

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

2 juni 2016 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 9, lid 1 – Begrippen ‚belastingplichtige’ en ‚economische activiteit’ – Artikel 24, lid 1 – Begrip ‚dienst’ – Cultuurtechnische bouwwerken – Bouw en exploitatie van een waterafvoersysteem door een handelsvennootschap zonder winstoogmerk – Invloed van de financiering van de bouwwerken met staatssteun en steun van de Europese Unie”

In zaak C-263/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Kúria (hooggerechtshof, Hongarije) bij beslissing van 14 mei 2015, ingekomen bij het Hof op 3 juni 2015, in de procedure

**Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,**

**Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.**

tegen

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

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: D. Šváby, kamerpresident, J. Malenovský en M. Vilaras (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en G. Koós als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door K. Talabér-Ritz en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

### **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 9, lid 1, en artikel 24, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het

gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. en Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft., handelsvennootschappen zonder winstoogmerk, enerzijds en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV) (hoofdbelastingdienst van de regio Zuid-Transdanubië, Hongarije) anderzijds, over hun recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor facturen die Recontír BPM Kft. heeft uitgeschreven betreffende voor hun rekening uitgevoerde werkzaamheden.

## **Toepasselijke bepalingen**

### *Unierecht*

3 Volgens artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 zijn de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan de btw.

4 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5 Artikel 24, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”

### *Hongaars recht*

6 § 5, lid 1, van de az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) bepaalt:

„Belastingplichtige: elke persoon of entiteit met rechtspersoonlijkheid die in eigen naam een economische activiteit verricht, ongeacht de plaats, het oogmerk of het resultaat ervan. [...]”

7 § 6, lid 1, van de btw-wet luidt:

„Economische activiteit: elke activiteit die op commerciële wijze en dus duurzaam of geregeld wordt verricht, waarbij geldelijk voordeel wordt beoogd of te verwachten is en de activiteit zelfstandig wordt verricht.”

8 § 16 van de btw-wet bepaalt:

„Om te kunnen spreken van een goederenlevering of een dienst is niet van belang dat een overeenkomst, een wettelijke of bestuursrechtelijke bepaling, of een rechterlijke of administratieve beslissing (waaronder een ten gronde genomen beslissing) aan de goederenlevering of de dienst ten grondslag ligt of dat die goederenlevering of dienst via een veiling gebeurt.”

9 § 259, lid 6, van de btw-wet bepaalt:

„Tegenprestatie: elk vermogensvoordeel, waaronder ook een kwijtschelding tot vermindering van een bestaande schuld, maar met uitzondering van schadevergoedingen”.

10 § 4, lid 1, van de a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (wet nr. IV van 2006 op de handelsvennootschappen) bepaalt:

„Een handelsvennootschap kan ook worden opgericht voor de uitoefening van een economische activiteit in het algemeen belang zonder dat daarmee winst wordt nagestreefd (handelsvennootschap zonder winstoogmerk). Een handelsvennootschap zonder winstoogmerk kan in welke rechtsvorm ook worden opgericht en geëxploiteerd. Het feit dat het gaat om een handelsvennootschap zonder winstoogmerk, moet in haar maatschappelijke benaming, naast de rechtsvorm van deze vennootschap, worden vermeld.”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

11 Verzoeksters in het hoofdgeding zijn „handelsvennootschappen zonder winstoogmerk” die als dusdanig bij de uitoefening van een economische activiteit geen winst nastreven en slechts bijkomstig inkomsten kunnen verwerven. Zij werden opgericht om cultuurtechnische bouwwerken, namelijk een drainagesysteem, een waterreservoir en een put voor alluviale afzettingen op aan hun vennoten toebehorende percelen grond, aan te leggen en vervolgens te exploiteren.

12 De voor uitvoering van deze bouwwerken noodzakelijke werkzaamheden werden gefinancierd met staatsmiddelen en met middelen van de Europese Unie. Voor de uitvoering van deze werkzaamheden beschikten verzoeksters in het hoofdgeding over de administratieve vergunningen en de toestemming van de eigenaars van de betrokken percelen grond. Bovendien was de afspraak dat verzoeksters in het hoofdgeding gedurende acht jaar deze eigenaars een vergoeding voor de exploitatie van de cultuurtechnische bouwwerken zouden aanrekenen.

13 De voorbereiding en de uitvoering van de bouwwerkzaamheden hebben verzoeksters in het hoofdgeding toevertrouwd aan Recontír BPM, die daarvoor facturen heeft opgesteld met btw over de uitgevoerde werkzaamheden, die verzoeksters in het hoofdgeding in aftrek hebben willen brengen.

