Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

30. marts 2023 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra a) og c) – levering af varer og levering af ydelser, som foretages mod vederlag – artikel 9, stk. 1 – begreberne »afgiftspligtig person« og »økonomisk virksomhed« – kommune, som organiserer udviklingen af vedvarende energi på sit område til fordel for sine indbyggere, der ejer fast ejendom, og som har udtrykt ønske om at blive udstyret med systemer for vedvarende energi – indbyggernes andel, der udgør 25% af de støtteberettigede omkostninger uden at kunne overstige det maksimale beløb, som kommunen og den berørte ejer har aftalt – tilbagebetaling til kommunen gennem støtte fra den kompetente region på 75% af de støtteberettigede omkostninger – artikel 13, stk. 1 – fritagelse for afgiftspligt for kommunerne i forbindelse med virksomhed eller transaktioner, der udøves eller foretages i deres egenskab af offentlig myndighed«

I sag C-612/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 16. april 2021, indgået til Domstolen den 30. september 2021, i sagen

Gmina O.

mod

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, M.L. Arastey Sahún, samt dommerne N. Wahl (refererende dommer) og J. Passer,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

* Processprog: polsk.

efter at der er afgivet indlæg af:

– Gmina O. ved doradca podatkowy J. Wyrzykowski,

– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ved B. Kołodziej, D. Pach og T. Wojciechowski,

– den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved A. Armenia og U. Małecka, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. november 2022,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, artikel 9, stk. 1, artikel 13, stk. 1, og artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Gmina O. (O. kommune), der er beliggende i Polen, og Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for den nationale skatteoplysningsmyndighed, Polen) vedrørende en forhåndsbesked, der er blevet afgivet til denne kommune, og som vedrører kommunens pligt til at betale merværdiafgift (moms) i forbindelse med transaktioner, hvorved kommunen indgår aftaler med visse af sine indbyggere med henblik på installationen af systemer for vedvarende energi (herefter »vedvarende energisystemer«) på deres faste ejendomme mod disse indbyggeres betaling af en finansiel modydelse.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112 fastsætter:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[…]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[…]«

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Direktivets artikel 13, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses offentligretlige organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag I anførte former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.«

6 Artikel 73 i direktiv 2006/112 er sålydende:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

Polsk ret

7 Formålet med ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2004, nr. 54, pos. 535) – i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen – er at gennemføre direktiv 2006/112 i polsk ret.

8 Den nævnte lovs artikel 29a, stk. 1, der vedrører beregningsgrundlaget, fastsætter:

»Afgiftsgrundlaget omfatter med forbehold af stk. 2, 3 og 5, artikel 30a-30c, artikel 32 og 119 samt artikel 120, stk. 4 og 5, den samlede modværdi, som vareleverandøren eller tjenesteyderen har modtaget eller skal modtage fra aftageren eller tredjemand fra salget, herunder tilskud, støtte og andre tillæg af lignende art, der har en direkte indflydelse på prisen af varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har leveret.«

9 Artikel 400a, stk. 1, i ustawa Prawo ochrony środowiska (lov om miljøbeskyttelse) af 27. april 2001 (Dz. U. af 2001, nr. 62, pos. 627) bestemmer følgende i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen:

»Finansiering af miljøbeskyttelse og vandforvaltning omfatter:

[…]

21. projekter angående beskyttelse af luftkvaliteten

22. fremme af brugen af lokal vedvarende energi og indførelsen af mere miljøvenlige energibærere

[…]«

10 Lovens artikel 403, stk. 2, fastsætter:

»Kommunernes egne opgaver omfatter finansiering af miljøbeskyttelse i det omfang, det er fastsat i artikel 400a, stk. 1, nr. 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21-25, 29, 31, 32 og 38-42, med en sats, der mindst svarer til størrelsen af provenuet fra gebyrer og bøder, som omtalt i artikel 402, stk. 4-6, og som udgør indtægter til kommunernes budgetter, med afdrag af overskuddet fra disse indtægter, som overdrages til de regionale fonde […]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 O. kommune, som har et momsregistreringsnummer i Polen, indgik en partnerskabsaftale med et byområde og to andre kommuner, der ligeledes er beliggende i Polen, med henblik på gennemførelsen af et projekt om installation af vedvarende energisystemer på disse fire territoriale sammenslutningers område (herefter »projektet«).

