

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

2 iunie 2016(\*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 9 alineatul (1) – Noțiunile «persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată» și «activitate economică» – Articolul 24 alineatul (1) – Noțiunea «prestare de servicii» – Lucrări de inginerie rurală – Construirea și exploatarea unui sistem de evacuare a apelor de către o societate comercială fără scop lucrativ – Incidența finanțării lucrărilor prin intermediul unor ajutoare de stat și al unor ajutoare ale Uniunii Europene”

În cauza C-263/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Kúria (Curtea Supremă, Ungaria), prin decizia din 14 mai 2015, primită de Curte la 3 iunie 2015, în procedura

**Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft.,**

**Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft.**

împotriva

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

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul D. Šváby, președinte de cameră, și domnii J. Malenovský și M. Vilaras (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér și de G. Koós, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de K. Talabér-Ritz și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunată prezenta

**Hotărâre**

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 9 alineatul (1) și a articolului 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul

comun al taxei pe valoarea adăugată? (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. și Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft., societăți comerciale fără scop lucrativ, pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV) (Direcția principală a impozitelor din Regiunea Transdanubia Meridională, Ungaria), pe de altă parte, în legătură cu dreptul acestora la deducerea taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru facturile emise de Recontír BPM Kft. pentru lucrări efectuate în contul lor.

## **Cadrul juridic**

### *Dreptul Uniunii*

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 prevede că prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare sunt supuse TVA-ului.

4 Articolul 9 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.»

5 Articolul 24 alineatul (1) din aceeași directivă prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.»

### *Dreptul maghiar*

6 Articolul 5 alineatul (1) din az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:

„Persoana impozabilă este acea persoană sau organism cu personalitate juridică care desfășoară, în nume propriu, o activitate economică, indiferent de locul, de scopul și de rezultatul acestei activități. [...]”

7 Articolul 6 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul prevede:

„Activitate economică înseamnă orice activitate desfășurată sub forma unei profesii care generează un venit, respectiv cu caracter durabil sau regulat, în vederea obținerii unei contraprestații sau prin care se obține acest rezultat, iar aceasta în mod independent.”

8 Articolul 16 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Faptul c? livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este efectuat? în temeiul unui contract, al unei dispozi?ii legislative sau administrative, al unei hot?râri judec?toare?ti sau al unei decizii administrative (inclusiv o decizie care nu este pronun?at? pe fond) sau chiar prin intermediul unei licita?ii nu are impact asupra livr?rii de bunuri sau asupra prest?rii de servicii respective.”

9 Potrivit articolului 259 alineatul (6) din Legea privind TVA?ul:

„«Contrapresta?ie» înseamn? orice avantaj patrimonial, inclusiv valorile patrimoniale recunoscute pentru reducerea unei crean?e existente, cu excep?ia desp?gubirilor.”

10 Articolul 4 alineatul (1) din a gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény (Legea nr. IV din 2006 privind societ??ile comerciale) prevede:

„Pot fi constituite, de asemenea, societ??i comerciale pentru desf??urarea unei activit??i economice colective prin care nu se urm?re?te ob?inerea unui profit (societate comercial? f?r? scop lucrativ). Societatea comercial? f?r? scop lucrativ poate fi constituit? ?i poate func?iona sub orice form?. Caracterul nelucrativ al societ??ii comerciale trebuie s? figureze în denumirea societ??ii, al?turi de men?iunea formei de societate.”

### **Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare**

11 Reclamantele din litigiul principal sunt „societ??i comerciale f?r? scop lucrativ”, care, în această calitate, desf??oar? o activitate economic? prin care nu se urm?re?te ob?inerea unui profit ?i care nu pot desf??ura o activitate economic? produc?toare de venit decât cu titlu complementar. Acestea au fost constituite cu obiectivul de a construi, iar ulterior de a exploata lucr?ri de inginerie rural?, ?i anume un sistem de evacuare a apelor, un rezervor ?i un pu? pentru aluviuni pe terenuri care apar?in asocia?ilor lor.