14 Het recht op aftrek waarop verzoeksters in het hoofdgeding aanspraak maakten, is door NAV evenwel geweigerd op grond dat de voorgenomen activiteit geen „economische activiteit” in de zin van § 6 van de btw-wet vormde, noch wat de delen betreft die behoren bij het wegennet, en dus door eenieder kunnen worden gebruikt, noch wat de delen betreft die in privé-eigendom worden gehouden. Verzoeksters in het hoofdgeding bezaten dus voor hun activiteit niet de hoedanigheid van „belastingplichtige”. Zij oefenden geen enkele activiteit uit die ten aanzien van hun vennoten of van derden als een „dienst” kon worden aangemerkt. De normale exploitatie van cultuurtechnische bouwwerken, die bestaat in het onderhoud van betonwegen en de omgeving ervan en de afwatering, valt onder het beheer van de openbare weg en vormt een bij wet opgelegde plicht, en geen dienst. De geringe inkomsten die verzoeksters in het hoofdgeding zouden verkrijgen voor de exploitatie van die bouwwerken, vallen niet onder het begrip „tegenprestatie” in de zin van de btw-wet.

15 Het beroep dat verzoeksters in het hoofdgeding tegen deze weigering hadden ingesteld, is in eerste aanleg afgewezen om dezelfde redenen als die waarop NAV zich had beroepen.

16 Daarop hebben verzoeksters in het hoofdgeding cassatieberoep bij de Kúria (hooggerechtshof, Hongarije) ingesteld. Zij stelden dat zij als handelsvennootschappen de hoedanigheid van „belastingplichtige” bezitten aangezien het bezit van deze hoedanigheid op een objectief gegeven steunt. Zij zijn van mening dat de mogelijkheid om het recht op aftrek uit te oefenen afhangt van de kwalificatie van de uitgeoefende activiteit en dat het volstaat duurzaam of geregeld een activiteit voor een tegenprestatie uit te oefenen opdat deze activiteit beantwoordt aan de definitie van „economische activiteit” van § 6, lid 1, van de btw-wet. Het is niet noodzakelijk dat met een activiteit winst wordt gemaakt, opdat die activiteit als een „economische activiteit” kan worden aangemerkt.

17 De verwijzende rechter merkt op dat het begrip „economische activiteit” zeer ruim is en dat het dienaangaande van geen belang is of winst wordt gemaakt en of de investeringen worden gefinancierd met staatsmiddelen. Volgens deze rechter maakt het voor de kwalificatie van een activiteit als „dienst” geen verschil dat verzoeksters in het hoofdgeding een bij wet opgelegde onderhoudsverplichting uitvoeren. Integendeel, de verwijzende rechter vraagt zich af of de vergoeding die krachtens het exploitatie- en gebruikscontract wordt betaald, moet worden beschouwd als een tegenprestatie en of er een rechtstreeks verband bestaat tussen het onderhoud van de cultuurtechnische bouwwerken die dankzij de investeringen zijn uitgevoerd, en een dergelijke tegenprestatie.

18 Daarom heeft de Kúria de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Handelen [verzoeksters in het hoofdgeding] in de aan de orde zijnde omstandigheden als belastingplichtigen wanneer rekening wordt gehouden met het feit dat volgens de uitlegging van artikel 9, lid 1, van [richtlijn 2006/112] de door handelsvennootschappen verrichte activiteiten niet zijn uitgesloten van het begrip economische activiteit, ook al mogen deze handelsvennootschappen slechts bijkomstig een economische activiteit op commerciële wijze verrichten?

2) Is het voor de hoedanigheid van [verzoeksters in het hoofdgeding] als belastingplichtigen van belang dat zij een aanzienlijk deel van hun investeringen met staatssteun financieren en uit de exploitatie inkomsten verwerven doordat een geringe vergoeding wordt aangerekend?

3) Indien de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord, is die ‚vergoeding’ dan aan te merken als een tegenprestatie voor een dienst en bestaat er een rechtstreeks verband tussen het

verrichten van de dienst en de betaling van de tegenprestatie?

4) Verrichten [verzoeksters in het hoofdgeding] met het exploiteren van de gedane investeringen een dienst in de zin van artikel 24 van [richtlijn 2006/112], zoals uitgelegd, of is er geen sprake van een dienst daar het om de nakoming van bij wet opgelegde verplichtingen gaat?"