12 Projektet er en del af den pågældende regions regionale operationelle program for perioden 2014-2020 og har til formål at muliggøre overgangen til en lavemissionsøkonomi. På vegne af de fire berørte territoriale sammenslutninger indgik det nævnte byområde i sin egenskab af projektleder en aftale med regionen om finansiering af projektet. I henhold til denne aftale oppebæres den pågældende regions støtte, der kun dækker en del af de støtteberettigede omkostninger, af projektlederen, som derefter overfører den andel, der tilkommer den pågældendes partnere, til disse. O. kommune modtager for sit vedkommende en finansiering på 75% af de samlede støtteberettigede omkostninger.

13 Hver kontraherende sammenslutning afregner særskilt med den virksomhed, som er blevet udvalgt efter udbuddet, hvorved denne virksomhed således udsteder fakturaer, der er specifikke for den aftale, som indgås med hver af disse sammenslutninger.

14 Hver kontraherende sammenslutning kan for så vidt angår den resterende andel, som sammenslutningen skal afholde, frit bestemme, hvorledes denne skal finansieres. O. kommune har besluttet, at den fra ejerne af de faste ejendomme, hvorpå der på ejernes anmodning skal installeres vedvarende energisystemer, skal oppebære et bidrag på 25% af de støtteberettigede omkostninger uden dog at kunne overstige det maksimale beløb, der er fastsat i aftalen. Det fremgår i øvrigt af den standardaftale, som O. kommune har indgået med de pågældende ejere, at alle vedvarende energisystemer forbliver kommunens ejendom i projektets gyldighedsperiode, dvs. i en periode på fem år regnet fra datoen for modtagelsen af den sidste indbetaling, som

kommunen skal modtage som tilbagebetaling af sin andel af den støtte, der er blevet udbetalt af den pågældende region. Efter denne periode overdrages ejendomsretten til de vedvarende energisystemer til ejeren af den pågældende faste ejendom.

15 Det var i denne sammenhæng, at O. kommune anmodede direktøren for den nationale skatteoplysningsmyndighed om en forhåndsbesked for at få oplyst, om det bidrag, som de berørte ejere havde betalt, og den støtte, som kommunen havde modtaget fra den pågældende region, skulle fritages for moms.

16 I sin forhåndsbesked af 7. august 2019 anførte direktøren for den nationale skatteoplysningsmyndighed, at O. kommune skulle anses for »momspligtig« i forbindelse med de i hovedsagen omhandlede transaktioner.

17 O. kommune anlagde sag til prøvelse af den nævnte forhåndsbesked ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Warszawa, Polen). Ved dom af 10. juli 2020 frifandt sidstnævnte domstol direktøren for den nationale skatteoplysningsmyndighed, idet den nævnte domstol fastslog, at denne kommune inden for rammerne af de i hovedsagen omhandlede transaktioner udøvede økonomisk virksomhed, og at denne virksomhed ikke blev udøvet af O. kommune i dennes egenskab af offentlig myndighed.

18 O. kommune har iværksat kassationsappel til prøvelse af den nævnte dom ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), som er den forelæggende ret.

19 For det første ønsker den forelæggende ret oplyst, hvilke konsekvenser der – for så vidt angår O. kommunes eventuelle udøvelse af økonomisk virksomhed – skal drages af den omstændighed, at denne kommune er part i den aftale, som er blevet indgået med den virksomhed, der vandt udbuddet, og betaler de til denne virksomhed skyldige beløb, for hvilke kommunen modtager en faktura udstedt i dennes navn. For det andet ønsker den nævnte ret oplyst, om de i hovedsagen omhandlede transaktioner, såfremt kommunen faktisk udøver sådan virksomhed, gennemføres inden for rammerne af en offentligretlig ordning. For det tredje ønsker den forelæggende ret, såfremt det antages, at der er tale om økonomisk virksomhed, som ikke udøves inden for rammerne af en sådan ordning, oplyst, hvorledes afgiftsgrundlaget for disse transaktioner skal fastlægges.

20 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal bestemmelserne i [direktiv 2006/112], og navnlig direktivets artikel 2, stk. 1, artikel 9, stk. 1, og artikel 13, stk. 1, fortolkes således, at en kommune (et offentligt organ) handler som en momspligtig person, når denne gennemfører et projekt, hvis formål er at fremme brugen af vedvarende energi, ved i henhold til civilretlige aftaler, som kommunen har indgået med ejere af ejendomme, at forpligte sig til at installere [vedvarende energisystemer] på de pågældende ejendomme, og – efter [at] en angiven periode er udløbet – til at overdrage ejendomsretten til disse systemer til ejerne af ejendommene?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal afgiftsgrundlaget som omhandlet i direktivets artikel 73 [da] anses for at omfatte det af kommunen modtagne tilskud af EU-midler til gennemførelse af projekter for vedvarende energi?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

21 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 2, stk. 1, artikel 9, stk. 1, og artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den omstændighed, at en kommune gennem en virksomhed leverer og installerer vedvarende energisystemer til fordel for sine indbyggere, der er ejere af fast ejendom, og som har udtrykt ønske om at blive udstyret hermed, udgør en momspligtig levering af varer og tjenesteydelser, når formålet med sådan virksomhed ikke er at opnå indtægter af en vis varig karakter og fra disse indbyggeres side kun giver anledning til en betaling, der dækker højst en fjerdedel af de afholdte omkostninger, idet det resterende beløb finansieres med offentlige midler.

