 1 i art. 24 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Lajvér Melioráció Nonprofit Kft. i Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft., spółkami handlowymi o celu niezarobkowym, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV) (główną dyrekcją ds. podatków dla Południowego Kraju Zadunajskiego, Węgry) w przedmiocie prawa tych spółek do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) na podstawie faktur wystawionych przez Recontír BPM Kft. z tytułu wykonanych na ich rzecz robót.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 stanowi, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 4 Artykuł 9 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

- 5 Artykuł 24 ust. 1 tejże dyrektywy stanowi:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

Prawo węgierskie

- 6 Paragraf 5 ust. 1 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. w sprawie podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą w sprawie VAT”) stanowi:

„Podatnik oznacza osobę lub podmiot mający zdolność prawną prowadzący we własnym imieniu działalność gospodarczą bez względu na miejsce, cel i rezultaty tej działalności [...]”.

- 7 Paragraf 6 ust. 1 ustawy w sprawie VAT stanowi:

„Działalność gospodarcza oznacza prowadzenie jakiegokolwiek działalności przynoszącej dochód, czyli w sposób stały lub regularny, mającej na celu uzyskanie świadczenia wzajemnego lub skutkującej uzyskaniem tego świadczenia i prowadzonej samodzielnie”.

8 Paragraf 16 ustawy w sprawie VAT stanowi:

„Fakt, że dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane są na podstawie umowy, przepisu ustawy lub rozporządzenia, orzeczenia sądu lub decyzji administracyjnej – w tym orzeczenia nie dotyczącego istoty sporu – lub w drodze licytacji, jest nieistotny dla danej dostawy towarów lub danego świadczenia usług”.

9 Zgodnie z § 259 ust. 6 ustawy w sprawie VAT:

„Świadczenie wzajemne oznacza każdą korzyść majątkową, w tym aktywa przyznane w celu zmniejszenia istniejącej wierzytelności, lecz z wyłączeniem odszkodowania”.

10 Paragraf 4 ust. 1 a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (ustawy nr IV z 2006 r. o spółkach handlowych) stanowi:

„Spółki handlowe mogą też być tworzone w celu prowadzenia wspólnej działalności gospodarczej niemającej na celu osiągnięcia zysku (spółka handlowa o celu niezarobkowym). Spółka handlowa o celu niezarobkowym może zostać utworzona i może prowadzić działalność w jakiejkolwiek formie. Cel niezarobkowy spółki handlowej należy zaznaczyć w jej firmie wraz z odniesieniem do formy tej spółki”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 11 Skarżące w postępowaniu głównym są „spółkami handlowymi o celu niezarobkowym”, które w związku z tym wykonują działalność gospodarczą niemającą na celu osiągnięcia zysku i które mogą wykonywać działalność gospodarczą przynoszącą dochód tylko tytułem uzupełniającym. Skarżące zostały utworzone w celu realizacji, a następnie eksploatacji robót inżynierskich na obszarach wiejskich, a mianowicie kanalizacji do odprowadzania wody, zbiornika wodnego i zbiornika na wodę deszczową na gruntach należących do wspólników spółek.
- 12 Prace konieczne do wykonania tych robót zostały sfinansowane z zasobów państwa i Unii Europejskiej. W celu prowadzenia tych prac skarżące w postępowaniu głównym posiadają pozwolenia administracyjne i zgodę właścicieli danych gruntów. Ponadto przewidziano, że skarżące w postępowaniu głównym pobierają od wspomnianych właścicieli opłatę z tytułu eksploatacji robót inżynierskich na obszarach wiejskich za okres ośmiu lat.
- 13 Skarżące w postępowaniu głównym zleciły przygotowanie i wykonanie inwestycji spółce Recontír BPM, która wystawiła za wykonane prace faktury zawierające podatek VAT, który skarżące w postępowaniu głównym zamierzały odliczyć.
- 14 Jednak NAV odmówił dochodzonego przez skarżące w postępowaniu głównym prawa do odliczenia ze względu na to, że planowana działalność nie stanowi „działalności gospodarczej” w rozumieniu § 6 ustawy w sprawie VAT ani w odniesieniu do działek składających się na sieć dróg, a zatem wykorzystywanych przez wszystkich, ani w odniesieniu do działek będących własnością prywatną. Skarżące w postępowaniu głównym nie są zatem „podatnikami” z tytułu prowadzonej przez nie działalności. Nie prowadzą one ani na rzecz swoich wspólników, ani na rzecz osób trzecich jakiejkolwiek działalności, którą można uznać za „świadczenie usług”. Zwykła eksploatacja robót inżynierskich na obszarach wiejskich, polegająca na konserwacji betonowego pasa i jego okolic oraz na zapewnieniu przepływu wody, obejmuje drogę publiczną i stanowi obowiązek ustawowy, a nie świadczenie usług. Niewielkie dochody, które planują osiągać skarżące w postępowaniu głównym z tytułu eksploatacji tych robót, nie odpowiadają pojęciu „świadczenia wzajemnego” w rozumieniu ustawy w sprawie VAT.