12 Lucr?rile necesare realiz?rii acestor construc?ii au fost finan?ate din resurse de stat ?i ale Uniunii Europene. Pentru efectuarea acestor lucr?ri, reclamantele din litigiul principal dispun de autoriza?ii administrative ?i de acordul proprietarilor terenurilor în cauz?. Se prevede de asemenea c? reclamantele din litigiul principal încaseaz? de la proprietarii respectivi o redeven?? pentru exploatarea lucr?rilor de inginerie rural? pentru o perioad? de opt ani.

13 Preg?tirea ?i realizarea opera?iunilor au fost încredin?ate de reclamantele din litigiul principal societ??ii Recontír BPM Kft., care a emis facturi cu TVA pentru lucr?rile realizate, pe care reclamantele din litigiul principal au dorit s? îl deduc?.

14 Dreptul de deducere revendicat de reclamantele din litigiul principal a fost îns? refuzat de NAV pentru motivul c? activitatea proiectat? nu era o „activitate economic?” în sensul articolului 6 din Legea privind TVA?ul, nici pentru segmentele care fac parte din re?eaua rutier?, deci utilizabile de orice persoan?, nici pentru segmentele situate pe propriet??i private. Prin urmare, reclamantele din litigiul principal nu ar avea, prin prisma activit??ii lor, calitatea de „persoane impozabile”. Acestea nu ar desf??ura o activitate calificabil? drept „prestare de servicii”, nici în privin?a asocia?ilor lor ?i nici în privin?a ter?ilor. Exploatarea normal? a lucr?rilor de inginerie rural?, care const? în între?inerea c?ii din beton ?i a zonelor din vecin?tatea acesteia, precum ?i în garantarea scurgerii apelor, ar ?ine de domeniul drumurilor publice ?i ar corespunde unei obliga?ii impuse printr?o norm? de drept, iar nu unei prest?ri de servicii. Veniturile reduse pe care reclamantele din litigiul principal urm?resc s? le perceap? pentru exploatarea acestor lucr?ri nu ar corespunde no?iunii „contrapresta?ie” în sensul Legii privind TVA?ul.

15 Ac?iunea formulat? de reclamantele din litigiul principal împotriva acestei decizii de refuz a

fost respins? în prim? instan??, pentru acelea?i motive cu cele formulate de NAV.

16 În consecin??, reclamantele din litigiul principal au formulat recurs la Kúria (Curtea Suprem?, Ungaria), în fa?a c?reia au ar?tat c?, în calitate de societ??i comerciale, au calitatea de „persoane impozabile”, impozitarea întemeindu-se pe un element obiectiv. Acestea consider? c? posibilitatea exercit?rii dreptului de deducere depinde de clasificarea activit??ii desf??urate ?i c?, pentru a se încadra în defini?ia „activit??ii economice” în sensul articolului 6 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, este suficient s? se desf??oare în mod durabil sau regulat o activitate care s? aib? drept rezultat ob?inerea unei contrapresta?ii. Realizarea unui profit nu ar fi necesar? în vederea calific?rii drept „activitate economic?”.

17 Instan?a de trimitere noteaz? c? no?iunea „activitate economic?” este foarte larg? ?i c? nici realizarea unui profit, nici finan?area investi?iilor prin intermediul unor ajutoare de stat nu are vreo influen?? în acest domeniu. Potrivit acesteia, pentru calificarea unei activit??i drept „prestare de servicii”, este irelevant dac? reclamantele din litigiul principal execut? o obliga?ie de între?inere pe care le-o impune o norm? de drept. În schimb, instan?a de trimitere solicit? s? se stabileasc? dac? redeven?a pl?tit? în temeiul contractului de exploatare ?i de utilizare trebuie considerat? drept o contrapresta?ie ?i dac? exist? o leg?tur? direct? între între?inerea lucr?rilor de inginerie rural? realizate datorit? investi?iilor ?i o asemenea contrapresta?ie.

18 În aceste împrejur?ri, Kúria (Curtea Suprem?) a decis s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) În circumstan?ele din prezenta cauz?, reclamantele [din litigiul principal] ac?ioneaz? în calitate de persoane impozabile, având în vedere c? interpretarea articolului 9 alineatul (1) din [Directiva 2006/112] nu exclude activit??ile desf??urate de societ??ile comerciale din domeniul de aplicare al no?iunii de activitate economic?, nici chiar în cazul în care acestea pot exercita o activitate economic? sub forma unei profesii care genereaz? un venit numai cu caracter complementar?

