

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora**

**Datum doručení:**

30. září 2021

**Předkládající soud:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

16. dubna 2021

**Navrhovatelka v řízení o kasačním opravném prostředku:**

Gmina O.

**Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

---

**Předmět řízení před vnitrostátním soudem**

Kasační opravný prostředek podaný obcí ve věci předběžného daňového rozhodnutí, v němž byla obec uznána osobou povinnou k DPH ze služeb spočívajících v instalaci systémů obnovitelných zdrojů energie.

**Předmět a právní základ předběžné otázky**

Výklad ustanovení směrnice 2006/112; článek 267 SFEU

## **Předběžné otázky**

1. Musí být ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, ve znění pozdějších změn), a zejména čl. 2 odst. 1, čl. 9 odst. 1 a čl. 13 odst. 1 této směrnice, vykládány v tom smyslu, že obec (orgán veřejné moci) je osobou povinnou k DPH při realizaci projektu, jehož účelem je zvýšení podílu obnovitelných zdrojů energie, v rámci něhož se zaváže na základě občanskoprávní smlouvy uzavřené s vlastníky nemovitostí k realizaci a instalaci systémů obnovitelných zdrojů energie na jejich nemovitostech a – po uplynutí stanovené doby – k převodu vlastnictví k těmto systémům na vlastníky nemovitostí?
2. V případě kladné odpovědi na první otázku, musí být do základu daně ve smyslu článku 73 této směrnice zahrnuta dotace obdržaná obcí (orgánem veřejné moci) z evropských prostředků na realizaci projektů týkajících se obnovitelných zdrojů energie?

## **Dovolávaná ustanovení unijního práva**

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice 2006/112“): články 2, 9, 13

## **Dovolávaná ustanovení vnitrostátního práva**

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004, o dani ze zboží a služeb) (Dz. U. z roku 2018, pol. 2174, dále jen „zákon o DPH“)

Článek 15 odst. 1. Osobami povinnými k dani jsou právnické osoby, organizační jednotky bez právní subjektivity a fyzické osoby, které samostatně vykonávají ekonomickou činnost ve smyslu odstavce 2, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

Článek 15 odst. 2. Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby, jakož i výkonu svobodných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu.“

Článek 15 odst. 6. Za osoby povinné k dani se nepovažují orgány veřejné moci a úřady poskytující podporu těmto orgánům v rámci plněných úkolů, pro které byly zřízeny, uložených zvláštními právními předpisy, s výjimkou činností vykonávaných na základě soukromoprávních smluv.

Článek 29a odst. 1 [...] zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za tato plnění, včetně získaných dotací, subvencí a jiných podobných plateb, které mají přímý vliv na cenu zboží dodávaného nebo služeb poskytovaných osobou povinnou k dani.

2. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. - Prawo ochrony środowiska (zákon ze dne 27. dubna 2001 o ochraně životního prostředí) (Dz.U. z roku 2020, pol. 1219, ve znění pozdějších předpisů)

Článek 400a odst. 1 Financování ochrany životního prostředí a vodního hospodářství zahrnuje:

21) činnosti spojené s ochranou ovzduší;

22) podporu využití lokálních zdrojů obnovitelné energie a zavádění nosičů energie, které jsou prospěšnější pro životní prostředí.

Článek 403 odst. 2 K úkolům obcí vykonávaným v samostatné působnosti patří financování ochrany životního prostředí v rozsahu stanoveném v čl. 400a odst. 1 bodech [...] 21-25 [...] ve výši minimálně částky příjmů z úplat a pokut uvedených v čl. 402 odst. 4, 5 a 6 představujících příjmy rozpočtů obcí, snížené o přebytek z těchto příjmů, který je převeden do vojvodských fondů.

