Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

30. ožujka 2023.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) – Isporuka robe i pružanje usluga koji su izvršeni uz naknadu – Članak 9. stavak 1. – Pojmovi ‚porezni obveznik' i ‚gospodarska aktivnost' – Općina koja organizira razvoj obnovljivih izvora energija na svojem području u korist svojih stanovnika, vlasnika nekretnina, koji su izrazili želju da budu opremljeni sustavima za korištenje obnovljivih izvora energije – Njihovo učešće u visini od 25 % subvencioniranih troškova, bez mogućnosti prelaženja maksimalne vrijednosti dogovorene između općine i zainteresiranog vlasnika – Financiranje koje općina pokriva iz subvencije nadležnog vojvodstva u visini od 75 % subvencioniranih troškova – Članak 13. stavak 1. – Nepodlijeganje općina poreznoj obvezi za aktivnosti ili transakcije koje obavljaju kao javnopravna tijela”

U predmetu C-612/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud, Poljska), odlukom od 16. travnja 2021., koju je Sud zaprimio 30. rujna 2021., u postupku

Gmina O.

protiv

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: M. L. Arastey Sahún, predsjednica vijeća, N. Wahl (izvjestitelj) i J. Passer, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Gminu O., J. Wyrzykowski, *doradca podatkowy*,

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

* Jezik postupka: poljski

– za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, A. Armenia i U. Małecka, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 10. studenoga 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1., članka 9. stavka 1., članka 13. stavka 1. i članka 73. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Gmine O. (Općina O.), koja se nalazi u Poljskoj, i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (ravnatelj Ureda za državno informiranje Porezne uprave, Poljska) u vezi s poreznim mišljenjem upućenim toj općini o njezinu podlijeganju obvezi plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV), u kontekstu transakcija koje se sastoje u tome da navedena općina sklapa ugovore s pojedinim svojim stanovnicima za ugradnju sustava za korištenje obnovljivih izvora energije (u daljnjem tekstu: SOE) na njihovim nekretninama, uz financijsku naknadu koju plaćaju njezini stanovnici.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U članku 2. stavku 1. Direktive 2006/112 predviđa se:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[…]”

4 U članku 9. stavku 1. te direktive određuje se:

„‚Porezni obveznik' znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću'.

Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

5 U skladu s člankom 13. stavkom 1. navedene direktive:

„Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.

Međutim, kad sudjeluju u takvim aktivnostima ili transakcijama smatraju se poreznim obveznicima u pogledu onih aktivnosti ili transakcija gdje bi postupanje s njima kao s osobama koje nisu porezni obveznici dovelo do značajnog narušavanja tržišnog natjecanja.

U svakom slučaju, subjekti javnog prava smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti navedenih u Prilogu I., pod uvjetom da opseg tih aktivnosti nije tako malenog opsega da je zanemariv.”

6 Članak 73. Direktive 2006/112 formuliran je kako slijedi:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

Poljsko pravo

7 Ustawa o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. iz 2004., br. 54, poz. 535.), u verziji koja se primjenjuje u sporu iz glavnog postupka, donesena je radi prenošenja Direktive 2006/112 u poljsko pravo.

8 U članku 29.a stavku 1. tog zakona, koji uređuje poreznu osnovicu, određuje se:

„Ne dovodeći u pitanje stavke 2., 3. i 5., članke 30.a do 30.c, članak 32., članak 119. te članak 120. stavke 4. i 5., porezna osnovica podrazumijeva svaku naknadu koju kupac, primatelj usluga ili treća osoba isplati ili treba isplatiti isporučitelju robe ili pružatelju usluga po osnovi prodaje, uključujući dotacije, subvencije i druge istovrsne dodatne uplate koje primi isporučitelj robe ili pružatelj usluga, a koje izravno utječu na cijenu robe ili usluge koju isporučuje ili pruža porezni obveznik.”

