Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 30 marca 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) – Dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie – Artykuł 9 ust. 1 – Pojęcia „podatnika” i „działalności gospodarczej” – Gmina organizująca rozwój wykorzystania odnawialnych źródeł energii na swoim terytorium na rzecz swoich mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili wolę wyposażenia się w systemy odnawialnych źródeł energii – Ich udział wynoszący 25 % kosztów podlegających dofinansowaniu, niemogący przy tym przekroczyć maksymalnej wartości uzgodnionej między gminą a zainteresowanym właścicielem – Zwrot na rzecz gminy w postaci dofinansowania przez właściwe województwo w wysokości 75 % kosztów podlegających dofinansowaniu – Artykuł 13 ust. 1 – Brak opodatkowania gmin z tytułu działalności podejmowanej lub transakcji dokonywanych przez nie jako organy władzy publicznej

W sprawie C-612/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 16 kwietnia 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 września 2021 r., w postępowaniu:

**Gmina O.**

przeciwko

**Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej,**

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: M.L. Arastey Sahún, prezes izby, N. Wahl (sprawozdawca) i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Gminy O. – J. Wyrzykowski, doradca podatkowy,

* Język postępowania: polski.

– w imieniu Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej – B. Kołodziej, D. Pach i T. Wojciechowski,

– w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i U. Małecka, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 10 listopada 2022 r.,

wydaje następujący

**Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1, art. 13 ust. 1 i art. 73 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 Gminą O. (zwaną dalej „gminą O."), położoną w Polsce, a Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej (Polska) w przedmiocie skierowanej do tej gminy indywidualnej interpretacji podatkowej dotyczącej opodatkowania tej gminy podatkiem od wartości dodanej (VAT) w odniesieniu do transakcji polegających na zawarciu przez rzeczoną gminę umowy z niektórymi z jej mieszkańców w celu instalacji systemów odnawialnych źródeł energii (zwanych dalej „systemami OZE") na ich nieruchomościach w zamian za świadczenie pieniężne ze strony tych mieszkańców.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]".

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»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 Zgodnie z art. 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednakże w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte".

6 Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia".

### *Prawo polskie*

7 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, ma na celu transpozycję do prawa polskiego dyrektywy 2006/112.

8 Artykuł 29a ust. 1 tej ustawy, dotyczący podstawy opodatkowania, stanowi:

„Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a–30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika".

9 Artykuł 400a ust. 1 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2001 r., nr 62, poz. 627) w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym przewiduje:

„Finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej obejmuje:

[…]

21) przedsięwzięcia związane z ochroną powietrza;

22) wspomaganie wykorzystania lokalnych źródeł energii odnawialnej oraz wprowadzania bardziej przyjaznych dla środowiska nośników energii;

[…]”.

10 Artykuł 403 ust. 2 tej ustawy stanowi:

„Do zadań własnych gmin należy finansowanie ochrony środowiska w zakresie określonym w art. 400a ust. 1 pkt 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21–25, 29, 31, 32 i 38–42 w wysokości nie mniejszej niż kwota wpływów z tytułu opłat i kar, o których mowa w art. 402 ust. 4, 5 i 6, stanowiących dochody budżetów gmin, pomniejszona o nadwyżkę z tytułu tych dochodów przekazywaną do wojewódzkich funduszy […]”.

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Gmina O., będąca podatnikiem VAT w Polsce, zawarła z jedną gminą miejską i dwiema innymi gminami, również położonymi w Polsce, umowę o partnerstwie na rzecz realizacji projektu dotyczącego instalacji systemów OZE na terytorium tych czterech jednostek samorządu terytorialnego (zwanego dalej „projektem”).

12 Projekt jest częścią regionalnego programu operacyjnego danego województwa na lata 2014–2020 i ma na celu przejście na gospodarkę niskoemisyjną. Gmina miejska, jako lider projektu, w imieniu wszystkich zainteresowanych jednostek samorządu terytorialnego zawarła umowę o dofinansowanie projektu z tym województwem. Zgodnie z tą umową lider projektu otrzymuje dofinansowanie z danego województwa, które pokrywa jedynie część kosztów objętych dofinansowaniem, po czym przekazuje partnerom przypadającą im część. Gmina O. korzysta z finansowania w wysokości 75 % całkowitych kosztów objętych dofinansowaniem.