### **Stručný popis skutkového stavu a řízení a hlavní argumenty stran**

- 1 Podstata sporu spočívá v tom, zda obec při realizaci projektu týkajícího se instalace systémů obnovitelných zdrojů energie (dále jen „OZE“) působí v postavení osoby povinné k DPH, a v důsledku toho v určení, zda vlastní příspěvek vlastníků nemovitostí a finanční podpora získaná obcí na realizaci tohoto projektu jsou předmětem DPH.
- 2 Obec O. (dále jen „Navrhovatelka“ nebo „Obec“) požádala o vydání předběžného daňového rozhodnutí týkajícího se daně ze zboží a služeb (DPH) ve vztahu k tomu, zda je osobou povinnou k DPH ze služeb spočívajících v instalaci systémů OZE.
- 3 Obec je územním samosprávným celkem registrovaným jako aktivní osoba povinná k DPH. Spolu s dalšími třemi obcemi uzavřela Obec smlouvu o partnerství při realizaci projektu týkajícího se instalace systémů OZE na území těchto čtyř obcí (dále jen „Projekt“).
- 4 Jedna z obcí uzavřela coby vedoucí Projektu jménem všech partnerů smlouvu s vojvodstvím o poskytnutí dotace na Projekt. Na základě smlouvy o partnerství bude partnerům poskytnuta získaná dotace v rozsahu odpovídajícím jednotlivým partnerům.

- 5 Způsobilé výdaje mají být z dotace uhrazeny pouze částečně. Způsob financování zbývajících částí výdajů spojených s Projektem je na diskrečním rozhodnutí každé obce. Dotace obdržená navrhovatelkou se vztahuje na výdaje související s Projektem a může být vynaložena pouze na výdaje nezbytné pro realizaci tohoto Projektu. Obci byla přiznána dotace ve výši 75 % celkových způsobilých výdajů Projektu.
- 6 Hlavním cílem Projektu je zvýšení podílu OZE na celkové výrobě energie a snížení emisí látek znečišťujících ovzduší, propagace využití solární energie, stimulace rozvoje využívání OZE jednotlivci prostřednictvím instalace systémů OZE, které jsou ekologické a příznivější pro životní prostředí. V rámci Projektu Obec provádí „Politykę Energetyczną Polski do 2030 r.“ (Energetická politika pro Polsko do roku 2030), kterou přijala Rada ministrů dne 10. listopadu 2009 a v souladu s níž mají OZE představovat 20 % vyrobené energie.
- 7 V rámci Projektu budou na nemovitostech vlastněných obyvateli a právnickými osobami instalovány fotovoltaické panely, vzdušná tepelná čerpadla pro ohřívání užitkové vody a solární kolektory. Obec uzavřela smlouvy s fyzickými osobami (obyvateli) coby s vlastníky nemovitostí. Vlastníci nemovitostí přistupují do Projektu dobrovolně na základě smlouvy s Obcí.
- 8 Podle smlouvy uzavřené s vlastníky nemovitostí budou po dobu trvání Projektu, tedy po dobu 5 let ode dne, kdy Obec obdrží poslední platbu na základě smlouvy o dotaci a smlouvy o partnerství, všechny systémy OZE ve vlastnictví Obce. Po uplynutí této doby přejde vlastnictví systémů OZE na vlastníka nemovitosti. Po dobu trvání Projektu vlastník nemovitosti nemůže systém OZE zcizit. Ani Obec nemůže po tuto dobu systémy zcizit nebo odinstalovat, poněvadž by ji to vystavilo riziku vrácení dotace. Vlastníci nemovitostí jsou povinni ve sjednané době zaplatit vlastní příspěvek na bankovní účet Obce. Vlastníci budou moci systém OZE používat bez dodatečných poplatků v souladu s pravidly vyplývajícími ze smlouvy. Obec byla zmocněna vlastníkem nemovitosti k tomu, aby ho zastupovala před příslušnými správními orgány v řízeních o udělení povolení nezbytných pro umístění systému na jeho nemovitosti, vyžadovaných právními předpisy.
- 9 Obec se zavázala k výběru dodavatele, k určení harmonogramu prací, k provádění průběžného investičního dozoru, ke konečnému převzetí zakázek a k finančnímu vyúčtování Projektu. Vlastní příspěvek poskytovaný vlastníky nemovitostí bude ve vztahu k Obci jejich jedinou úplatou, která vyplývá z realizace Projektu. Tento příspěvek představuje část způsobilých výdajů na konkrétní systém OZE určený dodavatelem, tj. odměnu náležející dodavateli za tento konkrétní systém. Tato část činí 25 % způsobilých výdajů, přičemž smlouva s vlastníkem nemovitosti obsahuje také maximální výši vlastního příspěvku stanovenou peněžní částkou.
- 10 Platby vlastníků nemovitostí nejsou používány na hrazení nákladů dozoru a propagace. Tyto způsobilé výdaje Obec hradí z vlastních prostředků a z dotace.

Systémy OZE budou instalovány dodavatelem – subjektem vybraným v rámci otevřeného zadávacího řízení podle ustanovení o veřejných zakázkách.