9 U članku 400.a stavku 1. Ustawe Prawo ochrony środowiska (Zakon o zaštiti okoliša) od 27. travnja 2001. (Dz. U. iz 2001., br. 62, poz. 627.), u verziji koja se primjenjuje u sporu iz glavnog postupka, propisuje se:

„Financiranje zaštite okoliša i gospodarenja vodama obuhvaća:

[…]

21. projekte povezane sa zaštitom kvalitete zraka;

22. poticanje korištenja lokalnih obnovljivih izvora energije i uvođenje ekološki prihvatljivijih nositelja energije;

[…]”

10 U članku 403. stavku 2. tog zakona određuje se:

„Vlastite zadaće općina uključuju financiranje zaštite okoliša u granicama definiranim člankom 400.a stavkom 1. točkama 2., 5., 8., 9., 15., 16., 21. do 25., 29., 31., 32. i 38. do 42., u iznosu koji nije manji od prihoda od naknada i kazni iz članka 402. stavaka 4., 5. i 6. koji čine prihod općinskih proračuna, umanjen za višak po osnovi tih prihoda koji se doznačuje u fondove vojvodstava […]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Općina O., koja ima PDV identifikacijski broj u Poljskoj, sklopila je s jednom gradskom općinom i još dvjema općinama, koje se također nalaze u Poljskoj, sporazum o partnerstvu u provedbi projekta koji se odnosio na ugradnju SOE-a na području tih četiriju jedinica lokalne samouprave (u daljnjem tekstu: projekt).

12 Projekt je dio regionalnog operativnog programa tog vojvodstva za razdoblje 2014. – 2020., a svrha mu je omogućiti prijelaz na niskougljično gospodarstvo. Gradska je općina, kao nositelj projekta, u ime četiriju zainteresiranih jedinica lokalne samouprave sklopila sporazum o financiranju projekta s tim vojvodstvom. U skladu s tim sporazumom, nositelj projekta prima subvencije od dotičnog vojvodstva, pri čemu one pokrivaju samo dio subvencioniranih troškova, nakon čega on prenosi svojim partnerima dio koji im pripada. U slučaju Općine O. financiranje koje ona ostvaruje iznosi 75 % ukupnog iznosa subvencioniranih troškova.

13 Svaka jedinica lokalne samouprave koja je strana ugovora zasebno plaća poduzeće odabrano po provođenju javnog nadmetanja, a to poduzeće stoga izdaje samostalne račune na tržištu koje se odnosi na svaku od tih jedinica lokalne samouprave.

14 U dijelu koji ona snosi, svaka jedinica lokalne samouprave koja je strana ugovora može slobodno odlučivati o načinima financiranja. Općina O. odlučila je od vlasnika nekretnina koji na svoj zahtjev koriste SOE-ove, tražiti učešće u visini 25 % subvencioniranih troškova, pri čemu taj iznos ne može prelaziti maksimalnu vrijednost dogovorenu u ugovoru. Osim toga, u formularnom ugovoru koji je Općina O. sklopila sa zainteresiranim vlasnicima bilo je utvrđeno da će svi ugrađeni SOE-ovi ostati u njezinu vlasništvu za vrijeme trajanja projekta, odnosno u razdoblju od pet godina od primitka posljednje uplate koju će općina primiti za pokrivanje udjela koji joj pripada iz subvencija koje isplaćuje dotično vojvodstvo. Nakon proteka tog razdoblja, vlasništvo nad SOE-om prelazi na vlasnika predmetne nekretnine.

15 U tom je kontekstu Općina O. uputila ravnatelju Ureda za državno informiranje Porezne uprave zahtjev za izdavanje poreznog mišljenja kako bi saznala trebaju li učešće koje plaćaju zainteresirani vlasnici i subvencija koju ona prima od dotičnog vojvodstva biti oslobođeni od PDV-a.

16 U poreznom mišljenju od 7. kolovoza 2019. ravnatelj Ureda za državno informiranje Porezne uprave utvrdio je da u kontekstu transakcija iz glavnog postupka Općinu O. treba smatrati „obveznikom PDV-a”.