- 15 Skarga wniesiona przez skarżące w postępowaniu głównym na tę decyzję odmowną została oddalona w pierwszej instancji z tych samych powodów co te przedstawione przez NAV.
- 16 W konsekwencji skarżące w postępowaniu głównym wniosły do Kúria (sądu najwyższego) skargę kasacyjną, w której podniosły, że jako spółki handlowe są „podatnikami”, ponieważ opodatkowanie opiera się na obiektywnych czynnikach. Stwierdziły one, że możliwość skorzystania z prawa do odliczenia zależy od klasyfikacji prowadzonej działalności i że do celów definicji „działalności gospodarczej” określonej w § 6 ust. 1 ustawy w sprawie VAT wystarczy prowadzić w sposób stały lub regularny jakąkolwiek działalność skutkującą uzyskaniem świadczenia wzajemnego. Wymóg osiągnięcia zysku nie jest niezbędny do zakwalifikowania jako „działalności gospodarczej”.
- 17 Sąd odsyłający zauważył, że pojęcie „działalności gospodarczej” jest bardzo szerokie i że ani osiągnięcie zysku, ani finansowanie inwestycji z wykorzystaniem pomocy państwa nie mają żadnego znaczenia w tym zakresie. Zdaniem tego sądu w celu uznania danej działalności za „świadczenie usług” nieistotne jest to, czy skarżące w postępowaniu głównym spełniają nałożony ustawowo obowiązek konserwacji. Sąd odsyłający dąży natomiast do ustalenia, czy opłata pobierana na mocy umowy o eksploatacji i korzystaniu powinna zostać uznana za świadczenie wzajemne i czy pomiędzy konserwacją robót inżynierskich na obszarach wiejskich przeprowadzonych dzięki inwestycjom a świadczeniem wzajemnym istnieje bezpośredni związek.
- 18 W powyższych okolicznościach Kúria (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy w okolicznościach rozpatrywanej sprawy skarżące [w postępowaniu głównym] działają jako podatnicy ze względu na to, że wykładnia art. 9 ust. 1 dyrektywy [2006/112] nie wyłącza działalności prowadzonej przez spółki prawa handlowego z zakresu pojęcia działalności gospodarczej, nawet jeśli spółki te mogą prowadzić działalność gospodarczą przynoszącą dochód tylko tytułem uzupełniającym?
- 2) Czy w celu uznania skarżących [w postępowaniu głównym] za podatników ma znaczenie okoliczność, że istotna część inwestycji skarżących jest finansowana pomocą państwa i że w ramach eksploatacji osiągają one dochody związane z pobieraniem niewielkiej opłaty?
- 3) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie drugie: czy należy uznać, że wspomniana »opłata« stanowi świadczenie wzajemne za świadczenie usług i że istnieje bezpośrednie powiązanie między świadczeniem usług a zapłatą świadczenia wzajemnego?
- 4) Czy świadczenie usług przez skarżące [w postępowaniu głównym] w rozumieniu art. 24 dyrektywy [2006/112] oznacza eksploatację inwestycji, czy też nie można uznać, że chodzi o świadczenie usług, ponieważ chodzi o spełnienie obowiązku prawnego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 19 Poprzez swoje cztery pytania, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że eksploatacja robót inżynierskich na obszarach wiejskich, takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, przez spółkę handlową o celu niezarobkowym stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, niezależnie od okoliczności, iż po pierwsze, roboty te zostały w dużej mierze sfinansowane z pomocy państwa, i po drugie, ich eksploatacja przynosi dochody związane z pobieraniem niewielkiej opłaty. Sąd zapytuje także, czy art. 24 wspomnianej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że owa eksploatacja robót inżynierskich na obszarach wiejskich stanowi świadczenie usług, i czy istnieje bezpośredni związek pomiędzy tym świadczeniem a opłatą stanowiącą świadczenie wzajemne, niezależnie od okoliczności, iż chodzi o spełnienie obowiązku ustawowego.

