Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 30 mars 2023*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 2.1 a och c – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Artikel 9.1 – Begreppen ’beskattningsbar person’ och ’ekonomisk verksamhet’ – Kommun som organiserar åtgärder för att utveckla förnybar energi på sitt territorium till förmån för kommuninvånare som äger en fastighet och som anmält sitt intresse för installation av system för förnybar energi – Kommuninvånarnas deltagande med 25 procent av de stödberättigande kostnaderna, dock maximalt uppgående till ett högsta belopp som överenskommits mellan kommunen och den berörda fastighetsägaren – Ersättning till kommunen genom ett stöd från det berörda vojvodskapet på upp till 75 procent av de stödberättigande kostnaderna – Artikel 13.1 – Kommuner är inte beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter”

I mål C-612/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 16 april 2021, som inkom till domstolen den 30 september 2021, i målet

Gmina O.

mot

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden M.L. Arastey Sahún samt domarna N. Wahl (referent) och J. Passer,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

* Rättegångsspråk: polska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Gmina O., genom J. Wyrzykowski, doradca podatkowy,

– Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, genom B. Kołodziej, D. Pach och T. Wojciechowski,

– Polens regering, av B. Majczyna, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och U. Małecka, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 10 november 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1, 9.1, 13.1 och 73 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Gmina O. (kommunen O.), som är belägen i Polen, och Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktören för skattemyndighetens nationella informationsmyndighet, Polen) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör ett förhandsbesked riktat till kommunen angående skyldigheten att betala mervärdesskatt på transaktioner som består i att kommunen ingår ett avtal med vissa kommuninvånare om installation av system för förnybar energi på deras fastigheter mot erläggande av en ekonomisk ersättning från dessa kommuninvånare.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…”

4 Artikel 9.1 i detta direktiv har följande lydelse:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 I artikel 13.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

Offentligrättsliga organ skall i vart fall anses som beskattningsbara personer när det gäller de verksamheter som anges i bilaga I, såvida dessa inte bedrivs i försumbart liten skala.”

6 Artikel 73 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

Polsk rätt

7 Ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2004, nr 54, position 535), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, syftar till att införliva direktiv 2006/112 med polsk rätt.

8 I artikel 29a § 1 i denna lag, som avser beskattningsunderlaget, föreskrivs följande:

”Beskattningsunderlaget är, om inte annat följer av vad som föreskrivs i §§ 2, 3, och 5, artiklarna 30a–30c, artikel 32, artikel 119 eller artikel 120 §§ 1, 4 och 5, allt som utgör det vederlag som leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster har erhållit eller kommer att erhålla från förvärvaren, mottagaren eller tredje part för dessa transaktioner, inbegripet bidrag, subventioner och andra tilläggsbetalningar av samma slag som direkt påverkar priset på de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls av den beskattningsbara personen.”

9 I ustawa prawo ochrony środowiska (lag om miljöskydd) av den 27 april 2001 (Dz. U 2001, nr 62, position 627), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande i artikel 400a § 1:

”Finansieringen av miljöskydd och vattenförvaltning ska omfatta följande:

…

21. projekt för skydd av luftkvaliteten;

22. främjande av användningen av lokal förnybar energi och införande av miljövänligare energislag;

…”

10 I artikel 403 § 2 i denna lag föreskrivs följande:

”Kommunernas egna uppgifter omfattar finansiering av miljöskydd inom den ram som anges i artikel 400a § 1 punkterna 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21–25, 29, 31, 32 och 38–42 till ett belopp som inte understiger de intäkter från avgifter och påföljder som avses i artikel 402 §§ 4, 5 och 6, vilka utgör kommunala intäkter, minskat med det sammanlagda överskottet av intäkter som överförts till vojvodskapens medel …”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Kommunen O., som har ett registreringsnummer för mervärdesskatt i Polen, ingick ett partnerskapsavtal med en stadsgemenskap och två andra kommuner i Polen i syfte att genomföra ett projekt som syftade till att installera system för förnybar energi på dessa fyra lokala myndigheters territorium (nedan kallat projektet).