22 Det skal indledningsvis bemærkes, at det tilkommer den forelæggende ret, som alene har kompetence til at bedømme de faktiske omstændigheder, at fastlægge arten af de i hovedsagen omhandlede transaktioner (dom af 13.1.2022, Termas Sulfurosas de Alcafache, C-513/20, EU:C:2022:18, præmis 36).

23 Når dette er sagt, påhviler det imidlertid Domstolen at oplyse den nævnte ret om alle de forhold, der angår fortolkning af EU-retten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for den (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

24 I denne henseende bemærkes, at for at være omfattet af direktiv 2006/112 skal de aktiviteter, som en kommune udøver inden for rammerne af fremme af vedvarende energi, for det første udgøre en levering af varer eller tjenesteydelser, som denne kommune foretager mod vederlag til fordel for sine indbyggere, som omhandlet i dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra a) og c), og for det andet være blevet udført i forbindelse med økonomisk virksomhed som omhandlet i direktivets artikel 9, stk. 1, således at kommunen ligeledes har handlet i egenskab af afgiftspligtig person.

Spørgsmålet, om der foreligger en levering af varer og tjenesteydelser, som foretages mod vederlag

25 For at sådanne transaktioner skal anses for at være blevet foretaget »mod vederlag« som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112, skal der ifølge fast retspraksis bestå en direkte sammenhæng mellem på den ene side leveringen af varerne eller ydelserne og på den anden side en modværdi, som den afgiftspligtige person faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng er godtgjort, såfremt der mellem den person, som leverer varerne eller ydelserne, og modtageren heraf består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det vederlag, som modtages af den, der foretager disse transaktioner, udgør den faktiske modværdi af den levering, som foretages til den nævnte modtager (jf. i denne retning dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 36).

26 I denne henseende skal det for det første bemærkes, at det, for at disse transaktioner kan anses for foretaget »mod vederlag« som omhandlet i direktiv 2006/112, ikke kræves – således som det ligeledes følger af dette direktivs artikel 73 – at modydelsen for denne levering af varer eller ydelser skal erlægges direkte af modtageren heraf, idet denne modydelse også kan erlægges af en tredjemand (jf. i denne retning dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

27 For det andet er den omstændighed, at de nævnte transaktioner foretages til en pris, som er højere eller lavere end kostprisen, og følgelig en pris, der er højere eller lavere end markedsprisen, uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en transaktion mod vederlag, idet en sådan omstændighed ikke i sig selv kan påvirke den direkte sammenhæng mellem de transaktioner, som er foretaget eller skal foretages, og den modværdi, som er modtaget eller skal modtages, og hvis størrelse fastsættes på forhånd efter faste kriterier (jf. i denne retning dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

28 I det foreliggende tilfælde fremgår det af den forelæggende rets præciseringer, at O. kommune pålægger den virksomhed, der har vundet udbuddet, at levere og installere de vedvarende energisystemer på de faste ejendomme, som tilhører de ejere, der har tilkendegivet deres interesse i at deltage i dette initiativ. I denne henseende skal det bemærkes, at overdragelsen af ejendomsretten til sådanne systemer udgør en levering af varer som omhandlet i artikel 14 i direktiv 2006/112, mens overdragelsen af brugsretten udgør en levering af ydelser som omhandlet i dette direktivs artikel 24, stk. 1.

29 Der er ingen tvivl om, at den omstændighed, at der mellem O. kommune og den nævnte virksomhed foreligger en aftale om installation af de vedvarende energisystemer og overdragelse af ejendomsretten til disse systemer til denne kommune i projektets løbetid, gør det muligt at antage, at virksomheden på kommunens vegne foretager en transaktion mod vederlag, eftersom virksomheden i denne forbindelse udsteder en individuel faktura til kommunen, som denne selv betaler. Denne transaktion omfatter – henset til de betragtninger, der er anført i den foregående præmis – dels en levering af varer til O. kommune, nemlig de vedvarende energisystemer, som kommunen bliver ejer af, dels en levering af ydelser, som består i installation af disse vedvarende energisystemer på de berørte indbyggeres faste ejendomme. Den fordel, som kommunen opnår som modydelse for betalingen, består ikke kun i ejendomsretten til de nævnte vedvarende energisystemer, men også i en forbedring af livskvaliteten for kommunens indbyggere som helhed på grund af en mere miljøvenlig energiproduktionsmetode.