13 Każda jednostka samorządu terytorialnego będąca stroną umowy rozlicza się odrębnie z przedsiębiorstwem wyłonionym w drodze przetargu, które w związku z tym wystawia własne faktury odnoszące się do zamówienia dotyczącego każdej z tych jednostek.

14 Każda jednostka będąca stroną umowy ma swobodę decydowania o sposobie, w jakim zobowiązana jest sfinansować części, które musi pokryć samodzielnie. Gmina O. postanowiła uzyskać od właścicieli nieruchomości, którzy na swój wniosek skorzystają z systemów OZE, wkład w wysokości 25 % kosztów objętych dofinansowaniem, przy czym nie mógł on jednak przekroczyć maksymalnej uzgodnionej w umowie wartości. Co więcej, zgodnie ze standardową umową zawieraną przez gminę O. z danymi właścicielami wszystkie systemy OZE będą stanowiły własność gminy przez okres trwałości projektu, tj. przez okres 5 lat od dnia otrzymania ostatniej płatności, którą to płatność gmina otrzyma z tytułu zwrotu przypadającej jej części subwencji wypłaconych przez dane województwo. Po tym okresie własność systemu OZE zostanie przeniesiona na właściciela danej nieruchomości.

15 W tym kontekście gmina O. wystąpiła do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w celu ustalenia, czy wkład wniesiony przez zainteresowanych właścicieli i dofinansowanie otrzymane przez nią od województwa powinny być zwolnione z VAT.

16 W interpretacji indywidualnej z dnia 7 sierpnia 2019 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że gmina O. powinna zostać uznana za „podatnika VAT” w ramach transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym.

17 Gmina O. wniosła skargę na tę interpretację indywidualną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (Polska). Wyrokiem z dnia 10 lipca 2020 r. sąd ten oddalił skargę, orzekając, że w ramach transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym gmina ta prowadziła działalność gospodarczą i że działalność ta nie jest wykonywana przez gminę O. jako organ władzy publicznej.

18 Gmina O. wniosła skargę kasacyjną od tego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska), sądu odsyłającego.

19 W pierwszej kolejności sąd ten zastanawia się nad konsekwencjami, jakie należy wyciągnąć z faktu, że gmina O. jest stroną umowy zawartej z przedsiębiorstwem, które wygrało przetarg, i rozlicza się z należnych mu kwot, otrzymując od niego wystawioną na siebie fakturę w odniesieniu do ewentualnego wykonywania działalności gospodarczej przez tę gminę. W drugiej kolejności sąd ten zastanawia się – przy założeniu, że rzeczywiście wykonuje ona taką działalność – czy transakcje będące przedmiotem postępowania głównego są wykonywane w ramach reżimu publicznoprawnego. W trzeciej kolejności, przyznając, że chodzi o działalność gospodarczą, która nie jest wykonywana w ramach takiego reżimu, sąd ten zastanawia się nad określeniem podstawy opodatkowania tych transakcji.

20 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy dyrektywy [2006/112], a w szczególności art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że gmina (organ władzy publicznej) działa w charakterze podatnika VAT, realizując projekt, którego celem jest zwiększenie udziału odnawialnych źródeł energii, poprzez zobowiązanie się na mocy zawartej z właścicielami nieruchomości umowy cywilnoprawnej do wykonania i montażu systemów [OZE] na ich nieruchomościach oraz – po upływie określonego czasu – do przekazania własności tych systemów na rzecz właścicieli nieruchomości?

2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy do podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 73 tej dyrektywy należy wliczyć otrzymane przez gminę (organ władzy publicznej) dofinansowanie ze środków europejskich na realizację projektów dotyczących odnawialnych źródeł energii?”.

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

21 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostawę towarów i świadczenie usług podlegających opodatkowaniu VAT stanowi dostarczenie i zainstalowanie przez gminę, za pośrednictwem przedsiębiorstwa, systemów OZE na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili wolę wyposażenia tych nieruchomości w takie systemy, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągania stałego dochodu i skutkuje jedynie zapłatą przez tych mieszkańców kwot pokrywających najwyżej jedną czwartą poniesionych kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych.

