HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

30 martie 2023 *

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directive 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c) – Livrare de bunuri și prestare de servicii efectuate cu titlu oneros – Articolul 9 alineatul (1) – Noțiunile de «persoană impozabilă» și de «activitate economică» – Comună care organizează dezvoltarea surselor de energie regenerabilă pe teritoriul său în beneficiul locuitorilor săi, proprietari ai unui bun imobil, care și-au exprimat dorința de a fi echipați cu sisteme de energie regenerabilă – Participație din partea lor în proporție de 25 % din costurile subvenționabile, fără a putea depăși o valoare maximă convenită între comună și proprietarul interesat – Rambursarea comunei printr-o subvenție a voievodatului competent de 75 % din costurile subvenționabile – Articolul 13 alineatul (1) – Neimpozitarea comunelor pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice”

În cauza C-612/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Supremă Administrativă, Polonia), prin decizia din 16 aprilie 2021, primită de Curte la 30 septembrie 2021, în procedura

Gmina O.

împotriva

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din doamna M. L. Arastey Sahún, președintă de cameră, și domnii N. Wahl (raportor) și J. Passer, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Gmina O., de J. Wyrzykowski, doradca podatkowy;

* Limba de procedură: polona.

– pentru Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, de B. Kołodziej, D. Pach și T. Wojciechowski;

– pentru guvernul polonez, de B. Majczyna, în calitate de agent;

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și U. Małecka, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 10 noiembrie 2022,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1), a articolului 9 alineatul (1), a articolului 13 alineatul (1) și a articolului 73 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 Gmina O. (comuna O.), situată în Polonia, pe de o parte, și Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directorul Oficiului Național de Informare Fiscală, Polonia), pe de altă parte, în legătură cu o decizie fiscală anticipată adresată acestei comune privind supunerea acesteia la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) în legătură cu operațiuni care constau, pentru comuna menționată, în încheierea unui contract cu unii dintre locuitorii săi pentru instalarea unor sisteme de energie regenerabilă (denumite în continuare „SER”) pe bunurile lor imobile, în schimbul unei contraprestații financiare din partea acestor locuitori.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]”

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă 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 Potrivit articolului 13 alineatul (1) din directiva menționată:

„(1) Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa I, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă."

6 Articolul 73 din Directiva 2006/112 are următorul cuprins:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării."

Dreptul polonez

7 Ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe bunuri și servicii) din 11 martie 2004 (Dz. U. din 2004, nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă litigiului principal, urmărește să transpună în dreptul polonez Directiva 2006/112.

8 Articolul 29a alineatul 1 din această lege, care privește baza de impozitare, prevede:

„Sub rezerva alineatelor 2, 3 și 5, a articolelor 30a-30c, a articolului 32, a articolului 119 și a articolului 120 alineatele 4 și 5, baza de impozitare include toate elementele ce reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de furnizor sau prestator în schimbul vânzării de la client sau de la un terț, inclusiv alocările, subvențiile și alte plăți suplimentare de aceeași natură primite de furnizor sau prestator, care au un impact direct asupra prețului bunurilor livrate sau al serviciilor furnizate de persoana impozabilă."

9 Articolul 400a alineatul 1 din ustawa Prawo ochrony środowiska (Legea privind protecția mediului) din 27 aprilie 2001 (Dz. U. din 2001, nr. 62, poziția 627), în versiunea aplicabilă litigiului principal, prevede:

„Finanțarea protecției mediului și a gospodăririi apei include:

[…]

21. proiecte referitoare la protecția calității aerului;

22. promovarea utilizării surselor locale de energie regenerabilă și introducerea unor surse de mai ecologice;

[…]”

10 Articolul 403 alineatul 2 din această lege prevede:

„Printre funcțiile proprii ale comunelor se numără finanțarea protecției mediului în măsura menționată la articolul 400a alineatul 1 punctele 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21-25, 29, 31, 32 și 38-42 cel puțin până la concurența veniturilor provenite din taxele și amenzile menționate la articolul 402 alineatele 4, 5 și 6, care fac parte din veniturile bugetelor comunale, din care se scade excedentul din aceste venituri transferat la bugetele voievodatelor […]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 Comuna O., care dispune de un număr de înregistrare în scopuri de TVA în Polonia, a încheiat cu o comunitate urbană și cu alte două comune, situate de asemenea în Polonia, un acord de parteneriat în vederea realizării unui proiect privind instalarea de SER pe teritoriul acestor patru colectivități teritoriale (denumit în continuare „proiectul”).