17 Općina O. osporavala je to porezno mišljenje pred Wojewódzkim Sądom Administracyjnim w Warszawie (Vojvodski upravni sud u Varšavi, Poljska). Presudom od 10. srpnja 2020. taj je sud odbio tužbu, smatrajući da je Općina O. u okviru transakcija iz glavnog postupka obavljala gospodarsku aktivnost i da ona tu aktivnost nije obavljala kao javnopravno tijelo.

18 Općina O. podnijela je protiv te presude žalbu u kasacijskom postupku pred Naczelnim Sądom Administracyjnim (Vrhovni upravni sud, Poljska), sudom koji je uputio zahtjev.

19 Kao prvo, taj sud se pita koje posljedice proizlaze iz činjenice da je Općina O. stranka ugovora sklopljenog s poduzećem koje je odabrano na javnom nadmetanju i da ona vrši plaćanja iznosa dugovanih tom poduzeću, od kojeg prima račun izdan na svoje ime za gospodarske aktivnosti koje ona eventualno obavlja. Kao drugo, pita se, pod pretpostavkom da potonja stvarno obavlja takvu aktivnost, jesu li transakcije iz glavnog postupka provedene u okviru sustava javnog prava. Kao treće, ako se prihvati da je riječ o gospodarskoj aktivnosti koja nije obavljana u okviru takvog sustava, pita se na koji se način određuje porezna osnovica u slučaju tih transakcija.

20 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li odredbe Direktive [2006/112], osobito njezin članak 2. stavak 1., članak 9. stavak 1. i članak 13. stavak 1., tumačiti na način da općina (javnopravno tijelo) djeluje u svojstvu obveznika PDV-a kada provodi projekt čiji je cilj povećanje udjela obnovljivih izvora energije, obvezujući se na temelju građanskopravnog ugovora sklopljenog s vlasnicima nekretnina da će provesti i ugraditi [SOE-ove] na njihovim nekretninama te, nakon određenog vremena, prenijeti vlasništvo nad tim sustavima na dotične vlasnike?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li u poreznu osnovicu u smislu članka 73. te direktive uključiti subvencije koje je općina (javnopravno tijelo) primila iz europskih fondova za provedbu projekata vezanih uz obnovljive izvore energije?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

21 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li članak 2. stavak 1., članak 9. stavak 1. i članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 tumačiti na način da predstavlja isporuku robe i pružanje usluga koji podliježu obvezi plaćanja PDV-a, činjenica da općina posredstvom poduzeća isporučuje i ugrađuje SOE-ove u korist svojih stanovnika, vlasnika koji su izrazili želju da budu opremljeni tim sustavima, u slučaju kad takva aktivnost nema za cilj stjecanje prihoda koje je trajne naravi i kad dovodi do toga da navedeni stanovnici financiraju maksimalno samo četvrtinu nastalih troškova, dok se preostali iznos financira iz javnih sredstava.

22 Prije svega valja podsjetiti na to da je na sudu koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za ocjenu činjenica, da utvrdi prirodu transakcija iz glavnog postupka (presuda od 13. siječnja 2022., Termas Sulfurosas de Alcafache, C-513/20, EU:C:2022:18, t. 36.).

23 S obzirom na navedeno, Sud ipak mora tom sudu pružiti sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za donošenje odluke u postupku koji se pred njim vodi (presuda od 15. travnja 2021., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 35. i navedena sudska praksa).

24 U tom pogledu, da bi bile obuhvaćene Direktivom 2006/112, aktivnosti koje općina izvršava u okviru promicanja obnovljivih izvora energije moraju, prvo, imati obilježja isporuke ili pružanja usluga koje ta općina izvršava za svoje stanovnike uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1.

točaka (a) i (c) te direktive i, drugo, biti obavljane u okviru gospodarske aktivnosti u smislu članka 9. stavka 1. navedene direktive, tako da je navedena općina također djelovala u svojstvu poreznog obveznika.

