

**Sag C-612/21**

**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98  
stk. 1, i Domstolens procesreglement**

**Dato for indlevering:**

30. september 2021

**Forelæggende ret:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

**Afgørelse af:**

16. april 2021

**Appellant:**

Gmina O.

**Indstævnt:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

---

**Hovedsagens genstand**

Gmina O. [O. Kommune] har iværksat anke angående en individuel bindende forhåndsbesked, hvori kommunen er blevet anset som momspligtig på grundlag af leveringer af tjenesteydelser, der består i etablering af systemer for vedvarende energi.

**Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse**

Fortolkning af bestemmelser i direktiv 2006/112 og artikel 267 TEUF.

## Præjudicielle spørgsmål

1. Skal bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1 med senere ændringer), og navnlig direktivets artikel 2, stk. 1, artikel 9, stk. 1, og artikel 13, stk. 1, fortolkes således, at en kommune (et offentligt organ) handler som en momspligtig person når denne gennemfører et projekt, hvis formål er at fremme brugen af vedvarende energi, ved i henhold til civilretlige aftaler som kommunen har indgået med ejere af ejendomme at forpligte sig til at installere systemer for vedvarende energi på de pågældende ejendomme, og – efter en angiven periode er udløbet – til at overdrage ejendomsretten til disse systemer til ejerne af ejendommene?
2. Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal afgiftsgrundlaget som omhandlet i direktivets artikel 73 anses for at omfatte det af kommunen modtagne tilskud af EU-midler til gennemførelse af projekter for vedvarende energi?

### Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1): artikel 2, 9 og 13.

### Anførte nationale forskrifter

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov af 11.3.2004 om afgift på varer og tjenesteydelser (Dz.U. af 2018, position 2174, herefter som »momsloven«).

Artikel 15, stk. 1 Afgiftspligtige personer er juridiske personer, organisatoriske enheder andre end juridiske personer samt fysiske personer, som selvstændigt driver økonomisk virksomhed, som omhandlet i stk. 2, uagtet formålet eller resultatet af en sådan virksomhed.

Artikel 15, stk. 2 Ved økonomisk virksomhed forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder personer, der udnytter naturressourcer og driver landbrug, samt virksomhed inden for liberale erhverv. Økonomisk virksomhed omfatter navnlig handlinger der går ud på udnyttelse af materielle eller immaterielle goder af en vis varig karakter og i indtjeningsøjemed.

Artikel 15, stk. 6 Offentlige myndigheders organer og forvaltninger, der betjener disse organer, anses ikke for afgiftspligtige personer for så vidt udførelsen af opgaver som de har fået pålagt i medfør af særlige retsfor skrifter, til hvis gennemførelse de er oprettet, bortset fra virksomhed, der udøves på grundlag af indgåede civilretlige aftaler.

Artikel 29a, stk. 1, Afgiftsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som vareleverandøren eller tjenesteyderen har modtaget eller skal modtage fra aftageren eller tredje person fra salget, herunder tilskud, støtte og andre tillæg af lignende art, der har en direkte indflydelse på prisen af varer eller tjenesteydelser som den afgiftspligtige person har leveret.

2. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (lov af 27.4.2001 om miljøbeskyttelse, Dz. U. af 2020, position 1219 med senere ændringer)

Artikel 400a, stk. 1 Finansiering af miljøbeskyttelse og vandforvaltning omfatter:

- 21) projekter angående luftkvaliteten,
- 22) fremme af brugen af lokale vedvarende energi og indførelsen af mere miljøvenlige energibærere,

Artikel 403, stk. 2 Kommunernes egne opgaver omfatter finansiering af miljøbeskyttelse i det omfang, det er fastsat i artikel 400a, stk. 1, nr. [udelades] 21-25 [udelades] med en sats der mindst svarer til størrelsen af provenuet fra gebyrer og bøder, som omtalt i artikel 402, stk. 4, 5 og 6, og som udgør indtægter til kommunernes budgetter, med afdrag af overskuddet fra disse indtægter som overdrages til de regionale miljøbeskyttelsesfonde.

