

Cauza C-612/21

Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție

Data depunerii:

30 septembrie 2021

Instanța de trimitere:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data deciziei de trimitere:

16 aprilie 2021

Recurentă:

Gmina O.

Cealaltă parte din procedura de recurs:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Obiectul procedurii principale

Recurs introdus de comună cu privire la interpretarea fiscală individuală conform căreia comuna a fost recunoscută ca persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru instalarea sistemelor de energie regenerabilă

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dispozițiilor Directivei 2006/112; articolul 267 din TFUE

Întrebările preliminare

1. Dispozițiile Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, [Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7,] cu modificările ulterioare) și în special articolul 2 alineatul (1), articolul 9 alineatul (1) și articolul 13 alineatul (1) din această directivă trebuie interpretate în sensul că o comună (autoritate publică) acționează în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA atunci când implementează un proiect al cărui scop este creșterea ponderii surselor regenerabile de energie printr-un angajament, în temeiul unui contract de drept civil încheiat cu proprietarii de imobile, privind realizarea și instalarea pe imobilele acestora a sistemelor de surse regenerabile de energie și – după o anumită perioadă de timp – transferul dreptului de proprietate asupra acestor sisteme către proprietarii de imobile?

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

Dispoziții de drept al Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7): articolele 2, 9 și 13

Dispozițiile naționale invocate

1. Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii (Dz.U. [Jurnalul Oficial] 2018, poziția 2174, cu modificările ulterioare, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”)

Articolul 15.1. Persoane impozabile înseamnă persoanele juridice, entitățile organizaționale fără personalitate juridică și persoanele fizice care desfășoară în mod independent una dintre activitățile economice menționate la alineatul 2, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

Articolul 15.2. Orice activitate a producătorilor, a comercianților sau a persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată activitate economică. În special, exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este considerată activitate economică.

Articolul 15.6. Nu sunt considerate persoane impozabile organele autorităților publice și oficiile care sprijină aceste organe în domeniul atribuțiilor conferite prin prevederi legale speciale pentru a căror îndeplinire au fost desemnate, cu excepția activităților exercitate în temeiul unor contracte de drept privat.

Articolul 29a alineatul 1. Baza de impozitare [...] cuprinde tot ceea ce constituie contraprestația obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator în schimbul vânzării din partea cumpărătorului, a clientului sau a unui terț, inclusiv alocările, subvențiile și alte plăți suplimentare de aceeași natură primite de furnizor sau de prestator, care au un impact direct asupra prețului bunurilor livrate sau al serviciilor furnizate de persoana impozabilă.

2. Legea din 27 aprilie 2001, Legea privind protecția mediului (Dz.U [Jurnalul Oficial] 2020, poziția 1219, cu modificările ulterioare)

Articolul 400a alineatul 1 Finanțarea protecției mediului și a gospodăririi apelor include:

- 21) proiecte legate de protecția aerului;
- 22) sprijinirea utilizării surselor locale de energie regenerabilă și introducerea unor purtători de energie mai prietenoși față de mediu;

Articolul 403 alineatul 2 Sarcinile proprii ale comunelor includ finanțarea protecției mediului în măsura prevăzută la articolul 400a alineatul 1 punctele [...] 21)-25) [...] într-un quantum care nu mai mic decât suma încasărilor din taxe și penalități menționată la articolul 402 alineatele 4, 5 și 6, ce se constituie în venituri ale bugetelor comunale, mai puțin excedentul din contul acestor venituri transferat fondurilor voievodatului.

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii și principalele argumente ale părților

- 1 Fondul litigiului se referă la chestiunea dacă o comună, atunci când implementează un proiect privind instalarea sistemelor de surse regenerabile de energie („SRE”), acționează în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA și, în consecință, dacă contribuția proprie a proprietarilor de imobile și finanțările obținute de comună pentru implementarea acestui proiect sunt supuse TVA-ului.
- 2 Gmina [Comuna] O. (denumită în continuare „reclamanta” sau „Comuna”) a solicitat o interpretare a legislației fiscale într-un caz individual privind taxa pe valoarea adăugată (TVA) în scopul recunoașterii acesteia drept persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru instalarea sistemelor SRE.
- 3 O comună este o colectivitate teritorială înregistrată ca persoană impozabilă în scopuri de TVA. Împreună cu alte trei comune, Comuna a încheiat un acord de

parteneriat pentru implementarea unui proiect privind instalarea sistemelor SRE în aceste patru comune (denumit în continuare „Proiectul”).