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

19 Met zijn vier vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat de exploitatie van cultuurtechnische bouwwerken als die in het hoofdgeding, door een handelsvennootschap zonder winstoogmerk een economische activiteit in de zin van die bepaling vormt, hoewel – enerzijds – deze bouwwerken grotendeels met staatssteun zijn gefinancierd en – anderzijds – de exploitatie ervan slechts inkomsten uit een geringe vergoeding voortbrengt. Hij vraagt zich ook af of artikel 24 van deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat deze exploitatie van cultuurtechnische bouwwerken een dienst vormt en of er een rechtstreeks verband bestaat tussen deze dienst en de vergoeding die als tegenprestatie wordt betaald, hoewel het gaat om de nakoming van bij wet opgelegde verplichtingen.

20 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat ofschoon richtlijn 2006/112 aan de btw een zeer ruime werkingssfeer toekent, alleen economische activiteiten aan deze belasting zijn onderworpen (zie met name arresten van 26 juni 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C?305/01, EU:C:2003:377, punt 39; 26 juni 2007, *T-Mobile Austria e.a.*, C?284/04, EU:C:2007:381, punt 34, en 29 oktober 2009, *Commissie/Finland*, C?246/08, EU:C:2009:671, punt 34).

21 Volgens artikel 2 van richtlijn 2006/112, betreffende de belastbare handelingen, zijn behalve de invoer van goederen immers aan de btw onderworpen, de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Bovendien wordt ingevolge artikel 9, lid 1, van deze richtlijn als „belastingplichtige” beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk en het resultaat van die activiteit (zie met name arresten van 26 maart 1987, *Commissie/Nederland*, 235/85, EU:C:1987:161, punt 6; 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C?288/07, EU:C:2008:505, punten 26 en 27, en 29 oktober 2009, *Commissie/Finland*, C?246/08, EU:C:2009:671, punt 35).

22 Ook blijkt uit de analyse van de begrippen „levering van goederen” en „dienst” dat deze begrippen, die ten dele de krachtens richtlijn 2006/112 belastbare handelingen omschrijven, een objectief karakter hebben en onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat van de betrokken handelingen worden toegepast (zie in die zin arrest van 12 januari 2006, *Optigen e.a.*, C?354/03, C?355/03 en C?484/03, EU:C:2006:16, punt 44).

23 Het begrip „economische activiteit” wordt in artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 omschreven als alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, waaronder ook de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (zie met name arresten van 26 juni 2007, *T-Mobile Austria e.a.*, C?284/04, EU:C:2007:381, punt 33; 29 oktober 2009, *Commissie/Finland*, C?246/08, EU:C:2009:671, punt 36, en 20 juni 2013, *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*, C?219/12, EU:C:2013:413, punt 16).

24 Dienaangaande zij vastgesteld dat het begrip „exploitatie” in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, overeenkomstig de vereisten van het beginsel van neutraliteit van de btw, betrekking heeft op alle handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen (zie in die zin arresten

van 26 juni 2007, T-Mobile Austria e.a., C-284/04, EU:C:2007:381, punt 38, en 13 december 2007, Götz, EU:C:2007:789, punt 18).

25 Bovendien wordt ingevolge artikel 24 van richtlijn 2006/112 elke handeling die geen levering van goederen is, als een dienst beschouwd.

26 De maatstaf van heffing van een dienst bestaat uit al hetgeen als tegenprestatie voor die dienst wordt ontvangen, zodat een dienstverrichting alleen belastbaar is wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie. Daaruit volgt dat een dienst enkel „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 wordt verricht en dus enkel belastbaar is wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst (arresten van 3 maart 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punten 13 en 14; 21 maart 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punt 39, en 6 oktober 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, punt 19).

27 Tegen de achtergrond van deze overwegingen dienen de prejudiciële vragen te worden beantwoord.

28 In de eerste plaats blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde activiteit bestaat in de exploitatie van cultuurtechnische bouwwerken waaronder een drainagesysteem, een waterreservoir en een put voor alluviale afzettingen. Een dergelijke activiteit moet worden geacht onder het begrip „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 te vallen indien zij is verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

29 De vraag of deze activiteit erop gericht is er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, is een feitelijke vraag bij de beoordeling waarvan alle omstandigheden van het geval in aanmerking moeten worden genomen, waaronder inzonderheid de aard van de betrokken zaak (zie arresten van 19 juli 2012, R-dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punt 33, en 20 juni 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, punt 19).