### **Fremstilling af de faktiske omstændigheder samt retsforhandlinger og parternes væsentligste argumenter**

- 1 Tvistens kerne vedrører spørgsmålet om, hvorvidt en kommune, som gennemfører et projekt angående etablering af systemer for vedvarende energi, handler som momspligtig, og i konsekvens heraf, hvorvidt det egne bidrag, som ejere af ejendomme betaler, og den medfinansiering, som kommunen har opnået til gennemførelsen af dette projekt, er momspligtige.
- 2 O. Kommune (herefter »appellanten« eller »kommunen«) har anmodet om en bindende forhåndsbesked angående fortolkningen af skatte- og afgiftsretlige forskrifter i en konkret sag vedrørende afgift på varer og tjenesteydelser (moms) for så vidt angår anerkendelse af kommunen som momspligtig på grundlag af leveringen af tjenesteydelser, der består i etableringen af systemer for vedvarende energi.
- 3 Kommunen er en enhed i det kommunale selvstyre, der er registreret som aktiv afgiftspligtig person for moms. Sammen med tre andre kommuner har den pågældende kommune indgået en partnerskabsaftale med henblik på gennemførelsen af et projekt angående etableringen af systemer for vedvarende energi på disse fire kommuners område (herefter »projektet«).

- 4 En af kommunerne har i egenskab af projektleder, på vegne af de samtlige partnere, indgået en aftale med provinsen om medfinansiering af projektet. I henhold til partnerskabsaftalen skulle den opnåede medfinansiering [(herefter støtten)] fordeles forholdsmæssigt mellem de respektive partnere.
- 5 Støtten er udelukkende bestemt til delvis dækning af støtteberettigede omkostninger. Det er op til de respektive kommuners skøn at beslutte, hvordan projektets øvrige omkostninger finansieres. Den af appellanten modtagne støtte omfatter omkostningerne forbundet med projektet og må kun anvendes til udgifter, som er nødvendige for projektets gennemførelse. Kommunen har fået tilkendt en støtte, der svarer til 75% af projektets samtlige støtteberettigede omkostninger.
- 6 Projektets hovedformål er at øge andelen af vedvarende energi i den samlede energiproduktion og at reducere emissionen af luftforurenende stoffer, fremme anvendelsen af solenergi, stimulere udviklingen af vedvarende energi blandt individuelle modtagere ved at etablere systemer for vedvarende energi, som er økologiske og mere miljøvenlige. Inden for projektets rammer gennemfører kommunen den af Ministerrådet vedtaget »Energipolitik i Polen frem til 2030« af 10. november 2009, hvorefter vedvarende energi skal udgøre 20% af energiproduktionen.
- 7 Inden for projektets rammer skal der på beboelsesejendomme etableres solcelleanlæg, luftvarmepumper til opvarmning af brugsvand og solvarmeanlæg. Kommunen har indgået aftaler med fysiske personer (beboere) som ejendomsejere. Ejendomsejerne tiltræder projektet frivilligt på grundlag af en aftale med kommunen.
- 8 Ifølge aftalen, der er indgået med ejerne af ejendomme, skal samtlige systemer for vedvarende energi ejes af kommunen under hele projektførelsen, dvs. i 5 år fra den dag, hvor kommunen modtog den sidste indbetaling i henhold til aftalen om medfinansieringen og partnerskab. Efter denne periodes udløb skal ejendomsretten til systemet for vedvarende energi overdrages til ejeren af ejendommen. Under projektførelsen vil ejendommens ejer ikke kunne afhænde systemet for vedvarende energi. Kommunen kan heller ikke afhænde eller demontere systemet under projektførelsen, idet det kunne medføre risiko for, at kommunen vil være nødsaget til at tilbagebetale støtten. Ejendommens ejere er forpligtede til inden for en aftalt frist at indbetale bidrag til kommunens bankkonto. Ejerne vil kunne uden yderligere gebyr udnytte systemet for vedvarende energi, i overensstemmelse med de i aftalen anførte vilkår. Kommunen er af hver ejendomsejer blevet bemyndiget til at repræsentere ejeren over for vedkommende administrative organer, når der søges om de i lovgivningen påkrævede tilladelser, som er nødvendige til etableringen af anlægget på vedkommendes ejendom.
- 9 Kommunen har forpligtet sig til at vælge en leverandør, fastsætte en tidsplan for arbejdet, udføre et løbende bygherretilsyn, deltage i afleveringsforretninger og