12 Proiectul face parte din programul operațional regional al voievodatului în cauză pentru perioada 2014-2020 și este destinat să permită tranziția către o economie cu emisii scăzute de dioxid de carbon. Comunitatea urbană, în calitate de lider al proiectului, a încheiat, în numele celor patru colectivități teritoriale interesate, un acord privind finanțarea proiectului cu voievodatul menționat. Potrivit acestui acord, liderul proiectului primește subvențiile, care nu acoperă decât o parte din costurile subvenționabile, din partea voievodatului în cauză, după care transferă partenerilor săi partea care le revine. Comuna O. beneficiază, în ceea ce o privește, de o finanțare de 75 % din totalul costurilor subvenționabile.

13 Fiecare colectivitate cocontractantă plătește separat întreprinderea selectată în urma cererii de ofertă, aceasta din urmă întocmind, așadar, facturi proprii contractului aferent fiecăreia dintre aceste colectivități.

14 Pentru partea ce rămâne în sarcina sa, fiecare colectivitate cocontractantă are libertatea de a decide cu privire la modalitățile finanțării sale. Comuna O. a decis să obțină de la proprietarii bunurilor imobile care vor beneficia, la cererea lor, de SER, o contribuție care se ridică la 25 % din costurile subvenționabile, fără a putea depăși însă valoarea maximă convenită prin contract. Pe de altă parte, în contractul-tip încheiat de comuna O. cu proprietarii în cauză se stipulează că toate SER instalate vor rămâne în proprietatea acesteia pe durata de valabilitate a proiectului, cu alte cuvinte pentru o perioadă de cinci ani de la data primirii ultimei plăți pe care comuna o va primi ca rambursare a cotei-părți care îi revine din subvențiile plătite de voievodatul în cauză. La sfârșitul acestei perioade, proprietatea SER este transferată proprietarului bunului imobil în cauză.

15 În acest context, comuna O. a adresat directorului Oficiului Național de Informare Fiscală o cerere de decizie fiscală anticipată, pentru a stabili dacă contribuția achitată de proprietarii interesați și subvenția primită de aceasta din partea voievodatului în cauză trebuiau să fie scutite de TVA.

16 În decizia sa fiscală anticipată din 7 august 2019, directorul Direcției Naționale de Informare a Trezoreriei a considerat că comuna O. trebuia calificată drept persoană impozabilă în scopuri de TVA în cadrul operațiunilor în discuție în litigiul principal.

17 Comuna O. a contestat această decizie fiscală individuală la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Varșovia, Polonia). Prin hotărârea din 10 iulie 2020, acesta din urmă a respins acțiunea, statuând că această comună desfășura, în cadrul operațiunilor în discuție în litigiul principal, o activitate economică și că aceasta nu era desfășurată de comuna O. în calitate de autoritate publică.

18 Comuna O. a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), instanța de trimitere.

19 În primul rând, această instanță ridică problema consecințelor care trebuie deduse din faptul că comuna O. este parte la contractul încheiat cu întreprinderea care a câștigat cererea de ofertă și efectuează plățile sumelor datorate acesteia, de la care primește o factură emisă pe numele ei cu privire la eventuala desfășurare a unei activități economice de către această comună. În al doilea rând, ea ridică problema, presupunând că aceasta din urmă desfășoară efectiv o astfel de activitate, dacă operațiunile în discuție în litigiul principal sunt realizate în cadrul unui regim de drept public. În al treilea rând, admițând că este vorba despre o activitate economică care nu este desfășurată în cadrul unui asemenea regim, instanța de trimitere ridică problema stabilirii bazei de impozitare a acestor operațiuni.

20 În aceste condiții Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile Directivei [2006/112], în special articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1) și articolul 13 alineatul (1) din aceasta, trebuie interpretate în sensul că o comună (o autoritate publică) acționează în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA atunci când pune în aplicare un proiect al cărui obiectiv este creșterea ponderii surselor de energie regenerabilă, angajându-se, în temeiul unui contract de drept civil încheiat cu proprietarii de bunuri imobile, să realizeze și să instaleze [SER] pe proprietatea lor și, după o anumită perioadă, să transfere proprietatea asupra acestor sisteme către proprietarii respectivi?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, trebuie inclusă în baza de impozitare, în sensul articolului 73 din această directivă, cofinanțarea din fonduri europene primită de comună (autoritatea publică) pentru implementarea proiectelor privind sursele de energie regenerabilă?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1) și articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că constituie o livrare de bunuri și o prestare de servicii supuse TVA-ului livrarea de către o comună și instalarea, prin intermediul unei întreprinderi, de SER în beneficiul locuitorilor săi proprietari care și-au exprimat dorința de a fi echipate cu acestea, atunci când o astfel de activitate nu vizează obținerea de venituri cu caracter de continuitate și nu dă naștere, din partea acestor locuitori, decât unei plăți care acoperă cel mult un sfert din costurile efectuate, soldul fiind finanțat din fonduri publice.