30 In casu bestaan de door verzoeksters in het hoofdgeding verrichte of te verrichten prestaties in de exploitatie van cultuurtechnische bouwwerken en van openbare wegen, waaronder sommige delen ervan vallen, met het oog op de continue vrije afwatering, met name door het onderhoud van deze bouwwerken. Voor deze prestaties zal een vergoeding worden betaald aangezien verzoeksters in het hoofdgeding gedurende een bepaalde periode van acht jaar de eigenaars van de betrokken terreinen een vergoeding zouden aanrekenen voor de exploitatie van de cultuurtechnische bouwwerken.

31 In dergelijke omstandigheden moet ervan worden uitgegaan dat deze bouwwerken worden geëxploiteerd om er opbrengst uit te verkrijgen.

32 Weliswaar is het niet zeker dat verzoeksters in het hoofdgeding met de exploitatie van de cultuurtechnische bouwwerken waren begonnen op de datum waarop zij aanspraak hebben gemaakt op hun recht op aftrek van de voorbelasting, maar er dient eraan te worden herinnerd dat degene die het door objectieve gegevens ondersteunde voornemen heeft, zelfstandig een „economische activiteit” in de zin van artikel 9 van richtlijn 2006/112 aan te vangen en daartoe eerste investeringsuitgaven doet, als belastingplichtige moet worden beschouwd (zie naar analogie arresten van 21 maart 2000, Gabalfrija e.a., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punt 47, en 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punt 34).

33 Bovendien zij vastgesteld dat gelet op de periode van acht jaar waarin een vergoeding voor de voorgenomen exploitatie zal worden aangerekend, moet worden aangenomen dat het gaat om een duurzame vergoeding in de zin van de in punt 23 van dit arrest aangehaalde rechtspraak.

34 Dat uit deze exploitatie duurzaam opbrengst wordt verkregen, kan niet in twijfel worden getrokken op grond dat verzoeksters in het hoofdgeding slechts bijkomstig een economische activiteit op commerciële wijze kunnen verrichten.

35 Allereerst blijkt uit de bewoordingen zelf van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 dat het volgens de rechtspraak van het Hof irrelevant is of met de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak al dan niet winst wordt beoogd, om aan te nemen dat die exploitatie is verricht om er opbrengst uit te verkrijgen (zie met name arrest van 20 juni 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, punt 25), zodat het feit dat verzoeksters in het hoofdgeding, wegens hun maatschappelijke rechtsvorm, slechts bijkomstig een economische activiteit op commerciële wijze kunnen verrichten, geen invloed heeft op het bestaan van een economische activiteit die erop is gericht er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

36 Voorts hangt de invloed van de omstandigheid dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde activiteit mogelijkwijze bijkomstig wordt uitgeoefend, op de economische aard ervan af van het onderzoek van alle omstandigheden waarin de cultuurtechnische bouwwerken worden geëxploiteerd, teneinde uit te maken of zij werkelijk worden gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (zie in die zin arresten van 26 september 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punt 27, en 19 juli 2012, R?dlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punt 34).

37 Niettemin blijkt, gelet op de feitelijke gegevens die de verwijzende rechter heeft meegedeeld en die in de punten 30 tot en met 33 van dit arrest reeds zijn uiteengezet, dat de vergoeding voor de voorgenomen exploitatie, gelet op de duur ervan, als duurzaam moet worden beschouwd zodat de exploitatie van deze bouwwerken een „economische activiteit” in de zin van artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 vormt.

38 Ten slotte kan de omstandigheid dat de gedane investeringen grotendeels met steun van de lidstaat en van de Unie zijn gefinancierd, geen invloed hebben op de al dan niet economische aard van de door verzoeksters in het hoofdgeding uitgeoefende of voorgenomen activiteit, aangezien het begrip „economische activiteit” een objectief begrip is en van toepassing is niet alleen ongeacht de oogmerken en resultaten van de betrokken handelingen maar ook ongeacht de door de betrokken marktdeelnemer gekozen financieringswijze, ook wanneer het gaat om overheids subsidies (zie, met betrekking tot het verbod van beperking van het recht op aftrek, arresten van 6 oktober 2005, Commissie/Frankrijk, C-243/03, EU:C:2005:589, punten 32 en 33, en 23 april 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, punten 20 en 26).

39 In de tweede plaats kan de exploitatie van de cultuurtechnische bouwwerken slechts als een dienst onder bezwarende titel worden aangemerkt indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de door verzoeksters in het hoofdgeding ontvangen of te ontvangen exploitatievergoeding en indien deze vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvangers verleende dienst.

