Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 30. marca 2023 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 2 ods. 1 písm. a) a c) – Dodanie tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu – Článok 9 ods. 1 – Pojmy ‚zdaniteľná osoba' a ‚ekonomická činnosť' – Obec, ktorá na svojom území organizuje rozvoj obnoviteľných zdrojov energie pre svojich obyvateľov, vlastníkov nehnuteľnosti, ktorí prejavili záujem byť vybavení systémami energie z obnoviteľných zdrojov – Ich príspevok vo výške 25 % dotovateľných nákladov, ktorý nemôže prekročiť maximálnu hodnotu dohodnutú medzi obcou a dotknutým vlastníkom – Preplatenie 75 % dotovateľných nákladov obce z dotácie od príslušného vojvodstva – Článok 13 ods. 1 – Neexistencia daňovej povinnosti obcí v prípade činností alebo transakcií, na ktorých sa zúčastňujú ako verejné orgány"

Vo veci C-612/21,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) zo 16. apríla 2021 a doručený Súdnemu dvoru 30. septembra 2021, ktorý súvisí s konaním:

Gmina O.

proti

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predsedníčka siedmej komory L. Arastey Sahún, sudcovia N. Wahl (spravodajca) a J. Passer,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Gmina O., v zastúpení: J. Wyrzykowski, doradca podatkowy,

* Jazyk konania: poľština.

– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, v zastúpení: B. Kołodziej, D. Pach a T. Wojciechowski,

– poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a U. Małecka, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 10. novembra 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1, článku 9 ods. 1, článku 13 ods. 1 a článku 73 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Gmina O. (ďalej len „obec O.“), ktorá sa nachádza v Poľsku, a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (riaditeľ Národného daňového informačného úradu, Poľsko) vo veci záväzného daňového stanoviska adresovaného tejto obci v súvislosti s tým, či majú dani z pridanej hodnoty (DPH) podliehať transakcie spočívajúce v tom, že táto obec uzavrela s niektorými svojimi obyvateľmi zmluvu o montáži systémov obnoviteľnej energie (ďalej len „SOE“) na ich pozemkoch za finančnú protihodnotu od týchto obyvateľov.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 ods. 1 smernice 2006/112 stanovuje:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…“

4 V článku 9 ods. 1 tejto smernice sa uvádza:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť' je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe."

5 Podľa článku 13 ods. 1 uvedenej smernice:

„Štáty, regionálne a miestne orgány, ako aj iné subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa nepovažujú za zdaniteľné osoby vzhľadom na činnosti alebo transakcie, ktorých sa zúčastňujú ako orgány verejnej moci ani vtedy, keď v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami vyberajú dávky, poplatky, príspevky alebo platby.

Keď však uskutočňujú takéto činnosti alebo transakcie, považujú sa za zdaniteľné osoby v súvislosti s týmito činnosťami alebo transakciami, ak by zaobchádzanie s nimi ako s nezdaniteľnými osobami viedlo k závažnému narušeniu hospodárskej súťaže.

Subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, sa v každom prípade považujú za zdaniteľné osoby v súvislosti s činnosťami uvedenými v prílohe I za predpokladu, že uvedené činnosti nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu."

6 Článok 73 smernice 2006/112 znie:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií."

Poľské právo

7 Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. z roku 2004, č. 54, položka 535) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej preberá do poľského práva smernicu 2006/112.

8 Článok 29a ods. 1 tohto zákona, ktorý sa týka základu dane, stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté odseky 2, 3 a 5, články 30a až 30c, článok 32, článok 119 a článok 120 ods. 4 a 5, základom dane je všetko, čo predstavuje platbu, ktorú dodávateľ, resp. poskytovateľ služby dostal alebo má dostať na základe predaja od nadobúdateľa, príjemcu služby alebo tretej osoby, vrátane prijatých dotácií, subvencií a iných príplatkov podobného druhu, ktoré majú bezprostredný vplyv na cenu tovarov dodaných zdaniteľnou osobou alebo služieb poskytnutých zdaniteľnou osobou."