22 Trebuie amintit de la bun început că revine instanței de trimitere, singura competentă să aprecieze faptele, sarcina de a determina natura activităților în discuție în litigiul principal (Hotărârea din 13 ianuarie 2022, Termas Sulfurosas de Alcafache, C-513/20, EU:C:2022:18, punctul 36).

23 În aceste condiții, revine totuși Curții sarcina de a furniza acestei instanțe toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 35, precum și jurisprudența citată).

24 În această privință, pentru a intra sub incidența Directivei 2006/112, activitățile desfășurate de o comună în cadrul promovării energiilor regenerabile trebuie, în primul rând, să constituie o livrare sau o prestare de servicii pe care această comună o efectuează cu titlu oneros pentru locuitorii săi, în sensul articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din această directivă, și, în al doilea rând, să fi fost efectuate în cadrul unei activități economice, în sensul articolului 9 alineatul (1) din directiva menționată, astfel încât comuna menționată să fi acționat și în calitate de persoană impozabilă.

Cu privire la existența unei livrări de bunuri și a unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros

25 Potrivit unei jurisprudențe constante, pentru ca astfel de operațiuni să fie efectuate „cu titlu oneros", în sensul articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112, trebuie să existe o legătură directă între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, pe de o parte, și o contraprestație primită în mod real de persoana impozabilă, pe de altă parte. Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între autorul livrării de bunuri sau al prestării de servicii, pe de o parte, și beneficiarul lor, pe de altă parte, un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de autorul acestor operațiuni constituind contravaloarea efectivă a livrării sau a serviciului furnizat beneficiarului respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 36).

26 În această privință, pe de o parte, trebuie amintit că, pentru ca aceste operațiuni să poată fi considerate ca fiind efectuate „cu titlu oneros", în sensul Directivei 2006/112, nu este necesar, după cum rezultă de asemenea din articolul 73 din această directivă, ca respectiva contrapartidă a livrării de bunuri sau a prestării de servicii să fie obținută direct de la destinatarul acestora, contrapartida respectivă putând fi obținută și de la un terț (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 40, precum și jurisprudența citată).

27 Pe de altă parte, faptul că o operațiunile respective sunt realizate 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 operațiune cu titlu oneros, iar o asemenea împrejurare nu este de natură să afecteze legătura directă care există între operațiunile 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 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 43, precum și jurisprudența citată).

28 În speță, din precizările aduse de instanța de trimitere reiese că comuna O. însărcinează întreprinderea care a câștigat cererea de ofertă să livreze și să instaleze SER pe bunurile imobile ale proprietarilor care și-au manifestat interesul de a participa la această inițiativă. În această privință, este necesar să se arate că transferul dreptului de proprietate asupra unor astfel de sisteme constituie o livrare de bunuri, în sensul articolului 14 din Directiva 2006/112, și că punerea la dispoziție a utilizării lor corespunde unei prestări de servicii, în sensul articolului 24 alineatul (1) din această directivă.

29 Nu există nicio îndoială că existența unui contract între comuna O. și această întreprindere, având ca obiect instalarea SER și transferul proprietății acestora din urmă către comuna menționată pe durata proiectului, permite să se considere că întreprinderea în cauză efectuează pentru comuna menționată o operațiune cu titlu oneros, dat fiind că, pe de altă parte, aceeași comună primește, în acest temei, din partea aceleiași întreprinderi, o factură individuală pe care o achită singură. Această operațiune, în lumina considerațiilor expuse la punctul precedent, cuprinde, în parte, o livrare de bunuri către comuna O., și anume SER, al căror proprietar devine aceasta din urmă, și, în parte, o prestare de servicii care constă în instalarea acestor SER pe bunurile imobile ale locuitorilor în cauză. Avantajul conferit acestei comune în schimbul plății constă nu numai în proprietatea SER menționate, ci și în îmbunătățirea calității vieții locuitorilor acesteia în ansamblul lor, ca urmare a unui mod de producere a energiei mai ecologic.