2) În vederea calific?rii reclamantelor [din litigiul principal] drept persoane impozabile, prezint? relevan?? faptul c? o parte considerabil? din investi?ia acestora este finan?at? prin intermediul unui ajutor de stat, precum ?i faptul c?, în cadrul exploata?rii, ob?in venituri din perceperea unei redeven?e în quantum redus?

3) În cazul unui r?spuns negativ la cea de a doua întrebare, trebuie s? se considere c? această «redeven??» reprezint? contrapresta?ia unui serviciu ?i c? exist? o leg?tur? direct? între prestarea serviciului ?i plata contrapresta?iei?

4) Exploatarea investi?iei presupune o prestare de servicii de c?tre reclamantele [din litigiul principal], în sensul articolului 24 din [Directiva 2006/112], astfel cum a fost interpretat, sau nu se poate considera c? este vorba despre o prestare de servicii, întrucât reprezint? îndeplinirea unei obliga?ii legale?”

### **Cu privire la întreb?rile preliminare**

19 Prin intermediul celor patru întreb?ri formulate, care trebuie examinate împreun?, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? exploatarea unor lucr?ri de inginerie rural?, precum cele în discu?ie în litigiul principal, de c?tre o societate comercial? f?r? scop lucrativ constituie o activitate economic? în sensul acestei dispozi?ii, indiferent de împrejurarea c?, pe de o parte, aceste lucr?ri au fost finan?ate în mod substan?ial din ajutoare de stat ?i c?, pe de alt? parte, exploatarea lor nu genereaz? decât venituri care provin dintr-o redeven?? într-un quantum redus.

Ea solicit? de asemenea s? se stabileasc? dac? articolul 24 din directiva men?ionat? trebuie interpretat în sensul c? exploatarea acestor lucr?ri de inginerie rural? constituie o prestare de servicii ?i dac? exist? o leg?tur? direct? între această prestare ?i redeven?a care ar constitui contrapresta?ia ei, indiferent de împrejurarea c? este vorba despre îndeplinirea unor obliga?ii prev?zute de norme de drept.

20 Trebuie amintit c?, de?i Directiva 2006/112 stabile?te un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, această tax? vizeaz? numai activit?ile cu caracter economic (a se vedea în special Hot?rârea din 26 iunie 2003 MKG?Kraftfahrzeuge?Factoring, C?305/01, EU:C:2003:377, punctul 39, Hot?rârea din 26 iunie 2007, T?Mobile Austria ?i al?ii, C?284/04, EU:C:2007:381, punctul 34, precum ?i Hot?rârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda, C?246/08, EU:C:2009:671, punctul 34).

21 Astfel, potrivit articolului 2 din Directiva 2006/112, referitor la opera?iunile impozabile, sunt supuse la plata TVA?ului, pe lâng? importurile de bunuri, livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil?. În plus, în temeiul articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, „persoan? impozabil?” înseamn? orice persoan? care, în mod independent, desf??oar? în orice loc orice activitate economic?, indiferent de scopul sau de rezultatele acestei activit?i (a se vedea în special Hot?rârea din 26 martie 1987, Comisia/?rile de Jos, 235/85, EU:C:1987:161, punctul 6, Hot?rârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council ?i al?ii, C?288/07, EU:C:2008:505, punctele 26 ?i 27, precum ?i Hot?rârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda, C?246/08, EU:C:2009:671, punctul 35).

22 De asemenea, analiza no?iunilor „livrare de bunuri” ?i „prestare de servicii” demonstreaz? c? aceste no?iuni, care definesc, în parte, opera?iunile taxabile în temeiul Directivei 2006/112, au un caracter obiectiv ?i se aplic? independent de scopul ?i de rezultatele opera?iunilor în cauz? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 ianuarie 2006, Optigen, C?354/03, C?355/03 ?i C?484/03, EU:C:2006:16, punctul 44).

23 No?iunea „activitate economic?” este definit? la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 ca incluzând toate activit?ile produc?torilor, comercian?ilor sau persoanelor care presteaz? servicii ?i în special opera?iunile care presupun exploatarea bunurilor corporale ?i necorporale în scopul ob?inerii de venituri cu caracter de continuitate (a se vedea în special Hot?rârea din 26 iunie 2007, T?Mobile Austria ?i al?ii, C?284/04, EU:C:2007:381, punctul 33, Hot?rârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda, C?246/08, EU:C:2009:671, punctul 36, precum ?i Hot?rârea din 20 iunie 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C?219/12, EU:C:2013:413, punctul 16).