9 Článok 400a ods. 1 ustawa Prawo ochrony środowiska (zákon o ochrane životného prostredia) z 27. apríla 2001 (Dz. U. z roku 2001, č. 62, položka 627 v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje:

„Financovanie ochrany životného prostredia a vodného hospodárstva zahŕňa:

…

21. opatrenia na ochranu ovzdušia,

22. podporu využívania lokálnych zdrojov obnoviteľnej energie a zavádzania nosičov energie, ktoré sú priaznivejšie pre životné prostredie,

…“

10 Článok 403 ods. 2 uvedeného zákona stanovuje:

„K vlastným úlohám obcí patrí financovanie ochrany životného prostredia v rozsahu stanovenom v článku 400a ods. 1 bodoch 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21 až 25, 29, 31, 32 a 38 až 42, a to minimálne vo výške príjmov z poplatkov a pokút uvedených v článku 402 ods. 4, 5 a 6, ktoré sú príjmami rozpočtu obcí, po odpočítaní prebytku z týchto príjmov, ktorý sa odvádza do rozpočtov vojvodstiev…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Obec O., ktorá má identifikačné číslo na účely DPH v Poľsku, uzavrela so zväzkom obcí a dvoma ďalšími obcami, ktoré sa tiež nachádzajú v Poľsku, zmluvu o partnerstve na účely realizácie projektu montáže SOE na území týchto štyroch územných celkov (ďalej len „projekt“).

12 Projekt je súčasťou regionálneho operačného programu príslušného vojvodstva na roky 2014 – 2020 a jeho cieľom je umožniť prechod na nízkouhlíkové hospodárstvo. Zväzok obcí ako vedúci projektu uzavrel s týmto vojvodstvom v mene štyroch dotknutých územných celkov zmluvu o financovaní projektu. Podľa tejto zmluvy dotknuté vojvodstvo vypláca vedúcemu projektu dotácie pokrývajúce len časť dotovateľných nákladov a následne prevádza na svojich partnerov podiel, ktorý im patrí. Obec O. získa financovanie vo výške 75 % celkových dotovateľných nákladov.

13 Každý zmluvný územný celok samostatne vypláca podnik vybratý vo verejnom obstarávaní, pričom tento podnik vystavuje faktúry vzťahujúce sa na zákazku patriacu každému z týchto zmluvných územných celkov.

14 Každý zmluvný územný celok sa môže slobodne rozhodnúť, akým spôsobom bude financovať zvyšnú časť svojich nákladov. Obec O. sa rozhodla získať od vlastníkov nehnuteľností, ktorí by na základe svojej žiadosti využívali SOE, príspevok vo výške 25 % dotovateľných nákladov, ktorý však nesmie presiahnuť maximálnu hodnotu dohodnutú v zmluve. Okrem toho sa v štandardnej zmluve uzavretej medzi obcou O. a dotknutými vlastníkmi stanovuje, že všetky namontované SOE zostávajú majetkom tejto obce počas doby platnosti projektu, to znamená počas obdobia piatich rokov odo dňa prijatia poslednej platby, ktorú obec dostane ako náhradu za svoj podiel na dotáciách vyplatených príslušným vojvodstvom. Po uplynutí tohto obdobia sa vlastnícke právo k SOE prevedie na vlastníka dotknutého nehnuteľného majetku.

15 Práve v tomto kontexte obec O. zaslala riaditeľovi Národného daňového informačného úradu žiadosť o záväzné daňové stanovisko s cieľom zistiť, či príspevok, ktorý zaplatili dotknutí vlastníci, a dotácia, ktorú dostala od príslušného vojvodstva, majú byť oslobodené od DPH.

16 Riaditeľ Národného daňového informačného úradu vo svojom záväznom daňovom stanovisku zo 7. augusta 2019 konštatoval, že obec O. sa má v rámci transakcií vo veci samej považovať za „zdaniteľnú osobu“ na účely DPH.