- 20 Należy przypomnieć, że o ile dyrektywa 2006/112 określa bardzo szeroko zakres zastosowania podatku VAT, o tyle podatkiem tym objęta jest wyłącznie działalność o charakterze gospodarczym (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 czerwca 2003 r., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, pkt 39; z dnia 26 czerwca 2007 r., T-Mobile Austria i in., C-284/04, EU:C:2007:381, pkt 34; a także z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 34).
- 21 Zgodnie z art. 2 dyrektywy 2006/112, dotyczącej opodatkowanych transakcji, podatkowi VAT podlegają bowiem, poza przywozem towarów, odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, odpłatne dostawy towarów i odpłatne świadczenie usług dokonane przez podatnika na terytorium kraju. Ponadto za „podatnika” zgodnie z treścią art. 9 rzeczony dyrektywy jest uważana każda osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 marca 1987 r., Komisja/Niderlandy, 235/85, EU:C:1987:161, pkt 6; z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 26, 27; a także z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 35).
- 22 Podobnie, analiza pojęć „dostawy towarów” i „świadczenia usług” wskazuje na to, że pojęcia te, częściowo definiujące transakcje podlegające opodatkowaniu na podstawie dyrektywy 2006/112, mają charakter obiektywny oraz że stosują się niezależnie od celów i rezultatów danych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r., Optigen i in., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, EU:C:2006:16, pkt 44).
- 23 Pojęcie „działalności gospodarczej” zdefiniowane zostało w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców i usługodawców, a w szczególności wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia dochodu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 czerwca 2007 r., T-Mobile Austria i in., C-284/04, EU:C:2007:381, pkt 33; z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 36; a także z dnia 20 czerwca 2013 r., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaß, C-219/12, EU:C:2013:413, pkt 16).
- 24 W tym względzie należy stwierdzić, że pojęcie „wykorzystywania” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 odnosi się, zgodnie z wymogami zasady neutralności wspólnego systemu podatku VAT, do wszelkich czynności, niezależnie od ich formy prawnej, które służą stałemu czerpaniu dochodu z danego dobra (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 czerwca 2007 r., T-Mobile Austria i in., C-284/04, EU:C:2007:381, pkt 38; a także z dnia 13 grudnia 2007 r., Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 18).
- 25 Ponadto, zgodnie z art. 24 dyrektywy 2006/112, świadczenie usług oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów.
- 26 Natomiast podstawą opodatkowania usług jest wszystko to, co zostało otrzymane jako świadczenie wzajemne za wykonaną usługę, a tym samym świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy wyświadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. Wynika stąd, że świadczenie usług dokonywane jest „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, a zatem podlega opodatkowaniu, tylko jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13, 14; z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 39; a także z dnia 6 października 2009 r., SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, pkt 19).
- 27 To w świetle tych rozważań należy odpowiedzieć na przedłożone pytania.