12 Projektet ingår i det regionala operativa programmet för det berörda vojvodskapet för perioden 2014–2020 och syftar till att möjliggöra övergången till en ekonomi med låga koldioxidutsläpp. Stadsgemenskapen har, i egenskap av projektledare, på de fyra berörda lokala myndigheternas vägnar ingått ett avtal med detta vojvodskap om finansiering av projektet. Enligt detta avtal erhåller projektledaren stöd från den berörda vojvodskapet, som endast täcker en del av de stödberättigande kostnaderna, varefter projektledaren till övriga parter överför deras respektive andel. Kommunen O. erhåller finansiering upp till 75 procent av de totala stödberättigande kostnaderna.

13 Varje avtalsslutande lokal myndighet betalar var och en för sig det företag som valts ut efter anbudsinfordran. Nämnda företag upprättar således separata fakturor avseende kontraktet för var och en av dessa lokala myndigheter.

14 Beträffande den återstående delen som åvilar respektive avtalsslutande lokal myndighet, står det varje lokal myndighet fritt att besluta hur den ska finansieras. Kommunen O. beslutade att från ägarna till fastigheter som på deras ansökan beviljats installation av system för förnybar energi begära ett belopp på 25 procent av de stödberättigande kostnaderna, dock maximalt upp till det högsta belopp som överenskommits i avtalet. Vidare föreskrivs i det standardavtal som kommunen O. ingått med de berörda fastighetsägarna att samtliga installerade system för förnybar energi kommer att förbli kommunens egendom under projektets giltighetstid, det vill

säga under en period av fem år från och med dagen för mottagandet av den sista utbetalning av stöd som betalats ut av den berörda vojvodskapet och som kommunen erhåller i form av ersättning för kommunens andel. Vid utgången av denna period övergår äganderätten till systemet för förnybar energi till ägaren av den berörda fastigheten.

15 Det var mot denna bakgrund som kommunen O. ingav en begäran om förhandsbesked till skattemyndigheten, för att få klarhet i huruvida de belopp som betalats av de berörda fastighetsägarna och det stöd som kommunen erhållit från den berörda vojvodskapet skulle undantas från mervärdesskatteplikt.

16 I förhandsbesked av den 7 augusti 2019 fann skattemyndigheten att kommunen O. skulle anses vara en beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt i samband med de transaktioner som är aktuella i det nationella målet.

17 Kommunen O. överklagade förhandsbeskedet till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Regionala förvaltningsdomstolen i Warszawa, Polen). Genom dom av den 10 juli 2020 ogillade denna domstol överklagandet med motiveringen att kommunen, inom ramen för de transaktioner som är aktuella i det nationella målet, bedrev ekonomisk verksamhet och att kommunen O. inte bedrev denna verksamhet i egenskap av offentlig myndighet.

18 Kommunen O. överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen), som är den hänskjutande domstolen.

19 Den hänskjutande domstolen vill för det första få klarhet, såvitt avser kommunens eventuella utövande av en ekonomisk verksamhet, vilka slutsatser som ska dras av den omständigheten att kommunen O. är part i det avtal som ingåtts med det företag som vunnit anbudsförfarandet och erlägger de belopp som ska betalas till detta företag, från vilket kommunen erhåller en faktura som utfärdats i dess namn. För det andra vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida de transaktioner som är i fråga i det nationella målet genomförs inom ramen för en offentligrättslig reglering, om det antas att kommunen faktiskt bedriver en sådan verksamhet. För det tredje vill den hänskjutande domstolen, för det fall det rör sig om en ekonomisk verksamhet som inte bedrivs inom ramen för en sådan ordning, få klarhet i hur beskattningsunderlaget för dessa transaktioner ska fastställas.

20 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målen och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1) Ska bestämmelserna i [direktiv 2006/112], särskilt artiklarna 2.1, 9.1 och 13.1 i detta direktiv, tolkas så, att en kommun (en offentlig myndighet) agerar i egenskap av beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt när den genomför ett projekt som syftar till att öka bidraget från förnybara energikällor genom att, med stöd av ett civilrättsligt avtal med fastighetsägare, åta sig en skyldighet att installera förnybara energisystem på fastigheterna i fråga och, efter en viss tid, överföra äganderätten till dessa system till fastighetsägarna?

2) Om den första frågan besvaras jakande, ska då beskattningsunderlaget, i den mening som avses i artikel 73 i samma direktiv, omfatta en kommuns (en offentlig myndighets) finansiella stöd från europeiska finansieringskällor för genomförandet av projekt avseende förnybara energikällor?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

21 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 2.1, 9.1 och 13.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det utgör en leverans av varor och ett tillhandahållande av tjänster som ska vara föremål för mervärdesskatt att en kommun, genom ett företag, levererar och installerar system för förnybar energi till förmån för kommuninvånare som är fastighetsägare och som har anmält sitt intresse för en sådan installation, när denna verksamhet inte syftar till att fortlöpande vinna intäkter, och verksamheten endast ger upphov till en betalning, från dessa kommuninvånares sida, som täcker högst en fjärdedel av de uppkomna kostnaderna, varvid resterade del finansieras med offentliga medel.