Postojanje isporuke robe i pružanja usluga koji su izvršeni uz naknadu

25 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, da bi takve transakcije bile izvršene „uz naknadu" u smislu članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) Direktive 2006/112, mora postojati izravna veza između isporuke robe ili pružanja usluga, s jedne strane, i protučinidbe koju je porezni obveznik stvarno primio, s druge strane. Takva izravna veza uspostavljena je kada između osobe koja isporučuje robu ili pružatelja usluge, s jedne strane, i njihova korisnika, s druge strane, postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primila osoba koja je izvršila te transakcije čini stvarnu protuvrijednost isporuke ili usluge pružene tom korisniku (vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 36.).

26 U tom smislu, s jedne strane, valja podsjetiti na to da, kako bi se moglo smatrati da su te transakcije izvršene „uz naknadu" u smislu Direktive 2006/112, nije nužno, kao što to proizlazi i iz članka 73. te direktive, da se protučinidba za isporuku robe ili pružanje usluge dobiva izravno od njezina primatelja, nego se ona može dobiti i od treće osobe (vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 40. i navedenu sudsku praksu).

27 S druge strane, činjenica da su navedene transakcije izvršene uz višu ili nižu cijenu od cijene koštanja i, stoga, uz višu ili nižu cijenu od redovne tržišne cijene, nije relevantna za pitanje je li riječ o transakciji uz naknadu jer takva okolnost ne može utjecati na izravnu vezu između transakcija koje su izvršene ili koje trebaju biti izvršene i protučinidbe koja je primljena ili koja treba biti primljena, čiji je iznos unaprijed određen u skladu s utvrđenim kriterijima (vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

28 U konkretnom slučaju, iz pojašnjenja koje je iznio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da je Općina O. ovlastila poduzeće odabrano na javnom nadmetanju da isporučuje i ugrađuje SOE-ove na nekretninama vlasnika koji su izrazili interes za sudjelovanje u toj inicijativi. U tom pogledu treba istaknuti da prijenos vlasništva nad takvim sustavima predstavlja isporuku robe u smislu članka 14. Direktive 2006/112 i da njihovo ustupanje na korištenje ima obilježja pružanja usluga u smislu članka 24. stavka 1. te direktive.

29 Nema sumnje da postojanje ugovora između Općine O. i tog poduzeća, koji je uređivao postavljanje SOE-ova i prijenos vlasništva nad njima na tu općinu za vrijeme trajanja projekta, potvrđuje zaključak da navedeno poduzeće obavlja transakciju za tu općinu uz naknadu, s obzirom na to da pritom ta ista općina od tog istog poduzeća dobiva za nju pojedinačni račun koji sama plaća. Imajući u vidu razmatranja navedena u prethodnoj točki, ta transakcija dijelom obuhvaća isporuku Općini O. robe, odnosno SOE-ova, čiji ta općina postaje vlasnik, a dijelom pružanje usluga u vidu ugradnje tih SOE-ova na nekretninama dotičnih stanovnika. Korist koju ta općina dobiva kao protučinidbu za financiranje sastoji se ne samo u vlasništvu nad navedenim SOE-ovima, nego i u poboljšanju kvalitete života svih svojih stanovnika zbog načina proizvodnje energije koji je prihvatljiviji za okoliš.

30 Međutim, nije isključeno da su vlasnici nekretnina na kojima su SOE-ovi ugrađeni ili će biti ugrađeni, krajnji korisnici te isporuke robe ili tog pružanja usluga, pa bi potonje u tom slučaju izvršavala Općina O. posredstvom poduzeća odabranog po provođenju javnog nadmetanja, što će trebati utvrditi sud koji je uputio zahtjev.

31 Naime, nesporno je da će, s jedne strane, ti stanovnici na temelju ugovora sklopljenih između svakog od njih i te općine postati vlasnici SOE-ova nakon završetka projekta i od njih imaju koristi od trenutka ugrađivanja te, s druge strane, da sudjeluju – načelno u visini od 25 % subvencioniranih troškova, pri čemu taj postotak ne može prelaziti iznos dogovoren u navedenom ugovoru – financiranju nabave tih SOE-ova i njihove ugradnje, kao što je to spomenuto u točki 14. ove presude. U tom smislu nije bez utjecaja, imajući u vidu sudsku praksu navedenu u točkama 25. do 27. ove presude, činjenica da treća osoba, to jest dotično vojvodstvo, snosi 75 % prihvatljivih troškova putem subvencije koju isplaćuje Općini O., ni činjenica da su svi iznosi koji odgovaraju tim postocima od 25 % i 75 % manji od tržišnog troška, to jest troška koji je ta općina stvarno imala u korist poduzeća koje je odabrano na javnom nadmetanju, s obzirom na to da se i učešće navedenih stanovnika i subvencija tog vojvodstva odnose samo na subvencionirane troškove, a ne na stvarne troškove u cjelini.