- 28 W pierwszej kolejności z postanowienia odsyłającego wynika, że działalność rozpatrywana w postępowaniu głównym polega na eksploatacji robót inżynieryjnych na obszarach wiejskich, na które składają się kanalizacja do odprowadzania wody, zbiornik wodny i zbiornik na wodę deszczową. Działalność tego rodzaju należy uznać za „działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, jeżeli ma ona na celu stałe uzyskiwanie dochodu.
- 29 Kwestia, czy działalność ta ma na celu stałe osiągnięcie dochodu, jest problemem faktycznym, który należy oceniać z uwzględnieniem całości okoliczności sprawy, w tym między innymi charakteru danego dobra (zob. wyroki: z dnia 19 lipca 2012 r., Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 33; a także z dnia 20 czerwca 2013 r., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr, C-219/12, EU:C:2013:413, pkt 19).
- 30 W niniejszej sprawie świadczenia, które zostały lub mają zostać wykonane przez skarżące w postępowaniu głównym, polegają na wykorzystaniu robót inżynieryjnych na obszarach wiejskich oraz drogi publicznej, która łączy niektóre ich części, w celu zapewnienia w każdym momencie swobodnego przepływu wody, w szczególności poprzez konserwację tych robót. Świadczenia te wiążą się z uzyskaniem wynagrodzenia, ponieważ skarżące w postępowaniu głównym chcą pobierać od zainteresowanych właścicieli gruntów opłatę z tytułu eksploatacji robót inżynieryjnych na obszarach wiejskich za czas określony ośmiu lat.
- 31 W takich okolicznościach należy stwierdzić, że eksploatacja tych robót jest realizowana w celu osiągnięcia dochodu.
- 32 W tym względzie, jeśli nie jest pewne, czy skarżące w postępowaniu głównym rozpoczęły eksploatację robót inżynieryjnych na obszarach wiejskich w dniu, w którym dochodziły swojego prawa do odliczenia podatku naliczonego, należy przypomnieć, że kto ma potwierdzony obiektywnymi dowodami zamiar rozpoczęcia samodzielnie „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 dyrektywy 2006/112 i kto ponosi pierwsze wydatki inwestycyjne w tym celu, powinien być uważany za podatnika (zob. analogicznie wyroki: z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfriśa i in., od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 47; a także z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 34).
- 33 Ponadto należy stwierdzić, że okres ośmiu lat przewidziany na pobranie opłaty przyznaje planowanej opłacie z tytułu eksploatacji charakter stały w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 23 niniejszego wyroku.
- 34 Stały charakter osiągania dochodu nie może zostać podważony ze względu na to, że skarżące w postępowaniu głównym mogą prowadzić działalność gospodarczą przynoszącą dochód tylko tytułem uzupełniającym.
- 35 Po pierwsze, należy przypomnieć, że jak wynika z samego brzmienia art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 oraz z orzecznictwa Trybunału, wykorzystywanie dóbr materialnych lub niematerialnych uznaje się za mające cel zarobkowy niezależnie od tego, czy ma to na celu osiągnięcie zysku (zob. w szczególności wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr, C-219/12, EU:C:2013:413, pkt 25), toteż fakt, iż ze względu na formę prawną skarżące w postępowaniu głównym mogą prowadzić działalność gospodarczą przynoszącą dochód tylko tytułem uzupełniającym, jest nieistotny z punktu widzenia istnienia działalności gospodarczej zmierzającej do stałego osiągania dochodu.
- 36 Po drugie, wpływ możliwego prowadzenia działalności rozpatrywanej w postępowaniu głównym tytułem uzupełniającym na charakter gospodarczy tej działalności zależy od zbadania wszystkich okoliczności eksploatacji robót inżynieryjnych na obszarach wiejskich, aby stwierdzić, czy rzeczywiście są one wykorzystywane w sposób ciągły w celu osiągnięcia dochodu (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 września 1996 r., Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, pkt 27; a także z dnia 19 lipca 2012 r., Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 34).