30 Cu toate acestea, nu este exclus ca proprietarii bunurilor imobile pe care au fost sau vor fi instalate SER să fie beneficiarii finali ai acestei livrări de bunuri și ai acestei prestări de servicii, care, în acest caz, ar fi fost efectuate de comuna O. prin intermediul întreprinderii selectate la finalul cererii de ofertă, aspect a cărui stabilire va reveni instanței de trimitere.

31 Astfel, este cert, pe de o parte, că acești locuitori vor deveni, în temeiul contractului încheiat între fiecare dintre ei și această comună, proprietari ai SER la finalul proiectului și că beneficiază de acesta de la instalarea lor și, pe de altă parte, că ei contribuie, în principiu, la 25 % din costurile subvenționabile, fără însă ca acest procent să poată depăși un cuantum convenit în contractul menționat, la plata livrării acestor SER și a instalării lor, așa cum se menționează la punctul 14 din prezenta hotărâre. În această privință, nu sunt dirimante, având în vedere jurisprudența citată la punctele 25-27 din prezenta hotărâre, faptul că un terț, și anume voievodatul în cauză, suportă 75 % din cheltuielile eligibile prin intermediul unei subvenții plătite comunei O. și nici faptul că totalitatea sumelor corespunzătoare acestor procente de 25 % și de 75 % este mai mică decât costul pieței, cu alte cuvinte cel prezentat în mod real de această comună în favoarea întreprinderii care a câștigat cererea de ofertă, dat fiind că atât contribuția locuitorilor menționați, cât și subvenția acestui voievodat nu privesc decât costurile subvenționabile, iar nu costurile efective în întregime.

32 În cazul în care, în lumina acestor considerații, instanța de trimitere ar ajunge la concluzia că comuna O. efectuează cu titlu oneros pentru locuitorii săi, în sensul articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva 2006/112, o livrare de bunuri și o prestare de servicii, acesteia i-ar reveni sarcina de a stabili dacă aceste operațiuni sunt efectuate în cadrul unei activități economice, dat fiind că, potrivit jurisprudenței, o activitate poate fi calificată drept activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din această directivă, numai dacă corespunde uneia dintre operațiunile vizate la articolul 2 alineatul (1) din directiva menționată (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 32, precum și jurisprudența citată).

Cu privire la efectuarea unei livrări de bunuri și a unei prestări de servicii în cadrul unei activități economice

33 De la bun început, trebuie amintit că analiza modului de redactare a articolului 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112, evidențiind totodată întinderea domeniului de aplicare al noțiunii de „activitate economică”, precizează de asemenea caracterul obiectiv al acesteia, în sensul că activitatea este considerată ca atare, independent de scopurile sau de rezultatele sale [Hotărârea din 25 februarie 2021, Gmina Wrocław (Conversiunea dreptului de uzufruct), C-604/19, EU:C:2021:132, punctul 69 și jurisprudența citată].

34 Astfel, o activitate este calificată în general drept „economică” atunci când prezintă caracter permanent și este efectuată în schimbul unei remunerații încasate de autorul operațiunii (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 47, precum și jurisprudența citată).

35 Având în vedere dificultatea de a elabora o definiție precisă a activității economice, este necesar să se analizeze ansamblul condițiilor în care aceasta este realizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 29 și jurisprudența citată), efectuând o apreciere de la caz la caz, prin raportare la comportamentul-tip al unui antreprenor activ în domeniul în cauză, cu alte cuvinte, în speță, un instalator de SER.

36 În această privință, *primo*, trebuie precizat că, în timp ce un întreprinzător urmărește obținerea unor venituri cu caracter de continuitate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2021, AJFP Sibiu și DGRFP Brașov, C-655/19, EU:C:2021:40, punctele 27-29, precum și jurisprudența citată), comuna O. a arătat, în cererea sa de emitere a unei decizii fiscale anticipate, așa cum reiese din decizia de trimitere, că nu are intenția de a furniza cu regularitate servicii de instalare de SER și nici nu intenționează să angajeze lucrători în acest scop, ceea ce diferențiază prezenta cauză de cele în care prestațiile comunale aveau un caracter permanent.