- 4 În calitate de lider al Proiectului, una dintre comune, în numele tuturor partenerilor, a încheiat cu voievodatul un acord de cofinanțare a Proiectului . Pe baza acordului de parteneriat, finanțarea obținută va fi transferată partenerilor individuali.
- 5 Cofinanțarea este destinată să acopere doar o parte din costurile eligibile. Este la latitudinea fiecărei comune să decidă cum să finanțeze restul costurilor Proiectului. Cofinanțarea primită de reclamantă acoperă cheltuielile legate de Proiect și poate fi alocată numai cheltuielilor necesare pentru implementarea acestui Proiect. Comunei i-a fost acordată o cofinanțare în valoare de 75 % din totalul costurilor eligibile ale Proiectului.
- 6 Obiectivul principal al Proiectului este creșterea ponderii surselor regenerabile de energie în producția totală de energie și reducerea emisiilor de poluanți atmosferici, promovarea utilizării energiei solare, stimularea dezvoltării surselor de energie regenerabile în rândul destinatarilor individuali prin instalarea sistemelor de energie regenerabilă - ecologice și mai prietenoase față de mediu. Ca parte a Proiectului, Comuna implementează „Politica Energetică a Poloniei până în 2030” adoptată de Consiliul de Miniștri din 10 noiembrie 2009, pe baza căreia SRE vor constitui 20 % din energia produsă.
- 7 Ca parte a proiectului, panourile fotovoltaice, pompele de căldură cu aer pentru încălzirea apei menajere și colectoarele solare vor fi instalate pe proprietăți imobiliare deținute de rezidenți și persoane juridice. Comuna a încheiat contracte cu persoane fizice (rezidenți) în calitate de proprietari de imobile. Proprietarii de imobile se alătură voluntar proiectului pe baza contractului încheiat cu Comuna.
- 8 În conformitate cu contractul încheiat cu proprietarii de imobile, toate sistemele SRE vor fi în proprietatea Comunei pe durata proiectului, adică cinci ani de la data primirii de către Comună a ultimei plăți în temeiul acordului de cofinanțare și al acordului de parteneriat. După această perioadă, proprietatea sistemului SRE va fi transferată proprietarului imobilului. Pe durata proiectului, proprietarul imobilului nu va putea vinde sistemul SRE. De asemenea, Comuna nu poate vinde sau demonta instalația în perioada respectivă, întrucât acest lucru ar putea expune Comuna la necesitatea returnării subvenției. Proprietarii de imobile sunt obligați să plătească propria contribuție în contul bancar al Comunei la termenul stabilit prin contract. Proprietarii vor putea utiliza gratuit sistemul SRE, în conformitate cu termenii contractului. Comuna a fost autorizată de proprietarul imobilului să acționeze în numele său în fața autorităților administrative competente atunci când solicită autorizațiile prevăzute de lege, necesare montării instalației pe proprietatea sa imobiliară.
- 9 Comuna s-a angajat să selecteze un profesionist, să stabilească un grafic de lucru, să supravegheze investiția în mod continuu, să efectueze recepția finală și

decontarea financiară a Proiectului. Contribuția proprie plătită de proprietarii de imobile va fi singura plată din partea lor către Comună ce rezultă din implementarea Proiectului. Această contribuție face parte din costurile eligibile ale unui anumit sistem SRE specificat de contractant, adică remunerația contractantului pentru acel sistem specific. Această parte reprezintă 25 % din costurile eligibile, iar contractul cu proprietarul imobilului include, de asemenea, o sumă maximă a contribuției proprii, specificată ca valoare.