40 In casu bestaan de door verzoeksters in het hoofdgeding verrichte of te verrichten prestaties in de exploitatie van cultuurtechnische bouwwerken en van openbare wegen, waaronder sommige delen ervan vallen, met het oog op de continue vrije afwatering, met name door het onderhoud van deze bouwwerken, en zij vormen dus diensten in de zin van artikel 24 van richtlijn 2006/112.

41 Bij de beoordeling of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde activiteit onder bezwarende

titel wordt verricht, komt geen belang toe aan de omstandigheid dat in het kader van deze activiteit het onderhoud van de openbare wegen met het oog op de vrije afwatering een bij wet opgelegde verplichting vormt, aangezien deze omstandigheid noch aan de kwalificatie van deze activiteit als „dienst” noch aan het rechtstreekse verband tussen deze dienst en de tegenprestatie ervan kan afdoen.

42 Er is immers reeds geoordeeld dat het feit dat de beoogde activiteit bestaat in het in het algemeen belang uitvoeren van bij wet opgedragen en wettelijk geregelde taken, van geen belang is voor de beoordeling of deze activiteit bestaat uit onder bezwarende titel verrichte diensten (zie in die zin arresten van 12 september 2000, Commissie/Frankrijk, C?276/97, EU:C:2000:424, punt 33, en 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C?246/08, EU:C:2009:671, punt 40). Voorts is tevens geoordeeld dat aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie niet kan worden afgedaan enkel en alleen door het feit dat de betrokken activiteit tot doel heeft uitvoering te geven aan een grondwettelijke verplichting die uitsluitend en rechtstreeks bij de betrokken lidstaat berust (zie in die zin arrest van 29 oktober 2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, punt 39).

43 Evenmin kan een van de andere door de verwijzende rechter meegedeelde gegevens afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte of te verrichten dienst en de ontvangen of te ontvangen tegenprestatie.

44 Dat geldt in het bijzonder voor het geringe bedrag van de exploitatievergoeding die verzoeksters in het hoofdgeding wensen aan te rekenen.

45 Het feit dat een economische handeling wordt uitgevoerd tegen een hogere of een lagere prijs dan de kostprijs en dus tegen een hogere of een lagere prijs dan de normale marktprijs is immers niet relevant voor de kwalificatie van een handeling als een handeling onder bezwarende titel (zie in die zin arresten van 20 januari 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, punt 22; 9 juni 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C?285/10, EU:C:2011:381, punt 25, en 27 maart 2014, Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, punten 36 en 37).

46 Derhalve kan een dergelijke omstandigheid niet afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de verrichte of te verrichten diensten en de ontvangen of te ontvangen tegenprestatie waarvan het bedrag vooraf volgens duidelijk afgebakende criteria wordt bepaald (zie in die zin arrest van 29 oktober 2015, Sudaçor, C?174/14, EU:C:2015:733, punt 36).

47 Bovendien is het bedrag van deze vergoeding vooraf bepaald, omdat zowel de verwijzende rechter als de Hongaarse regering en de Europese Commissie van oordeel zijn dat de ontvangen of te ontvangen vergoeding gering is. Op dit punt kan ook worden aangenomen dat dit bedrag volgens duidelijk afgebakende criteria is bepaald. De door verzoeksters in het hoofdgeding verrichte of te verrichten onderhoudsdiensten moeten immers uitvoering geven aan een op hen als exploitanten van cultuurtechnische bouwwerken rustende verplichting om de vrije afwatering te verzekeren. Deze verplichting kan concreet worden uitgevoerd door onderhoud dat op beperkte schaal en op regelmatige tijdstippen wordt uitgevoerd tegen een vooraf bepaalde vergoeding.

48 In een dergelijke context kan de exploitatievergoeding, ook al is die gering, de tegenwaarde vormen voor de dienst die verzoeksters in het hoofdgeding verrichten ten behoeve van de eigenaars van de percelen grond waarop deze bouwwerken zich bevinden, overeenkomstig de arresten van 3 maart 1994, Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, punten 13 en 14), 21 maart 2002, Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200, punt 39), en 6 oktober 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten (C?267/08, EU:C:2009:619, punt 19).