- 11 Smlouva s dodavatelem bude pětistranná – stranami budou dodavatel a čtyři Obce coby zadavatelé. Ze smlouvy bude vyplývat rozsah a druh systémů OZE, jaký má být dodán jednotlivým obcím. Každá obec bude vyúčtování s dodavatelem provádět zvlášť, tento bude tedy vystavovat faktury na jednotlivé obce ve vztahu k zakázkám každé z nich.
- 12 Nelze získat větší dotaci v případě, že dodavatel nabídne vyšší než předpokládanou cenu. Dotace se však sníží v případě, že cena splatná dodavateli bude nižší než cena předpokládaná v žádosti o dotaci. Smlouva o poskytnutí dotace na Projekt neukládá Obci povinnost získat od vlastníků nemovitostí vlastní příspěvek a nevztahuje se na výši jejich plateb.
- 13 Dotace je přiznávána za účelem přispívání na způsobilé výdaje (včetně nákladů propagace a dozoru) vynakládané Obcí v rámci Projektu a z těchto výdajů bude Obec předkládat vyúčtování instituci poskytující dotaci. O výši dotace rozhoduje výše způsobilých výdajů, které Obec vynakládá na nákupy spojené s Projektem.
- 14 Obec se obrátila na Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Ředitel státního úřadu pro daňové informace, dále jen „daňový orgán“) s otázkou, zda vlastní příspěvek zaplacený vlastníky nemovitostí a dotace získaná Obcí budou nebo nebudou předmětem DPH s ohledem na skutečnost, že Obec při instalaci systémů OZE nejedná v postavení osoby povinné k DPH. Podle ní poskytované služby nejsou předmětem DPH, neboť jsou poskytovány ve veřejnoprávním režimu, nikoliv v rámci ekonomické činnosti. Vlastní příspěvek a dotace tedy nepředstavují odměnu za poskytované služby podléhající zdanění.
- 15 Daňový orgán v předběžném daňovém rozhodnutí ze dne 7. srpna 2019 nesouhlasí se stanoviskem Obce. Uvádí, že při vykonávání těchto činností bude Obec jednat jako osoba povinná k dani. Plnění úkolů Obce v rámci samostatné působnosti ani cíl Projektu nejsou rozhodující pro případné nezdanění DPH. Na vykonávání předmětných činností se totiž musí navíc ještě vztahovat zvláštní veřejnoprávní úprava s uplatněním výsad státní moci.
- 16 Podle daňového orgánu jsou výše uvedené služby vykonávány na základě občanskoprávních smluv, jsou poskytovány za úplatu a týkají se oblasti činnosti (druhu služeb), v rámci níž na trhu působí také jiné subjekty, jejichž činnost není vyloučena z působnosti zákona o DPH. V popsáném plnění Obec jedná podobným způsobem jako jiné ekonomické subjekty, tudíž ve světle čl. 15 odst. 6 zákona o DPH a judikatury Soudního dvora je toto plnění předmětem DPH podle obecných zásad.
- 17 Podle daňového orgánu existuje přímá souvislost (rovnocennost) mezi plněním Obce a platbami poskytnutými vlastníky. Tyto platby budou tedy představovat odměnu za služby poskytované Obcí.

- 18 Daňový orgán dále uvádí, že podle čl. 29 odst. 1 zákona o DPH bude základ daně zahrnovat jak platby prováděné vlastníky nemovitostí, tak dotaci obdrženou Obcí od třetí osoby v souvislosti s realizací služeb, které spočívají ve zhotovení systémů OZE, a které jsou předmětem DPH podle čl. 5 odst. 1 bodu 1 zákona o DPH.
- 19 Soud prvního stupně zamítl stížnost Obce.
- 20 Soud se neztotožnil se stanoviskem Obce, že nevykonává ekonomickou činnost ve smyslu čl. 15 odst. 2 zákona o DPH z důvodu nerovnocennosti plnění. Nerovnocennost vlastních příspěvků je podle soudu zásadně rysem všech občanskoprávních vztahů, v rámci nichž je získávána tzv. dotace na cenu zboží a služeb. Soud se také nepřiklonil k tvrzení Obce, že vykonávané činnosti nemají výdělečný účel, nýbrž účel zvýšení podílu OZE na celkové výrobě energie. Podle soudu realizace druhého účelu nevyklučuje realizaci toho prvního. Obci se od vlastníků nemovitostí vrací 25 % vynaložených způsobilých výdajů, instalace tedy neprobíhá bez finančního příspěví vlastníků nemovitostí. Skutečnost, že Obec nedosahuje zisku, taktéž nemá vliv na posouzení, zda lze tyto činnosti zahrnout pod ekonomickou činnost.
- 21 Podle soudu prvního stupně od daňové povinnosti neosvobozuje Obec ani skutečnost, že plní veřejný úkol (ochrana životního prostředí a přírody).
- 22 Soud konstatoval, že vztah mezi Obcí a vlastníkem nemovitosti je občanskoprávním vztahem vyplývajícím z uzavřené smlouvy. Obec tedy nejedná v postavení orgánu veřejné moci.
- 23 Pokud se jedná o porušení čl. 29a odst. 1 zákona o DPH, nejsou podle soudu pochybnosti o tom, že je v předmětné věci dotace poskytnuta za účelem financování instalace systémů OZE u konkrétního vlastníka nemovitosti. Samotná činnost spočívající v instalaci systémů OZE je však předmětem DPH.
- 24 Proti výše uvedenému rozsudku Obec podala kasační opravný prostředek.