30 Det er imidlertid ikke udelukket, at ejerne af de faste ejendomme, hvorpå de vedvarende energisystemer er blevet eller vil blive installeret, er de endelige modtagere af denne levering af varer og tjenesteydelser, som i så fald ville være blevet udført af O. kommune gennem den virksomhed, der blev valgt efter udbuddet, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afgøre.

31 Det er nemlig ubestridt, dels at disse indbyggere i medfør af den aftale, der er indgået mellem hver af dem og den nævnte kommune, bliver ejere af de vedvarende energisystemer efter projektets afslutning, og at de drager fordel heraf straks fra installationen heraf, dels at de med hensyn til betalingen for leveringen af disse vedvarende energisystemer og installationen heraf principielt bidrager med 25% af de støtteberettigede omkostninger – uden at denne procentdel dog kan overstige et beløb, der er fastsat i aftalen – således som det er anført i nærværende doms præmis 14. Henset til den retspraksis, hvortil der er blevet henvist i nærværende doms præmis 25-27, medfører hverken den omstændighed, at en tredjemand, nemlig den pågældende region, dækker 75% af de støtteberettigede omkostninger gennem støtte udbetalt til O. kommune, eller den omstændighed, at alle de beløb, der svarer til disse procentsatser på 25% og 75%, er lavere end markedsomkostningerne, dvs. det beløb, som kommunen reelt har afholdt til fordel for den virksomhed, som har vundet udbuddet, at der i denne henseende foreligger ugyldighed, idet såvel bidraget fra de nævnte indbyggere som denne regions støtte kun vedrører de støtteberettigede omkostninger og ikke de faktiske omkostninger i deres helhed.

32 Skulle den forelæggende ret på baggrund af disse betragtninger nå frem til den konklusion, at O. kommune til fordel for sine indbyggere og mod vederlag som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112 foretager en levering af varer og en levering af ydelser, vil det påhvile den at afgøre, om disse transaktioner foretages som led i økonomisk virksomhed, eftersom det af retspraksis fremgår, at virksomhed kun kan kvalificeres som »økonomisk virksomhed« som omhandlet i det nævnte direktivs artikel 9, stk. 1, andet afsnit, såfremt virksomheden svarer til en af de transaktioner, der er omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1 (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

Om gennemførelsen af en levering af varer og tjenesteydelser som led i økonomisk virksomhed

33 Indledningsvis skal det bemærkes, at en analyse af ordlyden af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 – foruden at vise rækkevidden af anvendelsesområdet for begrebet »økonomisk virksomhed« – ligeledes præciserer begrebets objektive karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater (dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Konvertering af en brugsret), C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis).

34 Virksomhed kvalificeres således generelt som »økonomisk«, når den har en varig karakter og udøves mod et vederlag, som oppebæres af den, der foretager transaktionen (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

35 Henset til vanskeligheden ved at udarbejde en præcis definition af økonomisk virksomhed skal der foretages en vurdering af samtlige de omstændigheder, hvorunder denne virksomhed bliver udøvet (jf. i denne retning dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis), idet der herved skal foretages en vurdering fra sag til sag under henvisning til den typiske adfærd for en erhvervsdrivende, der er aktiv inden for det pågældende område, det vil i det foreliggende tilfælde sige en installatør af vedvarende energisystemer.

36 I denne henseende skal det for det første bemærkes, at mens en erhvervsdrivende tilsigter at opnå varige indtægter af sin virksomhed (jf. i denne retning dom af 20.1.2021, AJFP Sibiu og DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, præmis 27-29 og den deri nævnte retspraksis), har O. kommune – således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen – i sin anmodning om en forhåndsbesked anført, at den ikke har til hensigt at levere tjenesteydelser i form af installation af vedvarende energisystemer på regelmæssig basis og hverken har ansat eller påtænker at ansætte arbejdstagere med henblik herpå, hvilket adskiller den foreliggende sag fra de sager, hvori de kommunale ydelser var af varig karakter.