22 Na wstępie należy przypomnieć, że do sądu odsyłającego, który jako jedyny jest właściwy do dokonania oceny okoliczności faktycznych, należy ustalenie charakteru transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym (wyrok z dnia 13 stycznia 2022 r., Termas Sulfurosas de Alcafache, C-513/20, EU:C:2022:18, pkt 36).

23 Jednak Trybunał może dostarczyć temu sądowi wszelkich wskazówek interpretacyjnych opartych na prawie Unii, które mogą być użyteczne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W tym względzie, aby czynności dokonywane przez gminę w ramach promowania odnawialnych źródeł energii były objęte zakresem stosowania dyrektywy 2006/112, powinny one, po pierwsze, stanowić dostawę lub świadczenie usług, które gmina ta wykonuje odpłatnie na rzecz swoich mieszkańców w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) i c) tej dyrektywy, a po drugie, być dokonywane w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 rzeczonej dyrektywy, tak aby owa gmina działała również w charakterze podatnika.

*W przedmiocie istnienia dostawy towarów i świadczenia usług dokonywanych odpłatnie*

25 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem aby takie transakcje były dokonywane „odpłatnie" w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112, musi istnieć bezpośredni związek między dostawą towarów lub świadczeniem usług z jednej strony a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika z drugiej strony. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy dostawcą towarów lub usługodawcą z jednej strony a ich odbiorcą z drugiej strony istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a zapłata otrzymywana przez podmiot dokonujący tych świadczeń stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości dostawy lub usługi świadczonej temu odbiorcy (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 36).

26 W tym względzie, po pierwsze, należy przypomnieć, że aby transakcje te mogły zostać uznane za dokonane „odpłatnie" w rozumieniu dyrektywy 2006/112, nie jest konieczne, jak wynika to również z art. 73 tej dyrektywy, aby świadczenie wzajemne za dostawę towarów lub świadczenie usług zostało uzyskane bezpośrednio od ich odbiorcy, bowiem owo świadczenie wzajemne może pochodzić także od osoby trzeciej (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Po drugie, okoliczność, że transakcje te zostały dokonane po cenie wyższej lub niższej od kosztu produkcji, a zatem po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej, nie ma znaczenia dla kwalifikacji transakcji jako odpłatnej, ponieważ okoliczność taka nie może mieć wpływu na bezpośredni związek pomiędzy transakcjami, które zostały lub zostaną dokonane, a świadczeniem wzajemnym, które zostało lub zostanie otrzymane, w wysokości wcześniej określonej według ustalonych kryteriów (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 W niniejszej sprawie z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że gmina O. zobowiązuje przedsiębiorstwo, które wygrało przetarg, do dostarczenia i zainstalowania systemów OZE na nieruchomościach właścicieli, którzy wyrazili zainteresowanie uczestnictwem

w tej inicjatywie. W tym względzie należy wskazać, że przeniesienie własności takich systemów stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 14 dyrektywy 2006/112, a udostępnienie ich do użytku stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 tej dyrektywy.

29 Nie ulega wątpliwości, że istnienie między gminą O. a tym przedsiębiorstwem umowy dotyczącej instalacji systemów OZE i przeniesienia ich własności na rzecz tej gminy w okresie trwałości projektu pozwala uznać, że wspomniane przedsiębiorstwo dokonuje na rzecz tej gminy transakcji odpłatnej, zważywszy, że ponadto ta sama gmina otrzymuje z tego tytułu od tego samego przedsiębiorstwa indywidualną fakturę, którą sama uiszcza. Transakcja ta, w świetle rozważań przedstawionych w poprzednim punkcie, obejmuje po części dostawę towarów na rzecz gminy O., czyli systemów OZE, których ta gmina staje się właścicielem, a po części świadczenie usług polegających na instalacji tych systemów OZE na nieruchomościach danych mieszkańców. Korzyść przysporzona tej gminie w zamian za zapłatę polega nie tylko na własności wspomnianych systemów OZE, ale również na poprawie jakości życia ogółu jej mieszkańców ze względu na bardziej przyjazny dla środowiska sposób wytwarzania energii.