22 Domstolen erinrar inledningsvis om att det ankommer på den hänskjutande domstolen, som är ensam behörig att bedöma de faktiska omständigheterna, att fastställa arten av de transaktioner som är aktuella i det nationella målet (dom av den 13 januari 2022, Termas Sulfurosas de Alcafache, C-513/20, EU:C:2022:18, punkt 36).

23 Det ankommer emellertid på EU-domstolen att tillhandahålla den hänskjutande domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara vid avgörandet av det nationella målet (dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

24 För att omfattas av direktiv 2006/112 måste den verksamhet som utförs av en kommun i samband med åtgärder för att främja förnybar energi för det första utgöra en leverans eller ett tillhandahållande av tjänster, som kommunen utför mot ersättning till förmån för sina invånare, i den mening som avses i artikel 2.1 a och c i direktivet, och för det andra ha utförts inom ramen för en ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 i direktivet, på ett sådant sätt att kommunen även anses ha agerat i egenskap av beskattningsbar person.

Huruvida det föreligger en leverans av varor och ett tillhandahållande av tjänster som sker mot ersättning

25 För att sådana transaktioner ska anses ske ”mot ersättning”, i den mening som avses i artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112, krävs enligt fast rättspraxis att det finns ett direkt samband mellan leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänsten och en ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett sådant direkt samband föreligger om det mellan den som levererar varorna eller tillhandahåller tjänsten, å ena sidan, och mottagaren av varorna eller tjänsten, å andra sidan, föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den som har utfört dessa transaktioner tar emot utgör det faktiska motvärdet för de varor som levererats eller den tjänst som tillhandahållits mottagaren (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

26 Det ska erinras om att det – för att dessa transaktioner ska anses ha skett ”mot ersättning”, i den mening som avses i direktiv 2006/112 – inte krävs, vilket följer av artikel 73 i detta direktiv, att ersättningen för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsten erhålls direkt från

mottagaren av tjänsten, utan denna ersättning kan även erhållas från tredje part (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

27 Vidare saknar den omständigheten att nämnda transaktioner sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset, och således till ett pris som överstiger eller understiger gängse marknadspris, betydelse för kvalificeringen av en transaktion som en transaktion mot ersättning. En sådan omständighet kan nämligen inte påverka det direkta sambandet mellan de transaktioner som har utförts eller ska utföras och den ersättning som har erhållits eller ska erhållas och vars belopp har bestämts i förväg enligt tydligt fastställda kriterier (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

28 I förevarande fall framgår det av de närmare uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att kommunen O. ger det företag som har vunnit anbudsförfarandet i uppdrag att leverera och installera system för förnybar energi på fastigheter vars ägare har anmält intresse för att delta i detta initiativ. Det ska i detta hänseende påpekas att överföringen av äganderätten till sådana system utgör en leverans av varor, i den mening som avses i artikel 14 i direktiv 2006/112, och att åtgärden att ställa dem till förfogande för användning utgör ett tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i artikel 24.1 i direktivet.

29 Det råder inget tvivel om att förekomsten av ett avtal mellan kommunen O. och detta företag om installation av system för förnybar energi och överföringen av äganderätten avseende dessa system till denna kommun under projektets löptid gör det möjligt att anse att nämnda företag utför en transaktion mot ersättning för kommunen, eftersom kommunen för detta erhåller en faktura från företaget som kommunen själv betalar. Denna transaktion omfattar, mot bakgrund av vad som anförts i föregående punkt, dels en leverans av varor till kommunen O., det vill säga system för förnybar energi, som kommunen blir ägare till, dels ett tillhandahållande av tjänster som består i att dessa system för förnybar energi installeras på de berörda kommuninvånarnas fastigheter. Den fördel som denna kommun erhåller som motprestation till betalningen består inte bara i äganderätten till nämnda system för förnybar energi, utan även i att samtliga kommuninvånares livskvalitet förbättras på grund av en mer miljövänlig metod för energiproduktion.