forberede projektets finansopgørelse. De bidrag, der betales af ejerne af ejendommene, er de eneste vederlag fra deres side, der betales til kommunen i forbindelse med projektets gennemførelse. Disse bidrag udgør en andel af de støtteberettigede omkostninger af det pågældende system for vedvarende energi som fastsættes af leverandøren, dvs. en andel af vederlaget som leverandøren skal få for det pågældende system. Denne andel udgør 25% af de støtteberettigede omkostninger, idet aftalen med ejendommens ejer også fastsætter den maksimale størrelse af bidraget som et fast maksimumbeløb.

- 10 Beløbene indbetalt af ejerne af ejendomme anvendes ikke til at dække omkostningerne til tilsyn og markedsføring. Disse støtteberettigede omkostninger dækkes af kommunens egne midler og af støtten. Systemer for vedvarende energi vil blive etableret af leverandøren – en virksomhed valgt efter offentligt udbud i henhold til regler for offentlige indkøb.
- 11 Der vil være fem parter til aftalen – parterne består af leverandøren og de fire ordregivende kommuner. Aftalen vil angive omfanget og typen af systemer for vedvarende energi, som bliver fremstillet for de respektive kommuner. Hver kommune vil afregne hver for sig med leverandøren, således at denne vil udstede fakturaer for de respektive kommuner for så vidt disse respektive ordre.
- 12 Det er ikke muligt at opnå yderligere støtte, såfremt leverandøren byder en højere pris end det var forudsat. Støtten vil til gengæld være lavere, hvis prisen, som skal betales til leverandøren, bliver lavere end anført i anmodningen om støtte. Aftalen om medfinansiering af projektet pålægger ikke kommunen at opnå egenbetaling fra ejendommenes ejere, og størrelsen af sådanne bidrag er ikke omhandlet i aftalen.
- 13 Støtten ydes med henblik på medfinansiering af de støtteberettigede omkostninger (herunder markedsføringsomkostningerne og omkostningerne ved tilsyn) afholdt af kommunen inden for projektets rammer, og det er disse omkostninger som kommunen efterfølgende vil opføre over for den bevilgende institution. Det afgørende for støttens størrelse er størrelsen af de støtteberettigede udgifter, afholdt af kommunen til indkøb i forbindelse med projektet.
- 14 Kommunen har henvendt sig til Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktøren for den nationale skatte- og afgiftsoplysning) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) med et spørgsmål om, hvorvidt bidragene indbetalt af ejerne af ejendomme samt de af kommunen opnåede støttebeløb ikke er momspligtige, idet kommunen for så vidt angår etableringen af systemer for vedvarende energi ikke handler som momspligtig person. Det er kommunens opfattelse, at de leverede tjenesteydelser ikke er momspligtige, fordi de leveres i offentligt regi og ikke som led i [kommunens] økonomiske virksomhed. Følgelig udgør bidragene og støtten ikke et vederlag for de leverede tjenesteydelser, som er afgiftspligtige.