17 Obec O. napadla toto záväzné daňové stanovisko žalobou na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Vojvodský správny súd Varšava, Poľsko). Rozsudkom z 10. júla 2020 tento súd túto žalobu zamietol, pričom rozhodol, že táto obec vykonáva v rámci transakcií vo veci samej ekonomickú činnosť a že túto činnosť obec O. nevykonáva ako orgán verejnej moci.

18 Obec O. podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

19 V prvom rade sa tento súd pýta na dôsledky, ktoré treba vyvodiť zo skutočnosti, že obec O. je zmluvnou stranou zmluvy uzavretej s podnikom, ktorý vyhral verejné obstarávanie a uhrádza mu dlžné sumy, na ktoré obec dostane faktúru vystavenú na svoje meno, pokiaľ ide o prípadné vykonávanie ekonomickej činnosti touto obcou. V druhom rade sa pýta, či sa transakcie, o ktoré ide vo veci samej, za predpokladu, že táto obec skutočne vykonáva takúto činnosť, uskutočňujú v rámci režimu verejného práva. V treťom rade za predpokladu, že ide o ekonomickú činnosť, ktorá sa v rámci takéhoto režimu nevykonáva, sa tento súd pýta na určenie základu dane z týchto plnení.

20 Za týchto okolností Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa ustanovenia smernice [2006/112], najmä článok 2 ods. 1, článok 9 ods. 1 a článok 13 ods. 1 tejto smernice, vykladať v tom zmysle, že obec (orgán verejnej moci) koná ako zdaniteľná osoba na účely DPH, keď realizuje projekt, ktorého cieľom je zvýšenie podielu obnoviteľných zdrojov energie prostredníctvom občianskoprávnej zmluvy uzavretej s vlastníkmi nehnuteľnosti, ktorou sa obec zaväzuje zrealizovať a inštalovať [SOE] na ich nehnuteľnostiach a po určitom čase previesť vlastnícke právo k týmto zariadeniam na vlastníkov nehnuteľností?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, má sa do základu dane v zmysle článku 73 tejto smernice zahrnúť dotácia z európskych prostriedkov, ktorú obec (orgán verejnej moci) dostala na realizáciu projektov týkajúcich sa obnoviteľných zdrojov energie?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

21 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 2 ods. 1, článok 9 ods. 1 a článok 13 ods. 1 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že obec prostredníctvom podniku dodáva a montuje SOE v prospech svojich obyvateľov, ktorí prejavili záujem byť nimi vybavení, predstavuje dodanie tovaru a poskytnutie služieb podliehajúce DPH, pokiaľ cieľom takejto činnosti nie je získanie príjmov trvalého charakteru a zo strany týchto obyvateľov vedie len k platbe pokrývajúcej najviac jednu štvrtinu vynaložených nákladov, pričom zvyšok je financovaný z verejných prostriedkov.

22 Na úvod treba pripomenúť, že je úlohou vnútroštátneho súdu, ktorý je jediný príslušný na posúdenie skutkového stavu, určiť povahu transakcií, o ktoré ide vo veci samej (rozsudok z 13. januára 2022, Termas Sulfurosas de Alcafache, C-513/20, EU:C:2022:18, bod 36).

23 Súdnemu dvoru však prináleží poskytnúť tomuto súdu všetky prvky výkladu týkajúce sa práva Únie, ktoré môžu byť užitočné na účely rozhodnutia vo veci, ktorú prejednáva (rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 35, ako aj citovaná judikatúra).

24 V tejto súvislosti na to, aby sa na činnosti vykonávané obcou v rámci podpory obnoviteľných zdrojov energie vzťahovala smernica 2006/112, tieto činnosti musia po prvé predstavovať dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, ktoré táto obec vykonáva pre svojich obyvateľov za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) a c) tejto smernice, a po druhé musia byť vykonávané v rámci ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 uvedenej smernice tak, aby uvedená obec konala aj ako zdaniteľná osoba.