24 În această privin??, este necesar? constatarea potrivit c?reia conceptul „exploatare”, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, se refer?, conform cerin?elor principiului neutralit?ii sistemului comun al TVA?ului, la toate opera?iunile, oricare ar fi forma juridic? a acestora, prin care se urm?re?te ob?inerea unor venituri cu caracter de continuitate din bunul respectiv (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 iunie 2007, T?Mobile Austria ?i al?ii, C?284/04, EU:C:2007:381, punctul 38, precum ?i Hot?rârea din 13 decembrie 2007, Götz, EU:C:2007:789, punctul 18).

25 În plus, conform articolului 24 din Directiva 2006/112, „[p]restare de servicii” înseamn? orice opera?iune care nu constituie o livrare de bunuri.

26 Or, baza de impozitare a unei prest?ri de servicii este constituit? din tot ceea ce se prime?te în contrapartid? pentru serviciul realizat ?i o prestare de servicii nu este, prin urmare, impozabil? decât în cazul în care exist? o leg?tur? direct? între serviciul prestat ?i contrapartida primit?. Rezult? c? o prestare de servicii nu este efectuat? „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul

(1) litera (c) din Directiva 2006/112 și, prin urmare, nu este imposibil decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 13 și 14, Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punctul 39, precum și Hotărârea din 6 octombrie 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, punctul 19).

27 Acestea sunt elementele în lumina cărora trebuie să se răspundă la întrebările adresate.

28 În primul rând, din decizia de trimitere reiese că activitatea în discuție în litigiul principal consistă în exploatarea unor lucrări de inginerie rurală care cuprind un sistem de evacuare a apelor, un rezervor și un puț pentru aluviuni. O asemenea activitate trebuie considerată ca încadrându-se în noțiunea „activitate economică”, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, dacă aceasta este desfășurată în scopul obținerii unor venituri cu caracter de continuitate.

29 Aspectul dacă această activitate are drept scop obținerea de venituri cu caracter de continuitate este o problemă de fapt care trebuie apreciat ținându-se cont de toate datele speței, printre care figurează în special natura bunului vizat (a se vedea Hotărârea din 19 iulie 2012, Rudihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punctul 33, precum și Hotărârea din 20 iunie 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, punctul 19).

30 În speță, prestațiile efectuate sau care urmează a fi efectuate de reclamantele din litigiul principal constau în exploatarea lucrărilor de inginerie rurală, precum și a rețelei de drumuri publice, care cuprinde unele dintre segmentele acestora, în vederea garantării permanente a liberei scurgeri a apelor, în special prin întreprinderea acestor lucrări. Prestațiile respective generează sau vor genera o remunerație, reclamantele din litigiul principal dorind să perceapă de la proprietarii terenurilor în cauză o redevență pentru exploatarea lucrărilor de inginerie rurală pentru o perioadă determinată de opt ani.

31 În asemenea condiții, trebuie să se considere că exploatarea acestor lucrări este asigurată în vederea obținerii de venituri.

32 În această privință, deși nu este sigur că reclamantele din litigiul principal începuseră exploatarea lucrărilor de inginerie rurală la data la care și-au revendicat dreptul de deducere a TVA-ului plătit în amonte, trebuie amintit că persoana care are intenția, confirmată prin elemente obiective, să demareze în mod independent o „activitate economică” în sensul articolului 9 din Directiva 2006/112 și care efectuează primele cheltuieli de investiții în acest scop trebuie considerată persoană imposibilă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfria și alții, C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punctul 47, precum și Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punctul 34).

33 În plus, este necesar să se constate că perioada de opt ani prevăzută pentru perceperea redevenței de exploatare avute în vedere îi conferă acesteia un caracter de continuitate în sensul jurisprudenței citate la punctul 23 din prezenta hotărâre.

34 Existența unor venituri cu caracter de continuitate nu poate fi pusă la îndoială pentru motivul că reclamantele din litigiul principal nu ar putea desfășura o activitate economică sub forma unei profesii care generează un venit decât cu titlu complementar.