49 In dit verband is het de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of het bedrag van de



als tegenprestatie ontvangen of te ontvangen vergoeding erop kan duiden dat een rechtstreeks verband tussen de verrichte of te verrichten diensten en deze tegenprestatie bestaat en dat de diensten dus onder bezwarende titel worden verricht. Inzonderheid moet deze rechter zich ervan vergewissen dat de door verzoeksters in het hoofdgeding aangerekende vergoeding niet slechts ten dele de verrichte of te verrichten diensten vergoedt en dat de hoogte ervan niet is bepaald op basis van eventuele andere factoren die in voorkomend geval kunnen afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de diensten en de tegenprestatie ervan.

50 In voorkomend geval staat het bovendien aan de verwijzende rechter om na te gaan of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handeling geen volstrekt kunstmatige constructie is die geen verband houdt met de economische realiteit en alleen bedoeld is om een fiscaal voordeel te verkrijgen (zie in die zin arresten van 27 oktober 2011, *Tanoarch*, C-504/10, EU:C:2011:707, punt 51, en 12 juli 2012, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, punt 35).

51 Gelet op alle voorgaande overwegingen dienen de prejudiciële vragen te worden beantwoord als volgt:

– Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat de exploitatie van cultuurtechnische bouwwerken als die in het hoofdgeding door een handelsvennootschap zonder winstoogmerk die slechts bijkomstig een dergelijke activiteit op commerciële wijze uitoefent, een economische activiteit in de zin van deze bepaling vormt, hoewel – enerzijds – deze bouwwerken grotendeels met staatssteun zijn gefinancierd en – anderzijds – de exploitatie ervan slechts inkomsten uit een geringe vergoeding voortbrengt, aangezien deze vergoeding duurzaam is gelet op de periode waarin zij wordt aangerekend.

– Artikel 24 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat de exploitatie van cultuurtechnische bouwwerken als die in het hoofdgeding bestaat in de verrichting van diensten onder bezwarende titel aangezien er een rechtstreeks verband bestaat met de ontvangen of te ontvangen vergoeding, mits deze geringe vergoeding de tegenwaarde voor de verrichte dienst vormt en niettegenstaande de omstandigheid dat met deze diensten uitvoering wordt gegeven aan bij wet opgelegde verplichtingen. Het is de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of het bedrag van de als tegenprestatie ontvangen of te ontvangen vergoeding erop kan duiden dat een rechtstreeks verband tussen de verrichte of te verrichten diensten en deze tegenprestatie bestaat en dat de diensten dus onder bezwarende titel zijn verricht. Inzonderheid moet deze rechter zich ervan vergewissen dat de door verzoeksters in het hoofdgeding aangerekende vergoeding niet slechts ten dele de verrichte of te verrichten diensten vergoedt en dat de hoogte ervan niet is bepaald op basis van eventuele andere factoren die in voorkomend geval kunnen afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de diensten en de tegenprestatie ervan.

## **Kosten**

52 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Achtste kamer) verklaart voor recht:

**1) Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de exploitatie van cultuurtechnische bouwwerken als die in het hoofdgeding door een handelsvennootschap zonder winstoogmerk die slechts bijkomstig een dergelijke activiteit op commerciële wijze uitoefent, een economische activiteit in de zin van deze bepaling vormt, hoewel – enerzijds – deze bouwwerken**

**grotendeels met staatssteun zijn gefinancierd en – anderzijds – de exploitatie ervan slechts inkomsten uit een geringe vergoeding voortbrengt, aangezien deze vergoeding duurzaam is gelet op de periode waarin zij wordt aangerekend.**

**2) Artikel 24 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat de exploitatie van cultuurtechnische bouwwerken als die in het hoofdgeding bestaat in de verrichting van diensten onder bezwarende titel aangezien er een rechtstreeks verband bestaat met de ontvangen of te ontvangen vergoeding, mits deze geringe vergoeding de tegenwaarde voor de verrichte dienst vormt en niettegenstaande de omstandigheid dat met deze diensten uitvoering wordt gegeven aan bij wet opgelegde verplichtingen. Het is de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of het bedrag van de als tegenprestatie ontvangen of te ontvangen vergoeding erop kan duiden dat een rechtstreeks verband tussen de verrichte of te verrichten diensten en deze tegenprestatie bestaat en dat de diensten dus onder bezwarende titel zijn verricht. Inzonderheid moet deze rechter zich ervan vergewissen dat de door verzoeksters in het hoofdgeding aangerekende vergoeding niet slechts ten dele de verrichte of te verrichten diensten vergoedt en dat de hoogte ervan niet is bepaald op basis van eventuele andere factoren die in voorkomend geval kunnen afdoen aan het rechtstreekse verband tussen de diensten en de tegenprestatie ervan.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Hongaars.