### **Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 25 Předkládající soud je názoru, že před tím, než bude posouzeno, zda je dané plnění uskutečňováno v rámci veřejné moci, je nezbytné zjistit, zda Obec vykonává ekonomickou činnost. Je třeba podotknout, že v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora z analýzy článku 13 odst. 1 směrnice 2006/112 z hlediska cílů této směrnice vyplývá, že k tomu, aby se uplatnilo pravidlo, že subjekt nepodléhá DPH, musí být kumulativně splněny dvě podmínky, a sice výkon činnosti veřejnoprávním subjektem a skutečnost, že je tato činnost vykonávána veřejnoprávním subjektem jakožto orgánem veřejné správy (viz rozsudek ze dne 25. října 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 51 a v něm citovaná judikatura).

- 26 Pro učinění závěru, zda Obec vykonává v posuzovaném rozsahu ekonomickou činnost, je nutné ověřit, zda je za její činnosti poskytována úplata. Možnost kvalifikovat službu jako plnění za úplatu předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani. Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (viz rozsudek ze dne 25. října 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 32 a v něm citovaná judikatura).
- 27 Podle ustálené judikatury jsou služby poskytovány „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, a tudíž jsou zdanitelné pouze tehdy, když mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci (viz zejména rozsudek ze dne 12. května 2016, Gemeente Borsele v. Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 24 a v něm citovaná judikatura). Obec je názoru, že nevykonává ekonomickou činnost ve smyslu čl. 15 odst. 2 zákona o DPH, neboť vlastní příspěvek vlastníka nemovitosti není ekvivalentní k plnění poskytovanému Obcí. V judikatuře Soudního dvora je zdůrazňováno, že skutečnost, že je plnění poskytnuto za cenu vyšší nebo nižší, než je cena výrobní nebo režijní, není pro kvalifikaci plnění jako „plnění za úplatu“ významná. Tento pojem totiž předpokládá pouze to, že existuje přímá souvislost mezi dodáním zboží či poskytnutím služby a protiplněním skutečně získaným osobou povinnou k dani (rozsudek ze dne 12. května 2016, Gemeente Borsele v. Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 2[6]).
- 28 Je třeba zohlednit, že Obec financuje projekt ve značném rozsahu z obdržené dotace, vlastní příspěvek Obce tak rovněž není ekvivalentní ve vztahu k nákladům instalace. Nerovnocennost vlastních příspěvků je zásadně rysem všech občanskoprávních vztahů, v nichž je získána tzv. dotace na cenu zboží nebo služby. Skutečné náklady instalace systémů OZE ani Obec, ani vlastníka nemovitosti nenesou z vlastních prostředků, což vyplývá ze skutečnosti, že byla získána dotace a nesouvisí to s okolností, že službu instalace poskytuje Obec.
- 29 Ve věci C-520/14 Soudní dvůr upozornil na asymetrii příspěvků placených na dopravu dětí ve vztahu k nákladům dopravy a také na skutečnost, že podmínky, za kterých dochází k dopravě dětí, se liší od podmínek, za kterých jsou služby dopravy osob obvykle provozovány.
- 30 Předkládající soud uvažuje, zda taková asymetrie není také v předmětné věci. Výše platby poskytované vlastníkem nemovitosti byla vypočtena jako část způsobilých výdajů na konkrétní systém OZE určený dodavatelem. Způsob výpočtu vlastního příspěvku vlastníka nemovitosti ukazuje, že tento příspěvek není ekvivalentní ve vztahu k plnění uskutečňovanému Obcí (25 % způsobilých výdajů na instalaci). Náklady dozoru a propagace Obec hradí z vlastních prostředků a z dotace.