- 37 Niemniej w świetle przedstawionych przez sąd odsyłający okoliczności faktycznych, które zostały już wskazane w pkt 30–33 niniejszego wyroku, wydaje się, że przewidzianej opłacie z tytułu eksploatacji należy, ze względu na długość trwania, nadać charakter stały mogący prowadzić do postrzegania eksploatacji tych robót jako „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.
- 38 Wreszcie, okoliczność, że realizowane inwestycje zostały sfinansowane w dużej mierze z wykorzystaniem pomocy przyznanej przez państwo członkowskie i Unię, nie może mieć wpływu na gospodarczy lub niegospodarczy charakter podjętej lub planowanej działalności skarżących w postępowaniu głównym, ponieważ pojęcie „działalności gospodarczej” ma charakter obiektywny i znajduje zastosowanie niezależnie nie tylko od celów i rezultatów danych transakcji, lecz również od sposobu finansowania wybranego przez dany podmiot, w tym w przypadku gdy chodzi o dotacje publiczne (zob., w odniesieniu do zakazu ograniczania prawa do odliczenia, wyroki: z dnia 6 października 2005 r., Komisja/Francja, C-243/03, EU:C:2005:589, pkt 32, 33; a także z dnia 23 kwietnia 2009 r., PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, pkt 20, 26).
- 39 W drugiej kolejności eksploatacja robót inżynierskich na obszarach wiejskich może zostać uznana za objętą kategorią odpłatnego świadczenia usług jedynie wtedy, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a opłatą z tytułu eksploatacji, która została lub zostanie otrzymana przez skarżące w postępowaniu głównym, i gdy opłata ta stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej na rzecz usługobiorców.
- 40 W niniejszej sprawie świadczenia, które zostały wykonane lub które mają zostać wykonane przez skarżące w postępowaniu głównym, polegają na eksploatacji robót inżynierskich na obszarach wiejskich oraz drogi publicznej, łączącej niektóre ich części, w celu zapewnienia w każdym momencie swobodnego przepływu wody, w szczególności poprzez konserwację tych robót, a więc stanowią świadczenia usług w rozumieniu art. 24 dyrektywy 2006/112.
- 41 Okoliczność, że w ramach tej działalności konserwacja drogi publicznej w celu umożliwienia swobodnego przepływu wody wynika z ustawowego obowiązku, nie może mieć wpływu na ocenę odpłatnego charakteru działalności rozpatrywanej w postępowaniu głównym, ponieważ okoliczność taka nie może podważać ani kwalifikacji owej działalności jako „świadczenia usług”, ani bezpośredniego związku pomiędzy tym świadczeniem a jego świadczeniem wzajemnym.
- 42 Orzeczono bowiem, iż okoliczność, że omawiana działalność polega na pełnieniu funkcji przyznanых i regulowanych przez ustawę w interesie powszechnym, jest bez znaczenia dla oceny, czy działalność ta stanowi odpłatne świadczenie usług (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 września 2000 r., Komisja/Francja, C-276/97, EU:C:2000:424, pkt 33; a także z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 40). Ponadto uznano również, że nawet jeśli omawiana działalność ma na celu wykonywanie konstytucyjnego obowiązku ciążącego wyłącznie i bezpośrednio na danym państwie członkowskim, nie można tylko z tego powodu podważać bezpośredniego związku istniejącego pomiędzy dokonaniem świadczenia usług a otrzymanym wynagrodzeniem (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2015 r., Saudačor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 39).
- 43 Podobnie, żadna z pozostałych okoliczności przedstawionych przez sąd odsyłający nie może mieć wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie dokonane, i świadczeniem wzajemnym, które zostało lub zostanie otrzymane.
- 44 Dotyczy to w szczególności także niskiej kwoty opłaty z eksploatacji przewidzianej przez skarżące w postępowaniu głównym.

- 45 Należy bowiem przypomnieć, że okoliczność, iż transakcja gospodarcza została dokonana po cenie niższej lub wyższej od kosztu produkcji, a zatem po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej, nie ma znaczenia dla kwalifikacji odpłatnej transakcji (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 stycznia 2005 r., *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 22; z dnia 9 czerwca 2011 r., *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, pkt 25; a także z dnia 27 marca 2014 r., *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 36, 37).
- 46 W związku z tym okoliczność taka nie może mieć wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie dokonane, a świadczeniem wzajemnym, które zostało lub zostanie otrzymane, w wysokości wcześniej określonej według ustalonych kryteriów (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2015 r., *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 36).
- 47 Dodatkowo kwota wspomnianej opłaty została ustalona wcześniej, ponieważ zarówno sąd odsyłający, jak i rząd węgierski oraz Komisja Europejska uznały wysokość opłaty, która została lub zostanie otrzymana, za niską. W tej kwestii można również uznać, że kwota ta została określona na podstawie ustalonych kryteriów. Świadczenia polegające na konserwacji, które zostały lub zostaną wykonane przez skarżące w postępowaniu głównym, powinny odpowiadać obowiązkowi spoczywającemu na tych skarżących jako na podmiotach wykorzystujących roboty inżynierskie na obszarach wiejskich, a który to obowiązek polega na zapewnieniu swobodnego przepływu wody. Obowiązek taki może się skonkretyzować w wyniku wykonywanych regularnie czynności konserwacji o charakterze ograniczonym, z których może wyniknąć ustalone wcześniej wynagrodzenie.
- 48 W takiej sytuacji opłata za eksploatację, nawet w niskiej kwocie, może stanowić równowartość usługi wyświadczonej przez skarżące w postępowaniu głównym na rzecz właścicieli działek, na których przeprowadzane są omawiane roboty, zgodnie z wyrokami z dnia 3 marca 1994 r., *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13, 14), z dnia 21 marca 2002 r., *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 39), a także z dnia 6 października 2009 r., *SPÖ Landesorganisation Kärnten* (C-267/08, EU:C:2009:619, pkt 19).
- 49 W tym względzie do sądu odsyłającego będzie należało zbadanie, czy kwota opłaty, która została lub zostanie otrzymana, jako świadczenie wzajemne, może uzasadniać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie zrealizowane, a wspomnianym świadczeniem wzajemnym, i w konsekwencji – uzasadniać charakter odpłatny świadczenia usług. Sąd ten powinien zwłaszcza upewnić się, że przewidziana przez skarżące w postępowaniu głównym opłata nie pokrywa tylko częściowo świadczeń, które zostały lub zostaną wykonane, i że jej wysokość nie została ustalona przy uwzględnieniu innych możliwych czynników, które mogłyby, w stosownym przypadku, podważyć bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem a świadczeniem wzajemnym.
- 50 Dodatkowo, w stosownym wypadku, do sądu odsyłającego będzie należało upewnienie się, czy rozpatrywana w postępowaniu głównym transakcja nie stanowi czysto sztucznej struktury, oderwanej od przyczyn ekonomicznych, tworzonej wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 października 2011 r., *Tanoarch*, C-504/10, EU:C:2011:707, pkt 51; z dnia 12 lipca 2012 r., *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, pkt 35).
- 51 Wobec całości powyższych rozważań na zadane pytania należy udzielić odpowiedzi w następujący sposób:
- Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że eksploatacja robót inżynierskich na obszarach wiejskich, takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, przez spółkę handlową o celu niezarobkowym wykonującą taką działalność przynoszącą dochód tylko tytułem uzupełniającym stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, niezależnie od okoliczności, iż po pierwsze, roboty te zostały w dużej mierze sfinansowane z pomocy państwa, i po drugie, ich eksploatacja przynosi jedynie dochody związane z pobieraniem niewielkiej opłaty, przy czym opłata ta ma charakter stały ze względu na przewidziany okres jej pobierania.