30 Det är emellertid inte uteslutet att de fastighetsägare på vars fastigheter systemen för förnybar energi har installerats eller ska installeras är de slutliga mottagarna av denna leverans av varor och av detta tillhandahållande av tjänster. Dessa transaktioner har i så fall utförts av kommunen O. genom det företag som valts ut efter anbudsinfordran. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra om så är fallet.

31 Det är nämligen utrett dels att dessa kommuninvånare, enligt det avtal som ingåtts mellan var och en av dem och denna kommun, kommer att bli ägare till system för förnybar energi efter det att projektet avslutats och att de kommer i åtnjutande av systemen från det att de installeras, dels att de i princip bidrar – motsvarande 25 procent av de stödberättigande kostnaderna, dock utan att denna procentsats får överstiga ett belopp som överenskommits i nämnda avtal – till betalningen för leveransen av dessa system för förnybar energi och deras installation, såsom anges i punkt 14 i förevarande dom. I detta avseende utgör det inte något avgörande hinder, mot bakgrund av den rättspraxis som det hänvisas till i punkterna 25–27 i förevarande dom, att en tredje part, det vill säga den berörda vojvodskapet, står för 75 procent av de stödberättigande kostnaderna genom ett stöd som betalas till kommunen O. och inte heller den omständigheten att de sammanlagda

belopp som motsvarar dessa procentsatser på 25 och 75 procent är lägre än marknadspriset, det vill säga det pris som kommunen faktiskt har betalat till det företag som vann upphandlingen, eftersom såväl kommuninvånarnas bidrag som stödet från vojvodskapet endast avser de stödberättigande kostnaderna och inte de faktiska kostnaderna i sin helhet.

32 Om den hänskjutande domstolen mot bakgrund av dessa överväganden kommer fram till att kommunen O. till förmån för dessa kommuninvånare utför en leverans av varor och ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112, ankommer det på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida dessa transaktioner utförs inom ramen för en ekonomisk verksamhet. Det ska därvidlag beaktas att det följer av rättspraxis att en verksamhet kan kvalificeras som ”ekonomisk verksamhet”, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i direktivet, endast om den motsvarar någon av de transaktioner som avses i artikel 2.1 i nämnda direktiv (dom av den 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

Tillhandahållande av varor och tjänster i samband med ekonomisk verksamhet

33 Det ska inledningsvis erinras om att en analys av ordalydelsen i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 utvisar omfattningen av tillämpningsområdet för begreppet ”ekonomisk verksamhet”, samtidigt som den klargör bestämmelsens objektiva karaktär, i den meningen att verksamheten ska bedömas för sig, oberoende av syfte och resultat (dom av den 25 februari 2021, Gmina Wrocław (Omvandling av nyttjanderätten), C-604/19, EU:C:2021:132, punkt 69 och där angiven rättspraxis).

34 I regel kvalificeras en verksamhet således som ”ekonomisk” om den har en fortlöpande karaktär och utförs mot ersättning som erhålls av den som har utfört transaktionen (dom av den 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

35 Med hänsyn till svårigheten att utarbeta en exakt definition av begreppet ekonomisk verksamhet är det nödvändigt att undersöka samtliga omständigheter under vilka verksamheten bedrivs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2016, Gemeente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 29 och där angiven rättspraxis). Det ska därvid göras göra en bedömning i det enskilda fallet med utgångspunkt i vad som skulle vara det typiska beteendet hos en näringsidkare som är verksam inom det berörda området, det vill säga i förevarande fall en installatör av system för förnybar energi.

36 Det ska i detta avseende för det första påpekas att medan en näringsidkare har för avsikt att fortlöpande vinna intäkter från sin verksamhet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 januari 2021, AJFP Sibiu och DGRFP Braügyov, C-655/19, EU:C:2021:40, punkterna 27–29 och där angiven rättspraxis), angav kommunen O. i sin begäran om förhandsbesked, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, att den inte har för avsikt att regelbundet tillhandahålla tjänster för installation av system för förnybar energi. Den har inte för avsikt att ha anställda arbetstagare och överväger inte heller att anställa arbetstagare för detta ändamål. Detta gör att det aktuella fallet skiljer sig från andra fall, där de kommunala tjänsterna var av bestående karaktär.