32 Ako, imajući u vidu navedena razmatranja, sud koji je uputio zahtjev zaključi da Općina O. za svoje stanovnike izvršava uz naknadu, u smislu članka 2. stavka 1. točaka (a) i (c) Direktive 2006/112, isporuku robe i pružanje usluga, on će morati utvrditi jesu li te transakcije obavljene u okviru gospodarske aktivnosti, s obzirom na to da se, prema sudskoj praksi, aktivnost može smatrati „gospodarskom aktivnošću” u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka te direktive, samo ako odgovara jednoj od transakcija iz članka 2. stavka 1. navedene direktive (presuda od 15. travnja 2021., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 32. i navedena sudska praksa).

Izvršavanje isporuke robe i pružanja usluga u okviru gospodarske aktivnosti

33 Prije svega valja podsjetiti na to da analiza teksta članka 9. stavka 1. Direktive 2006/112, osim što ističe doseg područja primjene pojma „gospodarska aktivnost”, također pojašnjava njegov objektivni karakter, u smislu da se aktivnost ocjenjuje sama po sebi, neovisno o njezinim ciljevima ili rezultatima (presuda od 25. veljače 2021., Gmina Wrocław (Pretvorba prava korištenja), C-604/19, EU:C:2021:132, t. 69. i navedena sudska praksa).

34 Dakle, aktivnost se u pravilu kvalificira kao „gospodarska” ako je kontinuirane naravi i ako se obavlja za naknadu koju prima osoba koja je obavila transakciju (presuda od 15. travnja 2021., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 47. i navedena sudska praksa).

35 S obzirom na poteškoće povezane s preciznim definiranjem gospodarske aktivnosti, potrebno je analizirati sve okolnosti u kojima se ona obavlja (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 29. te navedenu sudsku praksu), ocjenjujući svaki pojedinačni slučaj i referirajući se na tipično ponašanje poduzetnika koji posluje u određenom području, odnosno u konkretnom slučaju subjekta koji ugrađuje SOE-ove.

36 U tom smislu valja istaknuti da je, kao prvo, iako je cilj poduzetnika da svojom aktivnošću stječe prihode trajne naravi (vidjeti u tom smislu presudu od 20. siječnja 2021., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, t. 27. do 29. i navedenu sudsku praksu), Općina O. u svojem

zahtjevu za izdavanje poreznog mišljenja navela, kao što to proizlazi iz odluke kojom je upućen zahtjev, da nema namjeru na redovnoj osnovi pružati usluge ugradnje SOE-a i da u tu svrhu ne zapošljava niti planira zapošljavati radnike, po čemu se ovaj predmet razlikuje od onih u kojima su općinske usluge bile trajne naravi.

37 Kao drugo, iz informacija koje je dostavio sud koji je uputio zahtjev proizlazi da Općina O. u okviru regionalnog programa čija je svrha omogućiti prijelaz na niskougljično gospodarstvo očito samo nudi svojim stanovnicima, vlasnicima nekretnina koji mogu biti zainteresirani za SOE-ove, da posredstvom poduzeća odabranog po provođenju javnog nadmetanja nabave i kod sebe ugrade te SOE-ove, uz njihovo učešće koje ne može prelaziti 25 % subvencioniranih troškova vezanih uz tu isporuku i ugradnju, dok navedena općina za tu istu isporuku i ugradnju plaća predmetno poduzeće po tržišnoj cijeni.