O existencii dodania tovaru a poskytnutia služieb za protihodnotu

25 Podľa ustálenej judikatúry platí, že aby sa takéto transakcie uskutočnili „za protihodnotu" v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112, musí existovať priama súvislosť medzi dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb a protihodnotou, ktorú zdaniteľná osoba skutočne získala. Takáto priama súvislosť je preukázaná vtedy, ak medzi dodávateľom tovaru alebo poskytovateľom služieb na jednej strane a ich príjemcom na druhej strane existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá dodávateľom alebo poskytovateľom týchto transakcií predstavuje skutočnú protihodnotu za dodanie alebo službu poskytnutú uvedenému príjemcovi (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 36).

26 V tejto súvislosti treba na jednej strane pripomenúť, že na to, aby sa tieto transakcie mohli považovať za vykonané „za protihodnotu" v zmysle smernice 2006/112, nie je nevyhnutné, ako vyplýva aj z článku 73 tejto smernice, aby sa protihodnota za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb získala priamo od ich príjemcu, ale že túto protihodnotu je možné získať aj od tretej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 40, ako aj citovanú judikatúru).

27 Na druhej strane skutočnosť, že uvedené transakcie sa uskutočňujú za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je režijná cena, a teda za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je bežná trhová cena, je pri kvalifikácii transakcie ako transakcie za protihodnotu irelevantná, keďže takáto okolnosť nemôže ovplyvniť priamu súvislosť medzi transakciami, ktoré sa uskutočňujú alebo majú uskutočniť za protihodnotu, ktorá bola alebo má byť prijatá a ktorej suma je určená vopred a podľa presne stanovených kritérií (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 43, ako aj citovanú judikatúru).

28 V prejednávanej veci zo spresnení poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že obec O. poveruje podnik, ktorý vyhral vo verejnom obstarávaní, aby dodával a montoval SOE na nehnuteľnostiach vlastníkov, ktorí prejavili záujem o účasť na tejto iniciatíve. V tejto súvislosti treba uviesť, že prevod vlastníckeho práva k takýmto systémom predstavuje dodanie tovaru v zmysle článku 14 smernice 2006/112 a že umožnenie ich používania zodpovedá poskytnutiu služieb v zmysle článku 24 ods. 1 tejto smernice.

29 Nie sú pochybnosti o tom, že existencia zmluvy medzi obcou O. a týmto podnikom o inštalovaní SOE a prevode vlastníckeho práva k SOE na túto obec počas trvania projektu umožňuje domnievať sa, že uvedený podnik vykonáva pre uvedenú obec transakciu za protihodnotu, keďže

tá istá obec okrem toho dostáva z tohto dôvodu od toho istého podniku individuálnu faktúru, ktorú sama uhrádza. Táto transakcia vzhľadom na úvahy uvedené v predchádzajúcom bode zahŕňa sčasti dodanie tovaru obci O., konkrétne SOE, ktorých vlastníkom sa stáva táto obec, a sčasti poskytovanie služieb spočívajúcich v inštalácii týchto SOE na nehnuteľnostiach dotknutých obyvateľov. Výhoda poskytnutá tejto obci za protihodnotu, ktorou je platba, spočíva nielen vo vlastníctve uvedených SOE, ale aj v zlepšení kvality života jej obyvateľov ako celku z dôvodu spôsobu výroby energie, ktorý je šetrnejší k životnému prostrediu.

30 Nie je však vylúčené, že vlastníci nehnuteľností, na ktorých boli alebo budú SOE namontované, budú konečnými príjemcami tohto dodania tovarov a tohto poskytovania služieb, ktoré by v tomto prípade uskutočnil podnik vybraný vo verejnom obstarávaní obcou O., čo prináleží určiť vnútroštátnemu súdu.