- 15 Skatte- og afgiftsmyndigheden har i sin bindende forhåndsbesked af 7. august 2019 om fortolkningen af momslovgivningen fastslået, at kommunens opfattelse er fejlagtig. Skatte- og afgiftsmyndigheden har angivet, at kommunen med hensyn til de angivne foretagender handler som momspligtig. Hverken den omstændighed, at kommunen udøver egne opgaver eller projektets formål kan føre til en afgiftsfritagelse på momsområdet eftersom udøvelsen af de pågældende aktiviteter desuden skal være underlagt særlig offentligretlig regulering med hensyn til anvendelsen af myndighedsbeføjelser.
- 16 Ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden leveres de beskrevne tjenesteydelser på grundlag af civile aftaler, er ydet mod vederlag og vedrører en branche (type af tjenesteydelser), hvor der også er andre aktører på markedet, hvis virksomhed ikke er undtaget fra momslovens anvendelsesområde. I den beskrevne transaktion handler kommunen på lige fod med andre erhvervsdrivende, således at transaktionen i lyset af artikel 15, stk. 6, i momsloven samt Domstolens praksis er momspligtig efter de almindelige regler.
- 17 Det er skatte- og afgiftsmyndighedens vurdering i øvrigt, at der består en direkte sammenhæng (ækvivalens) mellem kommunens levering og de af ejerne af ejendomme indbetalte beløb. Beløbene udgør således en modværdi for de af kommunen ydede tjenesteydelser.
- 18 Desuden har skatte- og afgiftsmyndigheden henvist til momslovens artikel 29, stk. 1, hvorefter afgiftsgrundlaget både omfatter indbetalingerne fra ejerne af ejendomme og støttebeløbet modtaget af kommunen fra tredjemand for udførelsen af tjenesteydelser, der består i at etablere systemer for vedvarende energi, som er afgiftspligtige i henhold til momslovens artikel 5, stk. 1, nr. 1.
- 19 Retten i første instans forkastede kommunens søgsmål.
- 20 Retten delte ikke kommunens opfattelse, at kommunen ikke har udøvet økonomisk virksomhed, som omhandlet i momslovens artikel 15, stk. 2, begrundet i fraværet af ydelsernes ækvivalens. Ifølge rettens vurdering er den manglende ækvivalens med hensyn til de forskellige indbetalte beløb et kendetegn for samtlige civile forhold, hvor prisen på en vare eller en ydelse er subsidieret. Retten tiltrådte ej heller kommunens holdning, hvorefter de pågældende transaktioner ikke blev gennemført med gevinst for øje, men derimod for at øge andelen af vedvarende energi i den samlede energiproduktion. Det var rettens opfattelse, at det andet formål ikke udelukkede det første formål. Kommunen får - efter rettens opfattelse - 25% af de afholdte støtteberettigede omkostninger godtgjort af ejerne af ejendomme, og etableringen sker således ikke uden bidrag fra ejerne af ejendomme. Den omstændighed, at kommunen ikke opnår nogen gevinst, påvirker heller ikke vurderingen af, hvorvidt disse handlinger er omfattet af økonomisk virksomhed.
- 21 Ifølge retten i første instans kunne den omstændighed, at kommunen udfører en offentlig opgave (miljø- og naturbeskyttelse) heller ikke medføre afgiftsfritagelse.

- 22 Retten fandt, at forholdet mellem kommunen og ejendomsejeren er et civilretligt forhold på grundlag af den indgåede aftale. Hermed agerer kommunen ikke som et offentligretligt organ i det foreliggende tilfælde.
- 23 For så vidt angår tilsidesættelse af momslovens artikel 29a, stk. 1, var det ifølge retten ubestridt, at støtten i den foreliggende sag er blevet ydet med henblik på finansiering af etableringen af systemer for vedvarende energi hos en given ejendomsejer og selve anbringelsen af systemet for vedvarende energi momspligtig.
- 24 Kommunen har iværksat anke til prøvelse af den ovennævnte dom.