- Artykuł 24 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że eksploatacja robót inżynierskich na obszarach wiejskich takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym polega na odpłatnym świadczeniu usług z tego względu, że są one bezpośrednio związane z opłatą, która została lub zostanie otrzymana, z zastrzeżeniem, że ta niewielka opłata stanowi równowartość świadczonej usługi, niezależnie od okoliczności, iż świadczenia te prowadzą do spełnienia obowiązku ustawowego. To na sądzie odsyłającym spoczywa obowiązek zbadania, czy kwota opłaty, która została lub zostanie otrzymana, jako świadczenie wzajemne, może uzasadniać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie zrealizowane, a wspomnianym świadczeniem wzajemnym, i w konsekwencji – uzasadniać charakter odpłatny świadczenia usług. Sąd ten powinien zwłaszcza upewnić się, że przewidziana przez skarżące w postępowaniu głównym opłata nie pokrywa tylko częściowo świadczeń, które zostały lub zostaną wykonane, i że jej wysokość nie została ustalona przy uwzględnieniu innych możliwych czynników, które mogłyby, w stosownym przypadku, podważyć bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem a świadczeniem wzajemnym.

W przedmiocie kosztów

- 52 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania głównego, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że eksploatacja robót inżynierskich na obszarach wiejskich, takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, przez spółkę handlową o celu niezarobkowym wykonującą taką działalność przynoszącą dochód tylko tytułem uzupełniającym stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, niezależnie od okoliczności, iż po pierwsze, roboty te zostały w dużej mierze sfinansowane z pomocy państwa, i po drugie, ich eksploatacja przynosi jedynie dochody związane z pobieraniem niewielkiej opłaty, przy czym opłata ta ma charakter stały ze względu na przewidziany okres jej pobierania.
- 2) Artykuł 24 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że eksploatacja robót inżynierskich na obszarach wiejskich takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym polega na odpłatnym świadczeniu usług z tego względu, że są one bezpośrednio związane z opłatą, która została lub zostanie otrzymana, z zastrzeżeniem, że ta niewielka opłata stanowi równowartość świadczonej usługi, niezależnie od okoliczności, iż świadczenia te prowadzą do spełnienia obowiązku ustawowego. To na sądzie odsyłającym spoczywa obowiązek zbadania, czy kwota opłaty, która została lub zostanie otrzymana, jako świadczenie wzajemne, może uzasadniać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie zrealizowane, a wspomnianym świadczeniem wzajemnym, i w konsekwencji – uzasadniać charakter odpłatny świadczenia usług. Sąd ten powinien zwłaszcza upewnić się, że przewidziana przez skarżące w postępowaniu głównym opłata nie pokrywa tylko częściowo świadczeń, które zostały lub zostaną wykonane, i że jej wysokość nie została ustalona przy uwzględnieniu innych możliwych czynników, które mogłyby, w stosownym przypadku, podważyć bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem a świadczeniem wzajemnym.

Podpisy