30 Nie jest jednak wykluczone, że właściciele nieruchomości, na których systemy OZE zostały lub zostaną zainstalowane, są ostatecznymi beneficjentami tej dostawy towarów i tego świadczenia usług, które w tym przypadku byłyby dokonywane przez gminę O. za pośrednictwem przedsiębiorstwa wybranego w wyniku przetargu, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

31 Bezsporne jest bowiem, po pierwsze, że owi mieszkańcy staną się na mocy umowy zawartej między każdym z nich a tą gminą, właścicielami systemów OZE po zakończeniu projektu i że będą korzystać z nich od chwili ich instalacji, a po drugie, że wnoszą oni wkład w wysokości co do zasady 25 % kosztów podlegających dofinansowaniu, przy czym ów udział nie może przekraczać kwoty uzgodnionej w rzeczonej umowie, do zapłaty za dostawę tych systemów OZE i ich instalację, jak wskazano w pkt 14 niniejszego wyroku. W tym względzie, w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 25–27 niniejszego wyroku, nie stanowi przeciwwagi okoliczność, że osoba trzecia, a mianowicie dane województwo, pokrywa 75 % kosztów kwalifikowalnych w drodze dofinansowania wypłaconego gminie O., ani okoliczność, że łączna kwota odpowiadająca tym udziałom, wynoszącym 25 % i 75 %, jest niższa niż koszt rynkowy, czyli koszt faktycznie poniesiony przez tę gminę na rzecz przedsiębiorstwa, które wygrało przetarg, zważywszy, że zarówno wkład tych mieszkańców, jak i dofinansowanie z tego województwa dotyczą jedynie kosztów objętych dofinansowaniem, a nie rzeczywistych kosztów w całości.

32 Gdyby w świetle tych rozważań sąd odsyłający doszedł do wniosku, że gmina O. na rzecz swoich mieszkańców dokonuje odpłatnie, w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112, dostawy towarów i świadczenia usług, powinien on ustalić, czy czynności te są dokonywane w ramach działalności gospodarczej, zważywszy, że zgodnie z orzecznictwem działalność można uznać za „działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy tylko wtedy, gdy stanowi ona jedną z transakcji, o których mowa w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

*W przedmiocie dokonania dostawy towarów i świadczenia usług w ramach działalności gospodarczej*

33 Należy najpierw przypomnieć, że analiza brzmienia art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 wskazuje na szeroki zakres pojęcia „działalności gospodarczej” oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność tę ocenia się per se, niezależnie od jej celów lub rezultatów [wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego), C-604/19, EU:C:2021:132, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo].

34 Określona działalność jest więc co do zasady uznawana za „gospodarczą”, jeżeli ma charakter stały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobę, która ją wykonuje (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Z uwagi na trudności w opracowaniu dokładnej definicji działalności gospodarczej należy zbadać wszystkie okoliczności, w jakich jest ona prowadzona (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo), dokonując indywidualnej oceny w odniesieniu do tego, co jest typowym zachowaniem przedsiębiorcy prowadzącego działalność w danej dziedzinie, czyli w niniejszym przypadku instalatora systemów OZE.

36 W tym względzie, po pierwsze, należy zauważyć, że podczas gdy przedsiębiorca dąży do stałego osiągania dochodu (zob. podobnie wyrok z dnia 20 stycznia 2021 r., AJFP Sibiu i DGRFP Braãov, C-655/19, EU:C:2021:40, pkt 27–29 i przytoczone tam orzecznictwo), gmina O. wskazała we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, jak wynika z postanowienia odsyłającego, że nie zamierza świadczyć regularnie usług instalacji systemów OZE i nie zatrudnia ani nie zamierza zatrudniać pracowników w tym celu, co odróżnia niniejszą sprawę od spraw, w których świadczenia gminne miały charakter trwały.