37 *Secundo*, din elementele furnizate de instanța de trimitere reiese că comuna O. pare să se limiteze la a propune locuitorilor săi proprietari de bunuri imobile susceptibile să fie interesate de SER, în cadrul unui program regional destinat să permită tranziția către o economie cu emisii scăzute de dioxid de carbon, să livreze și să instaleze aceste SER prin intermediul unei întreprinderi selectate în urma unei cereri de ofertă, în schimbul unei contribuții din partea lor care nu depășește 25 % din costurile subvenționabile legate de această livrare și de această instalare, în condițiile în care comuna respectivă remunerează întreprinderea în cauză, pentru aceleași livrare și instalare, la prețul pieței.

38 Or, Curtea a avut deja ocazia să statueze că, atunci când o comună nu recuperează, prin intermediul contribuțiilor pe care le percepe, decât o mică parte a cheltuielilor angajate, soldul fiind finanțat din fonduri publice, o asemenea diferență între aceste cheltuieli și sumele percepute în schimbul serviciilor oferite este de natură să sugereze că aceste contribuții trebuie asimilate mai degrabă unei redevențe decât unei remunerații (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 33 și jurisprudența citată). În consecință, chiar luând în considerare plățile alocate comunei O. de voievodatul în cauză, care privesc 75 % din costurile subvenționabile, totalul sumelor primite de la proprietarii în cauză, pe de o parte, și de la acest voievodat, pe de altă parte, rămâne structural mai mic decât totalul costurilor efectiv suportate de această municipalitate, așa cum s-a arătat la punctul 31 din prezenta hotărâre, ceea ce nu corespunde demersului pe care l-ar

fi adoptat, dacă este cazul, un instalator de SER care s-ar fi străduit, prin stabilirea prețurilor, să absoarbă costurile și să obțină o marjă de profit. Dimpotrivă, comuna menționată nu suportă decât riscuri de pierderi, fără a avea perspective de profit.

39 *Tertio*, pentru un astfel de instalator de SER nu este viabil din punct de vedere economic ca beneficiarii livrărilor sale de bunuri și ai prestărilor sale de servicii să nu suporte decât cel mult un sfert din costurile pe care le-a efectuat, rămânând în același timp în așteptarea unei compensări, prin subvenție, a celei mai mari părți din cele trei sferturi rămase din aceste costuri. Nu numai că un astfel de mecanism ar plasa trezoreria sa într-o situație deficitară din punct de vedere structural, dar, în plus, ar crea în sarcina sa o incertitudine neobișnuită pentru o persoană impozabilă, întrucât problema dacă și în ce măsură un terț va rambursa o parte atât de importantă din costurile suportate rămâne efectiv deschisă până la decizia acestui terț, ulterioară operațiunilor în cauză.

40 În consecință, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nu rezultă că comuna O. desfășoară, în speță, o activitate cu caracter economic, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

Cu privire la neimpozitarea ce rezultă din efectuarea unor operațiuni în care un organism de drept public se angajează în calitate de autoritate publică

41 Întrucât comuna O. nu desfășoară, având în vedere considerațiile menționate mai sus, o activitate care intră în domeniul de aplicare al Directivei 2006/112, nu este necesar să se stabilească dacă această activitate ar fi fost de asemenea exclusă din domeniul de aplicare menționat în temeiul articolului 13 alineatul (1) din această directivă.

42 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1) și articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că nu constituie o livrare de bunuri și o prestare de servicii supuse TVA-ului livrarea de către o comună și instalarea, prin intermediul unei întreprinderi, de SER în beneficiul locuitorilor săi proprietari care și-au exprimat dorința de a fi echipate cu acestea, atunci când o astfel de activitate nu vizează obținerea de venituri cu caracter de continuitate și nu dă naștere, din partea acestor locuitori, decât unei plăți care acoperă cel mult un sfert din costurile efectuate, soldul fiind finanțat din fonduri publice.

Cu privire la a doua întrebare

43 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

44 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1) și articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretate în sensul că

nu constituie o livrare de bunuri și o prestare de servicii supuse taxei pe valoarea adăugată livrarea de către o comună și instalarea, prin intermediul unei întreprinderi, de sisteme de energie regenerabilă în beneficiul locuitorilor săi proprietari care și-au exprimat dorința de a fi echipate cu acestea, atunci când o astfel de activitate nu vizează obținerea de venituri cu caracter de continuitate și nu dă naștere, din partea acestor locuitori, decât unei plăți care acoperă cel mult un sfert din costurile efectuate, soldul fiind finanțat din fonduri publice.

Semnături