- 31 Předkládající soud rovněž upozorňuje na podmínky plnění, které jsou odlišné od těch tržních. Vlastníci nemovitosti zpřístupnili Obci část nemovitosti, která je nezbytná pro instalaci systému OZE. Dozor nad realizací Projektu bude provádět inspektor dozoru vybraný v rámci otevřeného zadávacího řízení. Vystává pochybnost, zda konečným příjemcem – spotřebitelem není vlastník nemovitosti, ale Obec. Výše uvedené může vést k závěru, že Obec je příjemcem služeb a platby vlastníků nemovitostí jsou pouze dodatečným zdrojem financování.
- 32 V takovém případě není možné hovořit o určení ceny plnění. Vzájemné plnění není možné vůbec identifikovat. Soudní dvůr konstatoval, že cílem čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice je zohlednit protiplnění zaplacené za dodání zboží nebo poskytnutí služby takovým způsobem, který odráží skutečnou celkovou hodnotu dodání zboží nebo poskytnutí služby. Pro tyto účely zahrnuje toto ustanovení do základu daně jako protiplnění dotace spojené přímo s cenou těchto plnění. (rozsudek ze dne 9. října 2019, C GmbH & Co. KG v. Finanzamt Z, C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, [bod 35 a v něm] citovaná judikatura). Nelze hovořit o vzájemném plnění tehdy, když obyvatel Obce není příjemcem investice. Je třeba zohlednit, že instalace zařízení není službou poskytovanou jednotlivým obyvatelům, nýbrž Obci, která v této fázi na základě smlouvy s dodavatelem nabývá do svého vlastnictví zařízení instalovaná na nemovitostech zpřístupněných obyvateli. Předkládající soud ve svých judikátech konstatuje, že prospěch z realizace projektu bude mít celá komunita, nikoliv pouze ti, kteří bydlí v nemovitostech, na nichž budou instalovány solární kolektory.
- 33 O tom, že Obec nevykonává ekonomickou činnost, svědčí také skutečnost, že jejím záměrem není pravidelně a trvale poskytovat služby spočívající v instalaci systémů OZE.
- 34 Závěr, že výše uvedené plnění [není] poskytováno v rámci ekonomické činnosti ještě neznamená, že není předmětem daně. Obec uvádí, že realizací Projektu plní zákonné úkoly vyplývající z ustawy o samorządzie gminnym (zákon o obecní samosprávě) a ze zákona o ochraně životního prostředí. Zákon o ochraně životního prostředí v čl. 403 odst. 2 ve spojení s čl. 400a odst. 1 body 21 a 22 stanoví, že financování ochrany životního prostředí v oblasti činností spojených s ochranou ovzduší a v oblasti podpory využití lokálních zdrojů obnovitelné energie a zavádění zdrojů energie, které jsou příznivější pro životní prostředí, je úkolem Obce v její samostatné působnosti.
- 35 Na druhou stranu zdá se, že se na vykonávání činností popsaných v žádosti nevztahuje zvláštní veřejnoprávní úprava. Skutečnost, že tyto úkoly mohou vykonávat subjekty, které nejsou jednotkami územní samosprávy, svědčí o tom, že při realizaci těchto úkolů nejsou v zásadě využívány právní prostředky vrchnostenské povahy, které jsou charakteristické pro veřejnou moc. S ohledem na dodržování pravidel hospodářské soutěže nemá okolnost, že tyto úkoly vykonávají veřejné i neveřejné subjekty, vést k odlišnému posouzení daňové povahy vykonávaných úkolů.