31 Na jednej strane je totiž nesporné, že títo obyvatelia sa na základe zmluvy uzatvorenej medzi každým z nich a touto obcou stanú po skončení projektu vlastníkmi SOE a že ich budú využívať hneď po ich namontovaní, a na druhej strane, že v zásade prispievajú vo výške 25 % dotovateľných nákladov na zaplatenie za dodanie týchto SOE a ich namontovanie, pričom tento percentuálny podiel nemôže presiahnuť sumu dohodnutú v uvedenej zmluve, ako je uvedené v bode 14 tohto rozsudku. V tejto súvislosti vzhľadom na judikatúru citovanú v bodoch 25 až 27 tohto rozsudku nie je rozhodujúca skutočnosť, že tretia osoba, konkrétne dotknuté vojvodstvo, znáša 75 % oprávnených nákladov prostredníctvom dotácie vyplatenej obci O., ani skutočnosť, že všetky sumy zodpovedajúce týmto percentuálnym podielom vo výške 25 % a 75 % sú nižšie ako trhové náklady, to znamená náklady skutočne uhradené touto obcou v prospech podniku, ktorý vyhral verejné obstarávanie, keďže tak účasť uvedených obyvateľov, ako aj dotácia tohto vojvodstva sa týkajú len dotovateľných nákladov, a nie skutočných nákladov v celom ich rozsahu.

32 Ak by vzhľadom na tieto úvahy vnútroštátny súd dospel k záveru, že obec O. uskutočňuje pre svojich obyvateľov dodanie tovaru a poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice 2006/112, prináležalo by mu určiť, či sa tieto transakcie uskutočnili v rámci ekonomickej činnosti, keďže podľa judikatúry možno určitú činnosť kvalifikovať ako „ekonomickú činnosť“ v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku tejto smernice len vtedy, ak zodpovedá jednej z transakcií uvedených v článku 2 ods. 1 uvedenej smernice (rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 32, ako aj citovaná judikatúra).

O tom, či došlo k dodaniu tovaru a poskytovaniu služieb v rámci ekonomickej činnosti

33 Na úvod treba pripomenúť, že analýza znenia článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, ktorá poukazuje na rozsah pôsobnosti pojmu „ekonomická činnosť“, spresňuje tiež objektívny charakter tohto pojmu v tom zmysle, že činnosť je posudzovaná sama osebe nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov [rozsudok z 25. februára 2021, Gmina Wrocław (Zmena doživotného užívacieho práva), C-604/19, EU:C:2021:132, bod 69 a citovaná judikatúra].

34 Činnosť sa tak vo všeobecnosti považuje za „ekonomickú“, ak má trvalý charakter a je vykonávaná za odmenu, ktorú poberá osoba uskutočňujúca transakciu (rozsudok z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 47, ako aj citovaná judikatúra).

35 Vzhľadom na ťažkosti pri vypracovaní presnej definície ekonomickej činnosti je potrebné analyzovať všetky podmienky, za ktorých sa vykonáva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 29, ako aj citovanú judikatúru), pričom sa vykonáva posúdenie každého jednotlivého prípadu s ohľadom na to, aké by bolo typické správanie podnikateľa pôsobiaceho v dotknutej oblasti, teda v prejednávanej veci osoby, ktorá vykonáva montáž SOE.

36 V tejto súvislosti treba po prvé uviesť, že hoci cieľom podnikateľa je získavať zo svojej činnosti príjem na pokračujúcom základe (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. januára 2021, AJFP Sibiu a DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, body 27 až 29, ako aj citovanú judikatúru), obec O. vo svojej žiadosti o záväzné daňové stanovisko uviedla, ako to vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, že nemá v úmysle poskytovať služby montáže SOE pravidelne, a na tento účel nezamestnáva ani neplánuje zamestnávať pracovníkov, čo odlišuje prejednávanú vec od prípadov, v ktorých mali služby obce trvalý charakter.

37 Po druhé z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že obec O. len ponúka svojim obyvateľom, ktorí vlastnia nehnuteľnosti, ktoré by mohli byť zaujímavé pre SOE, v rámci regionálneho programu určeného na umožnenie prechodu na nízkouhlíkové hospodárstvo, dodanie a montáž týchto SOE na ich pozemkoch prostredníctvom podniku vybraného vo verejnom obstarávaní, a to za príspevok, ktorý nepresahuje 25 % dotovateľných nákladov spojených s týmto dodaním a s touto montážou, zatiaľ čo táto obec odmeňuje predmetný podnik, pokiaľ ide o tie isté dodania a montáž, za trhovú cenu.