### **Kort redegørelse for begrundelsen for forelæggelsen**

- 25 Den forelæggende rets standpunkt er, at det er nødvendigt at undersøge, hvorvidt kommunen udøver økonomisk virksomhed, forud for efterprøvelsen af, hvorvidt en given transaktion gennemføres inden for rammerne af offentlig myndighedsudøvelse. Det skal anføres, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at vurderingen af artikel 13, stk. 1, i direktivet 2006/112, i lyset af formålene med dette direktiv, indikerer, at to betingelser må være opfyldt kumulativt for at princippet om afgiftsfritagelse kan anvendes, nemlig at der skal være tale om et offentligretligt organs udøvelse af virksomhed og udøvelse af virksomhed, der varetages i egenskab af offentlig myndighed (jf. dom af 25.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 51 og deri anførte praksis).
- 26 For at kunne fastslå, hvorvidt kommunen udøver økonomisk virksomhed på det undersøgte område, er det nødvendigt at efterprøve, hvorvidt handlingerne udføres mod vederlag. Muligheden for at kvalificere en levering af tjenesteydelse som en levering mod vederlag forudsætter alene, at der består en direkte sammenhæng mellem denne levering og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng foreligger, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren jf. dom af 25.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 32 og deri anførte praksis).
- 27 I overensstemmelse med fast praksis sker en levering af tjenesteydelser »mod vederlag« som omhandlet i artikel 2, stk. 1, litra c, i direktivet 2006/112, og er dermed momspligtig alene såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. navnlig dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 24 og deri anførte retspraksis). Kommunen er af den opfattelse, at denne ikke udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i momslovens artikel 15, stk. 2, idet bidraget fra ejeren af ejendom ikke er ækvivalent med kommunens ydelse. Det

understreges i Domstolens praksis, at den omstændighed, at en økonomisk transaktion er blevet foretaget til en pris, der er lavere eller højere end kostprisen, er uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en »transaktion mod vederlag«. Det sidstnævnte begreb forudsætter nemlig udelukkende, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af goder eller leveringen af tjenesteydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget (dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 25).

- 28 Det skal dog påpeges, at kommunen finansierer projektet ved hjælp af den modtagne støtte, således at kommunens eget bidrag ej heller er ækvivalent med etableringens omkostninger. Fraværet af ækvivalens af egne bidrag er i almindelighed et kendetegn for samtlige civile retsforhold, hvor der sker subsidiering af prisen på en vare eller en tjenesteydelse. Det er hverken kommunen eller ejeren af ejendom, der bærer de faktiske omkostninger ved etableringen af systemer for vedvarende energi, hvilket er en konsekvens af modtagelsen af støtten og ikke forbundet med den omstændighed, at etableringsydelsen ydes af kommunen.
- 29 I sag C-520/14 henledte Domstolen opmærksomheden på asymmetrien mellem bidrag til udgifterne til skoletransport og transportudgifterne samt den omstændighed, at skoletransporten ikke var blevet udført på vilkår, hvorpå ydelser til personbefordring normalt udføres.
- 30 Den forelæggende ret overvejer, om der ligeledes er en sådan asymmetri i den foreliggende sag. Størrelsen af bidraget, der er betalt af ejendommens ejer, er blevet fastsat som en andel af de støtteberettigede omkostninger af det af leverandøren angivne system for vedvarende energi. Metoden for fastsættelse af bidragsstørrelsen for en individuel ejendomsejer viser, at bidraget ikke er ækvivalent med den af kommunen leverede ydelse (25% af de støtteberettigede etableringsomkostninger). Omkostningerne til tilsyn og markedsføring dækkes af kommunens egne midler samt støtten.
- 31 Den forelæggende ret gør i øvrigt opmærksom på transaktionens vilkår, der afviger fra markedsvilkår. Ejendommens ejere har stillet dele af deres ejendomme til rådighed for kommunen i det omfang, det er nødvendigt for etableringen af systemer for vedvarende energi. Tilsynet med projektets gennemførelse skal udføres af en tilsynsførende, der er valgt ved et offentligt udbud. Det er således ikke ejendommens ejer, der er den endelige aftager – dvs. forbrugeren – men til gengæld kommunen. Det ovennævnte kan føre til en konklusion, at det er kommunen, der er ydelsesmodtageren, mens bidragene indbetalte af ejerne af ejendomme alene er en supplerende finansieringskilde.
- 32 I så fald kan der ikke være tale om en fastsættelse af en ydelses pris. Det er overhovedet ikke muligt at identificere en gensidig ydelse. Som Domstolen har påpeget, har sjette direktivs artikel 11, del A, stk. 1, litra a, til formål at tage hensyn til det vederlag, som betales for en levering af goder eller tjenesteydelser,