35 Pe de o parte, trebuie amintit că atât din textul însuși al articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, cât și din jurisprudența Curții reiese că, pentru a considera că exploatarea unui bun corporal sau incorporeal este exercitată în scopul obținerii de venituri, este

indiferent dac? aceast? exploatare urm?re?te sau nu urm?re?te s? genereze profit (a se vedea în special Hot?rârea din 20 iunie 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C?219/12, EU:C:2013:413, punctul 25), astfel încât faptul c?, din cauza formei lor de societate, reclamantele din litigiul principal nu pot desf??ura o activitate economic? sub forma unei profesii care genereaz? un venit decât cu titlu complementar nu are impact asupra existen?ei unei activit??i economice prin care se urm?re?te realizarea de venituri cu caracter de continuitate.

36 Pe de alt? parte, inciden?a unei posibile desf??ur?ri a activit??ii în discu?ie în litigiul principal cu titlu complementar asupra caracterului economic al acestei activit??i depinde de analiza ansamblului condi?iilor de exploatare a lucr?rilor de inginerie rural? pentru a se determina dac? acestea sunt utilizate în vederea ob?inerii de venituri care au efectiv un caracter de continuitate (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 septembrie 1996, Enkler, C?230/94, EU:C:1996:352, punctul 27, precum ?i Hot?rârea din 19 iulie 2012, R?dlihs, C?263/11, EU:C:2012:497, punctul 34).

37 Cu toate acestea, având în vedere elementele factuale comunicate de instan?a de trimitere ?i relevate deja la punctele 31-34 din prezenta hot?râre, rezult? c?, având în vedere durata redeven?ei de exploatare preconizate, acesteia trebuie s? i se confere un caracter de continuitate de natur? s? determine considerarea exploata?rii acestor lucr?ri drept o „activitate economic?” în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

38 În sfâr?it, împrejurarea c? investi?iile realizate ar fi fost finan?ate în mare parte din ajutoare acordate de statul membru ?i de Uniune nu poate influen?a natura economic? sau neeconomic? a activit??ii desf??urate sau proiectate de reclamantele din litigiul principal, întrucât no?iunea „activitate economic?” are un caracter obiectiv ?i se aplic? independent nu doar de scopul ?i de rezultatele opera?iunilor în cauz?, ci ?i de modul de finan?are ales de operatorul în cauz?, inclusiv atunci când este vorba despre subven?ii publice (a se vedea, în ce prive?te interdic?ia limit?rii dreptului de deducere, Hot?rârea din 6 octombrie 2005, Comisia/Fran?a, C?243/03, EU:C:2005:589, punctele 32 ?i 33, precum ?i Hot?rârea din 23 aprilie 2009, PARAT Automotive Cabrio, C?74/08, EU:C:2009:261, punctele 20 ?i 26).

39 În al doilea rând, exploatarea lucr?rilor de inginerie rural? nu poate fi considerat? ca intrând în categoria prest?rilor de servicii efectuate cu titlu oneros decât dac? exist? o leg?tur? direct? între serviciul prestat ?i redeven?a de exploatare primit? sau care urmeaz? a fi primit? de reclamantele din litigiul principal ?i doar dac? aceast? redeven?? constituie contravaloarea efectiv? a serviciului furnizat beneficiarilor.

40 În spe??, presta?iile efectuate sau care urmeaz? a fi efectuate de reclamantele din litigiul principal constau în exploatarea lucr?rilor de inginerie rural?, precum ?i a re?elei de drumuri publice, care cuprinde unele dintre segmentele acestora, în vederea garant?rii permanente a liberei scurgeri a apelor, în special prin între?inerea acestor lucr?ri, ?i constituie, prin urmare, prest?ri de servicii în sensul articolului 24 din Directiva 2006/112.

41 În aprecierea caracterului oneros al activit??ii în discu?ie în litigiul principal, împrejurarea c?, în cadrul acestei activit??i, între?inerea drumului public pentru a permite libera scurgere a apelor îndepline?te o obliga?ie impus? de o norm? de drept nu poate avea relevan??, o asemenea împrejurare neputând repune în discu?ie nici calificarea unei astfel de activit??i drept „prestare de servicii” ?i nici leg?tura direct? dintre aceast? presta?ie ?i contrapresta?ia ei.