37 För det andra framgår det av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att kommunen O. tycks begränsa sig till att – inom ramen för ett regionalt program som syftar till att möjliggöra övergången till en ekonomi med låga koldioxidutsläpp – erbjuda kommuninvånare som är fastighetsägare och som kan vara intresserade av system för förnybar energi att få sådana system för förnybar energi levererade och installerade hos sig genom ett företag som valts ut efter en anbudsinfordran, varvid dessa till kommunen betalar ett belopp som inte överstiger 25 procent av de stödberättigande kostnaderna för leveransen och installationen, medan kommunen betalar det aktuella företaget för denna leverans och installation till marknadspris.

38 Domstolen har emellertid redan slagit fast att när en kommun endast får ersättning för en liten del av sina kostnader genom de belopp som kommunen uppbär, varvid återstoden finansieras med offentliga medel, antyder en sådan skillnad mellan dessa kostnader och de belopp som tas ut som ersättning för de tillhandahållna tjänsterna att dessa belopp ska likställas med en avgift i högre grad än med ersättning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2016, Gemeente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 33 och där angiven rättspraxis). Även om man beaktar de betalningar som det berörda vojvodskapet har beviljat kommunen O., vilka avser 75 procent av de stödberättigande kostnaderna, är de sammanlagda belopp som erhållits från de berörda fastighetsägarna, å ena sidan, och från vojvodskapet, å andra sidan, följaktligen strukturellt lägre än de totala kostnader som kommunen faktiskt har haft, såsom har angetts i punkt 31 i förevarande dom. Detta överensstämmer inte med det tillvägagångssätt som en installatör av system för förnybar energi i förekommande fall skulle ha valt, eftersom en sådan installatör genom sin prissättning skulle ha strävat efter att täcka sina kostnader och erhålla en vinstmarginal. Kommunen däremot står endast risken för förluster, utan att ha några utsikter till vinst.

39 För det tredje förefaller det inte ekonomiskt hållbart för en sådan installatör av system för förnybar energi att låta mottagarna av dennes leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster bära högst en fjärdedel av de kostnader som installatören har haft, samtidigt som installatören väntar på ersättning i form av stöd för huvuddelen av de återstående tre fjärdedelarna av dessa kostnader. En sådan mekanism skulle inte bara medföra att ett strukturellt underskott påverkar de likvida medlen, utan den skulle dessutom tynga installatören med en osäkerhet som är ovanlig för en beskattningsbar person, eftersom frågan huruvida och i vilken utsträckning tredje part kommer att ersätta en så stor del av de uppkomna kostnaderna faktiskt förblir öppen fram till dess att denna tredje part fattar ett beslut, vilket sker efter de aktuella transaktionerna.

40 Det framstår således inte, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, som att kommunen O. i förevarande fall bedriver en ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112.

Avsaknad av skattskyldighet på grund av att ett offentligrättsligt organ har utfört transaktioner i egenskap av offentlig myndighet

41 Eftersom kommunen O., mot bakgrund av ovannämnda överväganden, inte bedriver någon verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 2006/112, är det inte nödvändigt att fastställa huruvida denna verksamhet även skulle ha undantagits från detta tillämpningsområde med tillämpning av artikel 13.1 i direktivet.

42 Med hänsyn till det ovanstående ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 2.1, 9.1 och 13.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det inte utgör en leverans av varor och ett tillhandahållande av tjänster som ska vara föremål för mervärdesskatt att en kommun, genom ett företag, levererar och installerar system för förnybar energi till förmån för kommuninvånare som är fastighetsägare och som har anmält sitt intresse för en sådan installation, när denna verksamhet inte syftar till att fortlöpande vinna intäkter och verksamheten endast ger upphov till en betalning, från dessa kommuninvånares sida, som täcker högst en fjärdedel av de uppkomna kostnaderna, varvid resterade del finansieras med offentliga medel.

Den andra frågan

43 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas det anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

44 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artiklarna 2.1, 9.1 och 13.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att det inte utgör en leverans av varor och ett tillhandahållande av tjänster som ska vara föremål för mervärdesskatt att en kommun, genom ett företag, levererar och installerar system för förnybar energi till förmån för kommuninvånare som är fastighetsägare och som har anmält sitt intresse för en sådan installation, när denna verksamhet inte syftar till att fortlöpande vinna intäkter och verksamheten endast ger upphov till en betalning, från dessa kommuninvånares sida, som täcker högst en fjärdedel av de uppkomna kostnaderna, varvid resterade del finansieras med offentliga medel.

Underskrifter