- 10 Contribuțiile proprietarilor de imobile nu sunt alocate costurilor de supraveghere și promovare. Aceste costuri eligibile sunt acoperite de Comună din resurse proprii și din subvenție. Sistemele SRE vor fi instalate de contractant - o entitate selectată printr-o licitație deschisă pe baza dispozițiilor privind achizițiile publice.
- 11 Acordul cu contractantul va avea cinci părți, acestea fiind contractantul și cele patru comune contractante. Contractul va specifica domeniul de aplicare și tipul sistemelor SRE care vor fi implementate pentru comune în mod individual. Fiecare comună va deconta conturi separate cu contractantul, astfel încât acesta va emite facturi către comune în mod individual pentru comanda fiecăreia dintre ele.
- 12 Nu este posibilă obținerea unei subvenții mai mari în cazul în care contractantul oferă un preț mai ridicat decât cel estimat. Pe de altă parte, cofinanțarea va fi mai mică dacă prețul care trebuie plătit contractantului este mai mic decât estimarea din cererea de cofinanțare. Acordul de cofinanțare a proiectului nu impune Comunei o obligație de a obține propria contribuție de la proprietarii de imobile și nu se referă la suma plăților acestora.
- 13 Cofinanțarea se acordă pentru a cofinanța costurile eligibile (inclusiv costurile de promovare și supraveghere) efectuate de Comună ca parte a Proiectului, iar Comuna va deconta costurile împreună cu instituția care acordă cofinanțarea. Valoarea cofinanțării este determinată de valoarea costurilor eligibile suportate de Comună pentru achizițiile aferente Proiectului.
- 14 Comuna a adresat Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directorul Oficiului Național de Informare Fiscală) (denumit în continuare „autoritatea fiscală”) întrebarea dacă contribuția proprie a proprietarilor de imobile și cofinanțarea obținută de Comună nu vor fi supuse TVA-ului pentru motivul că Comuna nu acționează ca persoană impozabilă în scopuri de TVA în domeniul instalării sistemelor SRE. În opinia sa, serviciile furnizate nu sunt supuse TVA-ului, deoarece sunt efectuate în regim de drept public, iar nu ca parte a unei activități economice. În consecință, contribuția proprie și subvenția nu constituie o remunerație pentru serviciile impozabile furnizate.
- 15 În interpretarea individuală din data de 7 august 2019, autoritatea fiscală a constatat că poziția Comunei este incorectă. Aceasta a indicat că Comuna va acționa ca persoană impozabilă în scopuri de TVA în legătură cu aceste activități. Nici îndeplinirea sarcinilor proprii de către Comună, nici scopul Proiectului nu pot determina lipsa supunerii la plata TVA-ului. Desfășurarea activităților descrise

trebuie să fie supusă unor reglementări speciale de drept public, cu utilizarea privilegiilor puterii de stat.

- 16 Potrivit autorității fiscale, serviciile descrise sunt efectuate pe baza contractelor de drept civil, sunt furnizate în schimbul unei plăți și se referă la sfera de activitate (servicii), în care există și alte entități pe piață ale căror activități nu sunt excluse din domeniul de aplicare al Legii privind TVA-ul. În operațiunea descrisă, Comuna acționează în mod similar cu alte entități economice, prin urmare, în lumina articolului 15 alineatul 6 din Legea privind TVA-ul și jurisprudența Curții, această operațiune este supusă TVA-ului pe principii generale.
- 17 În opinia autorității fiscale, există o relație directă (echivalență) între prestația Comunei și plățile efectuate de proprietari. Astfel, aceste plăți vor constitui remunerație pentru serviciile furnizate de Comună.
- 18 Mai mult, autoritatea fiscală a indicat că în temeiul articolului 29 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, baza de impozitare va include atât plățile efectuate de proprietarii de imobile, cât și valoarea cofinanțării primite de Comună de la o terță parte pentru furnizarea de servicii constând în implementarea sistemelor SRE și supuse TVA-ului în conformitate cu articolul 5 alineatul 1 punctul 1) din Legea privind TVA-ul.
- 19 Instanța de fond a respins acțiunea introdusă de Comună.
- 20 Instanța nu a împărtășit opinia Comunei că aceasta nu desfășoară activitate economică în sensul articolului 15 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul din cauza lipsei de echivalență a prestațiilor. În opinia instanței, lipsa echivalenței contribuțiilor proprii este în esență o caracteristică a tuturor raporturilor de drept civil în care este primită o subvenție la prețul bunurilor sau serviciilor. De asemenea, instanța nu a împărtășit opinia Comunei conform căreia activitățile întreprinse nu urmăresc obținerea unui profit, ci creșterea ponderii SRE în producția globală de energie. În opinia Curții, implementarea celui de-al doilea obiectiv nu împiedică realizarea primului obiectiv. Comuna primește o rambursare de 25 % a costurilor eligibile suportate de proprietarii de imobile, prin urmare instalarea nu are loc fără participarea financiară a proprietarilor de imobile. Faptul că Comuna nu obține profit nu afectează nici aprecierea dacă aceste activități se încadrează în domeniul de activitate economic.
- 21 În opinia instanței de fond, Comuna nu este exclusă de la impozitare nici prin faptul că îndeplinește o sarcină publică (protecția mediului și a naturii).
- 22 Instanța a constatat că raportul dintre Comună și proprietarul imobilului este un raport de drept civil rezultat din contractul încheiat. Prin urmare, Comuna nu acționează în calitate de autoritate publică.
- 23 În ceea ce privește încălcarea articolului 29a alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, în opinia instanței, nu exista nicio îndoială că, în cazul de față, subvenția a fost acordată pentru finanțarea instalării sistemelor SRE la un anumit proprietar de