42 Astfel, s?a statuat c? faptul c? activitatea vizat? const? în exercitarea unor func?ii conferite ?i reglementate de lege, într?un scop de interes general, este irelevant pentru a aprecia dac? aceast? activitate este constituit? din prest?ri de servicii efectuate cu titlu oneros (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 septembrie 2000, Comisia/Fran?a, C?276/97, EU:C:2000:424,

punctul 33, precum și Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda, C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 40). Pe de altă parte, s-a statuat de asemenea că, chiar și atunci când activitatea vizată are ca obiect executarea unei obligații constituționale care revine exclusiv și direct statului membru în cauză, legătura directă existentă între prestarea de servicii efectuate și contraprestația primită nu poate fi repusă în discuție ca urmare a acestui simplu fapt (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 39).

43 De asemenea, niciunul dintre celelalte elemente comunicate de instanța de trimitere nu este de natură să afecteze legătura existentă între prestarea de servicii efectuate sau care urmează a fi efectuate și contraprestația primită sau care urmează a fi primită.

44 Această situație se regăsește în special în ceea ce privește cuantumul redus al redevenței de exploatare prevăzute de reclamantele din litigiul principal.

45 Astfel, trebuie amintit că faptul că o tranzacție economică este realizată la un preț mai mare sau mai mic decât prețul de cost și, prin urmare, la un preț mai mare sau mai mic decât prețul normal al pieței este fără relevanță în ceea ce privește calificarea drept tranzacție cu titlu oneros (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2015, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 22, Hotărârea din 9 iunie 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, punctul 25, precum și Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctele 36 și 37).

46 Prin urmare, o asemenea împrejurare nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestațiile de servicii efectuate sau care urmează a fi efectuate și contraprestația obținută sau care urmează a fi obținută, al cărei cuantum este determinat în avans și potrivit unor criterii bine stabilite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 36).

47 În plus, cuantumul redevenței menționate a fost determinat în avans, întrucât se consideră, atât de instanța de trimitere, cât și de guvernul maghiar și de Comisia Europeană, că redevența primită sau care urmează a fi primită este în cuantum redus. Cu privire la acest aspect, se poate admite de asemenea că acest cuantum a fost determinat pe baza unor criterii bine stabilite. Astfel, prestațiile de întreținere efectuate sau care urmează a fi efectuate de reclamantele din litigiul principal trebuie să corespundă existenței unei obligații, care le revine în calitate de exploatanți ale lucrurilor de inginerie rurală, de a garanta libera scurgere a apelor. O asemenea obligație se poate concretiza prin operațiuni definite de întreținere realizate la termene regulate și care pot genera o remunerație determinată în avans.

48 Într-un asemenea context, redevența de exploatare, chiar în cuantum redus, poate constitui contravaloarea serviciului furnizat de reclamantele din litigiul principal proprietarilor terenurilor pe care sunt situate lucrurile menționate, în conformitate cu Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 13 și 14), cu Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punctul 39), precum și cu Hotărârea din 6 octombrie 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, punctul 19).

49 În această privință, va reveni instanței de trimitere sarcina să verifice dacă cuantumul redevenței primite sau care urmează a fi primită este de natură, în calitate de contraprestație, să caracterizeze existența unei legături directe între prestațiile de servicii efectuate sau care urmează a fi efectuate și contraprestația acestora și, în consecință, caracterul oneros al prestațiilor de servicii. Ea va trebui în mod special să se asigure că redevența prevăzută de reclamantele din litigiul principal nu remunerează decât parțial prestațiile efectuate sau care urmează a fi efectuate și că nivelul său nu a fost determinat ca urmare a existenței altor factori eventuali și care pot,



dac? este cazul, s? repun? în discu?ie leg?tura direct? dintre presta?ii ?i contrapresta?ia lor.

50 Pe de alt? parte, va reveni, dac? este cazul, instan?ei de trimitere sarcina de a se asigura c? opera?iunea în discu?ie în litigiul principal nu constituie un aranjament pur artificial, lipsit de realitate economic?, efectuat în scopul unic de ob?inere a unui avantaj fiscal (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 octombrie 2011, Tanoarch, C?504/10, EU:C:2011:707, punctul 51 ?i Hot?rârea din 12 iulie 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C?326/11, EU:C:2012:461, punctul 35).