38 Međutim, Sud je već imao priliku utvrditi da, u slučaju kad općina primljenim učešćima pokriva samo manji dio nastalih troškova, dok se preostali iznos financira iz javnih sredstava, takva razlika između tih troškova i iznosa primljenih kao protučinidba za pružene usluge može sugerirati na to da te doprinose treba gledati više kao na pristojbu nego kao na naknadu (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 2016., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, t. 33. i navedenu sudsku praksu). Stoga, čak ako se uzme u obzir i financiranje koje je Općini O. dodijelilo dotično vojvodstvo, koje pokriva 75 % subvencioniranih troškova, zbroj iznosa primljenih od dotičnih vlasnika, s jedne strane, i tog vojvodstva, s druge strane, i dalje je po svojoj strukturi niži od ukupnog iznosa stvarnih troškova te općine, kao što je to navedeno u točki 31. ove presude, a to ne odgovara pristupu koji bi eventualno zauzeo subjekt koji ugrađuje SOE-ove jer bi on pri određivanju svojih cijena nastojao minimizirati svoje troškove i ostvariti profitnu maržu. S druge strane, navedena općina snosi samo rizik gubitaka, bez izgleda za ostvarivanje dobiti.

39 Kao treće, ne čini se da bi bila ekonomski održiva situacija u kojoj bi osoba koja ugrađuje takve SOE-ove prebacila na korisnike svojih isporuka robe ili pružanja usluga maksimalno samo četvrtinu svojih troškova, u iščekivanju dok joj se putem subvencija ne naknadi veći dio od preostale tri četvrtine tih troškova. Ne samo da bi takav mehanizam doveo njezine financije u stanje strukturnog deficita, već bi i stvorio neuobičajenu neizvjesnost za nju kao poreznog obveznika, zato što pitanje hoće li i u kojoj mjeri treća osoba nadoknaditi tako velik dio nastalih troškova ostaje zapravo otvoreno sve do odluke te treće osobe, do koje dolazi nakon provođenja spornih transakcija.

40 Prema tome, nije izgledno da u konkretnom slučaju – podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev – Općina O. obavlja aktivnost koja bi bila gospodarske naravi u smislu članka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive 2006/112.

Nepodlijeganje poreznoj obvezi zbog činjenice da transakcije obavlja javnopravni subjekt kao tijelo javne vlasti

41 Budući da Općina O., imajući u vidu prethodno navedena razmatranja, ne obavlja aktivnost koja bi ulazila u područje primjene Direktive 2006/112, nema potrebe utvrđivati je li ta aktivnost bila isključena iz tog područja primjene i na temelju članka 13. stavka 1. te direktive.

42 Slijedom navedenih razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 2. stavak 1., članak 9. stavak 1. i članak 13. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da ne predstavlja isporuku robe i pružanje usluga koji podliježu obvezi plaćanja PDV-a, činjenica da općina

posredstvom poduzeća isporučuje i ugrađuje SOE-ove u korist svojih stanovnika, vlasnika koji su izrazili želju da budu opremljeni tim sustavima, u slučaju kad takva aktivnost nema za cilj stjecanje prihoda koje je trajne naravi i kad dovodi do toga da navedeni stanovnici financiraju samo maksimalno četvrtinu nastalih troškova, dok se preostali iznos financira iz javnih sredstava.

Drugo pitanje

43 Imajući u vidu odgovor na prvo pitanje, nema potrebe odgovarati na drugo pitanje.

Troškovi

44 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 2. stavak 1., članak 9. stavak 1. i članak 13. stavak 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tumačiti na način da:

ne predstavlja isporuku robe i pružanje usluga koji podliježu obvezi plaćanja poreza na dodanu vrijednost, činjenica da općina posredstvom poduzeća isporučuje i ugrađuje sustave za korištenje obnovljivih izvora energije u korist svojih stanovnika, vlasnika koji su izrazili želju da budu opremljeni tim sustavima, u slučaju kad takva aktivnost nema za cilj stjecanje prihoda koje je trajne naravi i kad dovodi do toga da navedeni stanovnici financiraju maksimalno samo četvrtinu nastalih troškova, dok se preostali iznos financira iz javnih sredstava.

Potpisi