38 Súdny dvor však už mal príležitosť rozhodnúť, že ak obec prostredníctvom prijatých príspevkov získa späť iba malú časť nákladov, ktoré vynaložila, pričom zostatok je financovaný z verejných prostriedkov, takýto rozdiel medzi týmito nákladmi a sumami získanými ako protihodnota za ponúkané služby môže naznačovať, že tieto príspevky sa musia považovať skôr za príspevok ako za odmenu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 33 a citovanú judikatúru). V dôsledku toho, aj keby sa zohľadnili platby, ktoré dotknuté vojvodstvo poskytlo obci O. a ktoré pokrývajú 75 % dotovateľných nákladov, celkové sumy získané od dotknutých vlastníkov na jednej strane a od tohto vojvodstva na druhej strane zostávajú štrukturálne nižšie ako celkové náklady, ktoré táto obec skutočne vynaložila, ako sa uvádza v bode 31 tohto rozsudku, čo nezodpovedá prístupu, ktorý by v prípade potreby zaujala osoba, ktorá vykonáva montáž SOE, ktorá by sa snažila stanovením svojich cien pokryť svoje náklady a dosiahnuť ziskovú maržu. Naopak, uvedená obec znáša len riziká strát bez toho, aby mala perspektívu zisku.

39 Po tretie sa nezdá byť ekonomicky únosné, aby takýto inštalatér SOE prenášal na príjemcov svojich dodaní tovarov a poskytnutí služieb najviac jednu štvrtinu nákladov, ktoré mu vznikli, a čakal, že väčšina zostávajúcich troch štvrtín týchto nákladov bude kompenzovaná prostredníctvom dotácie. Takýto mechanizmus by nielenže dostal jeho likviditu do štrukturálne stratovej situácie, ale okrem toho by mu spôsobil neistotu, ktorá je u zdaniteľnej osoby neobvyklá, pretože otázka, či a v akom rozsahu tretia osoba uhradí takú významnú časť vynaložených nákladov, zostáva fakticky otvorená až do rozhodnutia tejto tretej osoby, ku ktorému dochádza až po predmetných transakciách.

40 V dôsledku toho sa nezdá, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, že by obec O. vykonávala v prejednávanej veci činnosť ekonomickej povahy v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice 2006/112.

O neexistencii daňovej povinnosti vyplývajúcej z uskutočnenia transakcií subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom, ako orgánom verejnej moci

41 Keďže obec O. vzhľadom na vyššie uvedené úvahy nevykonáva činnosť patriacu do pôsobnosti smernice 2006/112, nie je potrebné určiť, či táto činnosť bola vylúčená z tejto pôsobnosti aj na základe článku 13 ods. 1 tejto smernice.

42 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 2 ods. 1, článok 9 ods. 1 a článok 13 ods. 1 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že obec prostredníctvom podniku dodáva a montuje SOE v prospech svojich obyvateľov, ktorí prejavili záujem byť nimi vybavení, nepredstavuje dodanie tovaru a poskytnutie služieb podliehajúce DPH, pokiaľ cieľom takejto činnosti nie je získanie príjmov trvalého charakteru a zo strany týchto obyvateľov vedie len k platbe pokrývajúcej najviac jednu štvrtinu vynaložených nákladov, pričom zvyšok je financovaný z verejných prostriedkov.

O druhej otázke

43 S prihliadnutím na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

44 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 2 ods. 1, článok 9 ods. 1 a článok 13 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

skutočnosť, že obec prostredníctvom podniku dodáva a montuje systémy obnoviteľnej energie v prospech svojich obyvateľov, ktorí prejavili záujem byť nimi vybavení, nepredstavuje dodanie tovaru a poskytnutie služieb podliehajúce dani z pridanej hodnoty, pokiaľ cieľom takejto činnosti nie je získanie príjmov trvalého charakteru a zo strany týchto obyvateľov vedie len k platbe pokrývajúcej najviac jednu štvrtinu vynaložených nákladov, pričom zvyšok je financovaný z verejných prostriedkov.

Podpisy