- 36 V případě kladného zodpovězení první otázky předkládající soud uvažuje, zda má být do základu daně ve smyslu článku 73 směrnice 2006/112 zahrnuta dotace z evropských prostředků získaná Obcí na realizaci projektů týkajících se OZE.
- 37 Závěr, že obec vykonává ekonomickou činnost, která není osvobozena od DPH, nemusí znamenat, že má být celá částka plateb od vlastníků nemovitostí zdaněna, neboť její část krytá financováním nemusí podléhat dani, protože nebude do základu daně zahrnuta.
- 38 V judikatuře Soudního dvora je zdůrazňováno, že aby byla dotace přímo vázaná na cenu předmětného plnění, musí být nejdříve specificky vyplacena subjektu, aby dodal určité zboží nebo poskytl určitou službu. Pouze v takovém případě může být dotace považována za protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby, a je tedy zdanitelná (rozsudky ze dne 15. července 2004, Komise v. Německo, C-144/02, EU:C:2004:444, body 27 a 28; a ze dne 9. října 2019, C GmbH & Co. KG v. Finanzamt Z, C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, bod 31). Za tímto účelem je nutné ověřit, zda kupující zboží nebo příjemce služby mají prospěch z dotace poskytnuté jejímu příjemci. Je totiž nezbytné, aby cena, kterou má kupující nebo příjemce zaplatit, byla snížena poměrně podle dotace poskytnuté prodávajícímu zboží nebo poskytovateli služby, přičemž tato dotace tedy představuje jeden z prvků stanovení ceny požadované prodávajícím zboží nebo poskytovatelem služby. Musí být tudíž ověřeno, zda skutečnost, že je dotace vyplacena prodávajícímu nebo poskytovateli, objektivně umožňuje tomuto prodávajícímu nebo poskytovateli zboží prodat nebo poskytnout službu za cenu nižší než za cenu, kterou by musel požadovat v případě, že by dotaci neobdržel. Mimoto protiplnění představované dotací musí být přinejmenším určitelné (rozsudek ze dne 9. října 2019, C GmbH & Co. KG v. Finanzamt Z, C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, body 32 a 33 a v nich citovaná judikatura).
- 39 Skutkový stav v této věci přitom nedovoluje konstatovat, že byla určena jakákoliv cena, kterou přímo ovlivňuje poskytnutá dotace. Ba naopak – na základě rozboru skutkového stavu lze dospět k závěru, že předmětná dotace je vázaná na náklady. Pro stanovení, zda určité dotace jsou nebo nejsou zdaněny, jsou podstatné podmínky, za nichž jsou přiznávány, jejichž úkolem je určení cíle dotace. Kritériem pro závěr, že je určitá dotace základem daně, je konstatování, že cílem dotace je financování konkrétní činnosti zdanitelné DPH. Oproti tomu dotace, které nelze spojit s konkrétními zdanitelnými činnostmi, nejsou základem daně ve smyslu článku 73 směrnice 2006/112.
- 40 Pro to, že dotace nepatří do základu daně služby tepelné modernizace, hovoří také skutečnost, že by to vedlo k porušení ustanovení čl. 69 odst. 3 písm. c) nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze dne 17. prosince 2013 o společných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti, Evropském zemědělském fondu pro rozvoj venkova a Evropském námořním a rybářském fondu, o obecných ustanoveních o Evropském fondu pro regionální rozvoj, Evropském sociálním fondu, Fondu soudržnosti a Evropském námořním a rybářském fondu a o zrušení nařízení Rady

(ES) č. 1083/2006 (Úř. věst. 2013, L 347, s. 320), v němž je stanoveno, že daň z přidané hodnoty, kromě případů, kdy je podle vnitrostátních právních předpisů neodpočitatelná, představuje nezpůsobilé náklady ve vztahu k příspěvku z evropských strukturálních a investičních fondů, tedy náklady které nemůžou být placeny z dotace.

- 41 Zahrnutí dotace do základu daně bude znamenat, že část těchto prostředků bude vynaložena nikoliv na účel, na který byly poskytnuty z unijního fondu, ale na odvedení daně do státního rozpočtu.
- 42 Účelem těchto investic je navíc realizace úkolů spojených s ochranou životního prostředí a zlepšením kvality ovzduší na území obce, což patří k úkolům vykonávaným obcí v její samostatné působnosti uvedeným v čl. 7 odst. 1 bodech 1 a 3 zákona ze dne 8. března 1990 o obecní samosprávě. Výše uvedené potvrzuje, že získaná dotace je podle smlouvy uzavřené s institucí, která ji poskytla, dotací účelovou, tedy dotací určenou na financování výdajů samospráv na investice, která je obecnou finanční podporou hradící náklady realizovaných úkolů. Tato dotace není také vypočtena na základě jednotkové sazby, jak je tomu u předmětových dotací, které jsou využívány na příspěvky na určité druhy zboží a služeb.