37 For det andet fremgår det af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at O. kommune synes at begrænse sig til inden for rammerne af en regional ordning, der har til formål at muliggøre overgangen til en lavemissionsøkonomi, at tilbyde de indbyggere, der ejer fast ejendom, og som kan tænkes at være interesserede i de vedvarende energisystemer, at levere og installere disse vedvarende energisystemer hos dem gennem en virksomhed, der er udvalgt efter et udbud, mod et bidrag fra disse indbyggere, som ikke overstiger 25% af de støtteberettigede omkostninger, der er forbundet med denne levering og denne installation, mens denne kommune betaler den pågældende virksomhed markedsprisen for leveringen og installationen.

38 Domstolen har allerede haft lejlighed til at fastslå, at når en kommune ved de bidrag, som den modtager, kun opkræver en ganske lille del af de omkostninger, som den har afholdt, idet det resterende beløb finansieres med offentlige midler, kan en sådan forskel mellem disse omkostninger og de beløb, der er modtaget som modydelse for de leverede ydelser, pege i retning af, at disse bidrag snarere skal sidestilles med et gebyr end med et vederlag (jf. i denne retning dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis). Selv hvis der tages hensyn til de betalinger, som den pågældende region har tildelt O. kommune, og som vedrører 75% af de støtteberettigede omkostninger, er det samlede beløb, der er modtaget fra dels de berørte ejere, dels den nævnte region, følgelig strukturelt lavere end de samlede omkostninger, som denne kommune rent faktisk har afholdt, således som det er anført i nærværende doms præmis 31, hvilket ikke svarer til den fremgangsmåde, som en installatør af vedvarende energisystemer i givet fald ville have valgt, idet denne ved fastsættelsen af sine priser ville have tilstræbt at absorbere sine omkostninger og opnå en fortjenstmargen. Omvendt bærer kommunen kun tabsrisici uden udsigt til fortjeneste.

39 For det tredje forekommer det ikke økonomisk rentabelt for en sådan installatør af vedvarende energisystemer kun at lade modtagerne af den pågældendes leveringer af varer og ydelser bære højst en fjerdedel af de omkostninger, som denne har afholdt, samtidig med, at vedkommende afventer en kompensation – i form af støtte – for størstedelen af de resterende tre fjerdedele af disse omkostninger. Ikke alene ville en sådan mekanisme stille installatørens likviditet i en strukturelt underskudsgivende situation, men den ville desuden give den pågældende en for en afgiftspligtig person usædvanlig usikkerhed, eftersom spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang en tredjemand vil tilbagebetale en så stor del af de afholdte omkostninger, rent faktisk forbliver uafklaret, indtil denne tredjemand træffer en beslutning efter de pågældende transaktioner.

40 Med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse heraf fremgår det følgelig ikke, at O. kommune i det foreliggende tilfælde udøver virksomhed af økonomisk karakter som omhandlet i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112.

Om fritagelse for afgiftspligt som følge af, at et offentligretligt organ udfører transaktioner i sin egenskab af offentlig myndighed

41 Da O. kommune, henset til de ovennævnte betragtninger, ikke udøver virksomhed, der er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 2006/112, er det ikke nødvendigt at afgøre, om denne virksomhed ligeledes er udelukket fra dette anvendelsesområde i henhold til direktivets artikel 13, stk. 1.

42 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 2, stk. 1, artikel 9, stk. 1, og artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den omstændighed, at en kommune gennem en virksomhed leverer og installerer vedvarende energisystemer til fordel for sine indbyggere, der er ejere af fast ejendom, og som har udtrykt ønske om at blive udstyret hermed, ikke udgør en momspligtig levering af varer og tjenesteydelser, når formålet med sådan virksomhed ikke er at opnå indtægter af en vis varig karakter og fra disse indbyggeres side kun giver anledning til en betaling, der dækker højst en fjerdedel af de afholdte omkostninger, idet det resterende beløb finansieres med offentlige midler.

Det andet spørgsmål

43 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål.

Sagsomkostninger

44 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 2, stk. 1, artikel 9, stk. 1, og artikel 13, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

den omstændighed, at en kommune gennem en virksomhed leverer og installerer systemer for vedvarende energi til fordel for sine indbyggere, der er ejere af fast ejendom, og som har udtrykt ønske om at blive udstyret hermed, ikke udgør en merværdiafgiftspligtig levering af varer og tjenesteydelser, når formålet med sådan virksomhed ikke er at opnå indtægter af en vis varig karakter og fra disse indbyggeres side kun giver anledning til en betaling, der dækker højst en fjerdedel af de afholdte omkostninger, idet det resterende beløb finansieres med offentlige midler.

Underskrifter