37 Po drugie, z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że gmina O. wydaje się ograniczać do zaproponowania swoim mieszkańcom będącym właścicielami nieruchomości, którzy mogą być zainteresowani systemami OZE, w ramach programu regionalnego mającego na celu umożliwienie przejścia na gospodarkę niskoemisyjną, dostarczenia i zainstalowania u nich tych systemów OZE za pośrednictwem przedsiębiorstwa wybranego w wyniku przetargu, w zamian za ich udział nieprzekraczający 25 % kosztów podlegających dofinansowaniu związanych z tą dostawą i z tą instalacją, podczas gdy owa gmina płaci danemu przedsiębiorstwu wynagrodzenie za te same dostawę i instalację po cenie rynkowej.

38 Tymczasem Trybunał miał już okazję orzec, że jeżeli gmina odzyskuje – w drodze otrzymywanych przez nią wkładów – jedynie niewielką część poniesionych przez siebie kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych, taka różnica między tymi kosztami a kwotami otrzymanymi w zamian za oferowane usługi może sugerować, że wkłady te należy raczej uznać za opłatę aniżeli wynagrodzenie (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji nawet biorąc pod uwagę płatności przyznane gminie O. przez dane województwo, które wynoszą 75 % kosztów podlegających dofinansowaniu, suma kwot otrzymanych od zainteresowanych właścicieli z jednej strony i od owego województwa z drugiej strony pozostaje strukturalnie niższa od łącznych kosztów faktycznie poniesionych przez tę gminę, jak wskazano w pkt 31 niniejszego wyroku, co nie odpowiada podejściu, jakie przyjąłby

w danym wypadku instalator systemów OZE, który przy ustalaniu swoich cen starałby się zawrzeć w nich swoje koszty i osiągnąć marżę zysku. Natomiast wspomniana gmina ponosi jedynie ryzyko strat, nie mając perspektywy zysku.

39 Po trzecie, nie wydaje się ekonomicznie opłacalne, aby taki instalator systemów OZE obciążał odbiorców swoich dostaw towarów i świadczenia usług jedynie najwyżej jedną czwartą poniesionych przez siebie kosztów, oczekując jednocześnie rekompensaty w postaci dofinansowania za zasadniczą część pozostałych trzech czwartych tych kosztów. Taki mechanizm nie tylko stawiałby jego przepływy pieniężne w sytuacji strukturalnie deficytowej, ale ponadto stwarzałby nietypowy stopień niepewności dla podatnika, ponieważ kwestia, czy i w jakim zakresie osoba trzecia zwróci tak istotną część poniesionych kosztów, pozostaje faktycznie otwarta do czasu podjęcia przez tę osobę trzecią decyzji, co następuje po tym, jak sporne transakcje zostaną dokonane.

40 W konsekwencji nie wydaje się, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, by gmina O. wykonywała w niniejszym przypadku działalność o charakterze gospodarczym w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

*W przedmiocie braku opodatkowania wynikającego z wykonywania transakcji przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej*

41 Ponieważ gmina O., w świetle powyższych rozważań, nie wykonuje działalności wchodzącej w zakres stosowania dyrektywy 2006/112, nie jest konieczne ustalenie, czy działalność ta byłaby również wyłączona z tego zakresu stosowania na podstawie art. 13 ust. 1 tej dyrektywy.

42 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostawy towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu VAT nie stanowi dostarczenie i zainstalowanie przez gminę, za pośrednictwem przedsiębiorstwa, systemów OZE na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili wolę wyposażenia tych nieruchomości w takie systemy, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągania stałego dochodu i skutkuje jedynie zapłatą przez tych mieszkańców kwot pokrywających najwyżej jedną czwartą poniesionych kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych.

***W przedmiocie pytania drugiego***

43 Wobec odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

**W przedmiocie kosztów**

44 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 koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

**Artykuł 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 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:**

**dostawy towarów i świadczenia usług podlegających opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej nie stanowi dostarczenie i zainstalowanie przez gminę, za pośrednictwem przedsiębiorstwa, systemów odnawialnych źródeł energii na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili wolę wyposażenia tych nieruchomości w takie systemy, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągania stałego dochodu i skutkuje jedynie zapłatą przez tych mieszkańców kwot pokrywających najwyżej jedną czwartą poniesionych kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych.**

Arastey Sahún Wahl Passer

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 30 marca 2023 r.

Sekretarz
A. Calot Escobar

Prezes izby
M.L. Arastey Sahún