på en sådan måde, at leveringens fulde reelle værdi afspejles. I dette øjemed medtager denne bestemmelse tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris i afgiftsgrundlaget (dom af 9.10.2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847, præmis 32, 33 og den deri nævnte praksis). Der er ikke tale om en gensidig ydelse, når en person, som er bosiddende i kommunen, ikke er modtager af investeringen. Opmærksomheden henledes på, at etableringen af anlæg ikke er en ydelse leveret til de enkelte beboere, men til kommunen, som på det tidspunkt – i kraft af aftalen med leverandøren – erhverver ejendomsretten til anlæggene etablerede på de udlånte ejendomme. Projektets gennemførelse vil til gengæld – som omhandlet i den forelæggende rets praksis – gavne hele lokalsamfundet og ikke alene beboerne af de ejendomme, hvorpå solvarmeanlæggene er blevet etableret.

- 33 Også den omstændighed, at kommunen ikke har til hensigt kontinuerligt og regelmæssigt at yde etablering af systemer for vedvarende energi, taler for, at kommunen ikke udøver økonomisk virksomhed.
- 34 Selv hvis det antages, at den beskrevne transaktion udføres inden for rammerne af økonomisk virksomhed, vil det ikke uden videre betyde, at denne er afgiftspligtig. Kommunen har anført, at projektet gennemføres som led i udførelsen af lovbestemte opgaver i henhold til Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (lov om kommunalt selvstyre) og lov om miljøbeskyttelse. Artikel 403, stk. 2, jf. artikel 400a, stk. 1, nr. 21 og 22, i lov om miljøbeskyttelse bestemmer, at finansieringen af miljøbeskyttelsen for så vidt angår initiativer til luftkvalitetsbeskyttelsen og fremme af brugen af lokale vedvarende energikilder samt indførelsen af mere miljøvenlige energibærere er kommunens egne opgaver.
- 35 På den anden side synes udførelsen af de i anmodningen beskrevne handlinger ikke at være underlagt særlige offentligretlige regler. Den omstændighed, at også personer, der ikke er enheder af lokale myndigheder, kan udføre disse opgaver, betyder, at disse opgaver i princippet udføres uden anvendelse af retsmidler som indebærer udøvelse af offentlige myndighedsbeføjelser. Til gengæld, og under hensyntagen til overholdelsen af konkurrencereglerne, kan den omstændighed, at disse opgaver udføres af både offentlige og ikke-offentlige personer, ikke føre til en differentieret afgiftsretlig vurdering af de udførte opgaver.
- 36 Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende overvejer den forelæggende ret, hvorvidt der i afgiftsgrundlaget som omhandlet i artikel 73 i direktiv 2006/112, skal indregnes de af kommunen modtagne tilskud fra EU-midler bestemt til gennemførelse af projekter angående vedvarende energi.
- 37 Såfremt det lægges til grund, at kommunen udøver økonomisk virksomhed, som ikke er afgiftsfritaget, betyder det ikke nødvendigvis, at hele beløbet svarende til bidragene fra ejerne af ejendommene er afgiftspligtigt, idet andelen af beløbet, der er dækket af finansieringen, kan være fritaget for afgiftspligt som følge af, at denne ikke vil indregnes i afgiftsgrundlaget.