51 Având în vedere toate considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la întreb?rile adresate dup? cum urmeaz?:

– articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? exploatarea unor lucr?ri de inginerie rural? precum cele în discu?ie în litigiul principal de c?tre o societate comercial? f?r? scop lucrativ, care nu desf?oar? o asemenea activitate decât cu titlu complementar sub forma unei profesii care genereaz? venituri, constituie o activitate economic? în sensul acestei dispozi?ii, în pofida împrejur?rii c?, pe de o parte, aceste lucr?ri au fost finan?ate în mod substan?ial din ajutoare de stat ?i c?, pe de alt? parte, exploatarea lor nu determin? decât venituri care provin dintr?o redeven?? în quantum redus, cu condi?ia ca aceast? redeven?? s? aib? un caracter de continuitate, având în vedere durata sa de percepere prev?zut?;

– articolul 24 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? exploatarea unor lucr?ri de inginerie rural? precum cele în discu?ie în litigiul principal const? în realizarea unor prest?ri de servicii efectuate cu titlu oneros, pentru motivul c? acestea se afl? în leg?tur? direct? cu redeven?a primit? sau care urmeaz? a fi primit?, sub rezerva faptului c? aceast? redeven?? în quantum redus constituie contravaloarea serviciului furnizat ?i indiferent de împrejurarea c? aceste presta?ii ar reprezenta îndeplinirea unor obliga?ii prev?zute de norme de drept. Va reveni instan?ei de trimitere sarcina s? verifice dac? quantumul redeven?ei primite sau care urmeaz? a fi primit? este de natur?, în calitate de contrapresta?ie, s? caracterizeze existen?a unei leg?turi directe între prest?rile de servicii efectuate sau care urmeaz? a fi efectuate ?i contrapresta?ia men?ionat? ?i, în consecin??, caracterul oneros al prest?rilor de servicii. Ea va trebui s? se asigure în special c? redeven?a prev?zut? de reclamantele din litigiul principal nu remunereaz? decât par?ial presta?iile efectuate sau care urmeaz? a fi efectuate ?i c? nivelul s?u nu a fost determinat ca urmare a existen?ei altor factori eventuali ?i care pot, dac? este cazul, s? repun? în discu?ie leg?tura direct? dintre presta?ii ?i contrapresta?ia lor.

### **Cu privire la cheltuielile de judecat?**

52 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declar?:

1) **Articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că exploatarea unor lucrări de inginerie rurală precum cele în discuție în litigiul principal de către o societate comercială fără scop lucrativ, care nu desfășoară decât cu titlu complementar o asemenea activitate sub forma unei profesii care generează venituri, constituie o activitate economică în sensul acestei dispoziții, în pofida împrejurării că, pe de o parte, aceste lucrări au fost finanțate în mod substanțial din ajutoare de stat și că, pe de altă parte, exploatarea lor nu determină decât venituri care provin dintr-o redevență în quantum redus, cu condiția ca această redevență să aibă un caracter de continuitate, având în vedere durata sa de percepere prevăzută.**

2) **Articolul 24 din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că exploatarea unor lucrări de inginerie rurală precum cele în discuție în litigiul principal constă în realizarea unor prestări de servicii efectuate cu titlu oneros, pentru motivul că acestea se află în legătură directă cu redevența primită sau care urmează a fi primită, sub rezerva ca această redevență în quantum redus să constituie contravaloarea serviciului furnizat și în pofida împrejurării că aceste prestații ar reprezenta îndeplinirea unor obligații prevăzute de norme de drept. Revine instanței de trimitere sarcina să verifice dacă quantumul redevenței primite sau care urmează a fi primită este de natură, în calitate de contraprestație, să caracterizeze existența unei legături directe între prestările de servicii efectuate sau care urmează a fi efectuate și contraprestația menționată și, în consecință, caracterul oneros al prestațiilor de servicii. Ea va trebui să se asigure în special că redevența prevăzută de reclamantele din litigiul principal nu remunerează decât parțial prestațiile efectuate sau care urmează a fi efectuate și că nivelul său nu a fost determinat ca urmare a existenței altor factori eventuali și care pot, dacă este cazul, să repună în discuție legătura directă dintre prestații și contraprestația lor.**

Semnături

\* Limba de procedură: maghiara.