- 38 Det understreges i Domstolens praksis, at et tilskud - for at det kan anses som direkte forbundet med prisen på den pågældende transaktion - skal være blevet betalt til den tilskudsmodtagende erhvervsdrivende mod, at denne har leveret en bestemt vare eller udført en bestemt tjenesteydelse. Det er kun i dette tilfælde, at tilskuddet kan anses for at være et vederlag for levering af en vare eller udførelse af en tjenesteydelse, og at det dermed er momspligtigt (jf. dom af 15.7.2004, Kommissionen/Tyskland, C-144/02, EU:C:2004:444, præmis 27 og 28, og af 9.10.2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847, præmis 31). Med dette for øje skal det undersøges, om køberne af varen eller aftagerne af tjenesteydelsen drager fordel af tilskuddet, der ydes tilskudsmodtageren. Dette kræver, at den pris, som køberen eller aftageren skal betale, fastsættes på en sådan måde, at den falder svarende til det tilskud, som er blevet ydet sælgeren af varen eller tjenesteyderen, og at tilskuddet således udgør en faktor ved fastsættelsen af den pris, som sælgeren eller tjenesteyderen forlanger. Det skal således undersøges, om sælgeren eller tjenesteyderen, fordi den pågældende får udbetalt et tilskud, objektivt set kan sælge varen eller udføre tjenesteydelsen til en lavere pris end den, den pågældende ville være nødt til at kræve, hvis der ikke var ydet noget tilskud. Endvidere må det vederlag, som tilskuddet måtte udgøre, i det mindste kunne fastsættes (dom af 9.10.2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 og C-574/18, EU:C:2019:847, præmisser 32 og 33 og den deri nævnte praksis).
- 39 Imidlertid lader de faktiske omstændigheder i den forelæggende sag ikke antage, at der er blevet fastsat nogen pris, som det ydede tilskud direkte har indflydelse på. Tværtimod giver analysen af de faktiske omstændigheder grundlag for at anse det omtalte tilskud for at være relateret til kostprisen. Betingelserne for ydelse af det omtalte tilskud er et væsentligt grundlag for at fastslå, hvorvidt de omtalte tilskud er afgiftspligtige eller ej, idet betingelserne angiver hensigten med den ydede medfinansiering. Kvalificering af et tilskud som et beløb, der udgør afgiftsgrundlaget, sker dermed på grundlag af konstateringen, at formålet med tilskuddet er at finansiere en konkret momspligtig foretagende. Til gengæld indregnes tilskudsbeløb ikke i afgiftsgrundlaget, som omhandlet i artikel 73 i direktiv 2006/112, når beløbene ikke kan forbindes med konkrete momspligtige transaktioner.
- 40 Det taler også for, at tilskuddet ikke indregnes i afgiftsgrundlaget for leveringen af en tjenesteydelse, der består i energirenovering, idet det ville føre til en tilsidesættelse af artikel 69, stk. 3, litra c), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 1303/2013 af 17. december 2013 om fælles bestemmelser for Den Europæiske Fond for Regionaludvikling, Den Europæiske Socialfond, Samhørighedsfonden, Den Europæiske Landbrugsfond for Udvikling af Landdistrikterne og Den Europæiske Hav- og Fiskerifond og om generelle bestemmelser for Den Europæiske Fond for Regionaludvikling, Den Europæiske Socialfond, Samhørighedsfonden og Den Europæiske Hav- og Fiskerifond og om ophævelse af Rådets forordning (EF) nr. 1083/2006 (EFT 2013, L 347, s. 320), som foreskriver, at moms, medmindre den ikke kan blive tilbagebetalt i henhold til national momslovgivning, ikke er berettiget til støtte i relation til det

støttebeløb, der er overført fra Europæiske Struktur- og Investeringsfondene, dvs. ikke kan godtgøres med tilskudsbeløbet.

- 41 Den omstændighed, at tilskudsbeløbet medregnes i afgiftsgrundlaget, vil betyde, at en del af disse midler ikke vil være anvendt til det formål, hvortil de er blevet ydet fra en EU-fond, men som et bidrag til statsbudgettet.
- 42 Ydermere er formålet med disse investeringer at udføre opgaver i forbindelse med miljøbeskyttelse og sikre forbedring af luftkvaliteten på kommunens område, hvilket hører til kommunens egne opgaver, som omhandlet i artikel 7, stk. 1, nr. 1 og 3 i lov af 8. marts 1990 om et kommunalt selvstyre. Dette understøtter, at den modtagne støtte i overensstemmelse med aftalen, som er underskrevet med institutionen, som yder støtten, er et målrettet tilskud, dvs. bestemt til medfinansiering af omkostningerne til de af de lokale myndigheder gennemførte investeringer, hvilket er et almindeligt tilskud, som dækker omkostningerne ved de udførte opgaver. Tilskuddet er ej heller kalkuleret med udgangspunkt i en sats pr. enhed, som det er tilfældet ved specifikke tilskud bestemt til støtte til nærmere angivne typer af produkter og tjenesteydelser.

ARBEJDSDOKUMENT