imobil. Pe de altă parte, chiar activitatea de instalare a sistemelor SRE este supusă TVA-ului.

24 Comuna a formulat recurs împotriva hotărârii sus-menționate.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 25 Instanța de trimitere consideră că, înainte de a examina dacă o operațiune este efectuată în calitate de autoritate publică, este necesar să se verifice dacă Comuna desfășoară o activitate economică. Trebuie să se observe că, așa cum rezultă din jurisprudența Curții, interpretarea articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112, în lumina obiectivelor acestei directive, arată că trebuie îndeplinite două condiții cumulative pentru aplicarea principiului neimpozitării, și anume desfășurarea unei activități de către un organism public și că desfășurarea unei activități în calitate de autoritate publică (a se vedea Hotărârea din 25 octombrie 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 51 și jurisprudența citată).
- 26 Pentru a determina dacă Comuna desfășoară activitate economică în domeniul examinat, este necesar să se verifice dacă activitățile au un caracter oneros. Posibilitatea de a clasifica o prestare de servicii drept operațiune cu titlu oneros presupune doar existența unei legături directe între această prestare și remunerația primită în mod real de persoana impozabilă. Se stabilește o legătură directă atunci când există un raport juridic între prestatorul și beneficiarul serviciilor în cadrul căruia are loc un schimb de prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea reală a serviciului furnizat destinatarului (a se vedea Hotărârea din 25 octombrie 2015, Sudaçor, C -174/14, EU:C:2015:733, punctul 32 și jurisprudența citată).
- 27 Potrivit unei jurisprudențe constante, o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, și, prin urmare, nu este supusă taxei decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea printre altele Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 24 și jurisprudența citată). Comuna consideră că nu desfășoară activitate economică, în sensul articolului 15 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul, întrucât contribuția proprietarului de imobil nu este echivalentă comparativ cu prestația Comunei. În jurisprudența Curții se subliniază că faptul că operațiunea economică a fost efectuată la un preț mai mic sau mai mare decât costul de producție este irelevant pentru calificarea unei operațiuni drept „operațiune cu titlu oneros”. Ultimul concept necesită doar existența unei legături directe între furnizarea de bunuri sau servicii și contraprestația primită în mod real de persoana impozabilă (Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 25).

- 28 Trebuie menționat totuși faptul că Comuna finanțează Proiectul în mare parte din subvenția primită, astfel încât nici contribuția proprie a Comunei nu este echivalentă cu costurile de instalare. Lipsa echivalenței contribuțiilor proprii este în esență o caracteristică a tuturor raporturilor de drept civil în care sunt primite așa-numitele subvenții la prețul bunurilor sau serviciilor. Costurile reale ale instalării sistemelor SRE din resurse proprii nu sunt suportate nici de Comună, nici de proprietarul imobilului, aspect ce rezultă din faptul că subvenția a fost primită și nu este legată de faptul că serviciul de instalare este furnizat de Comună.
- 29 În cauza C-520/14, Curtea a constatat asimetria plăților pentru transportul copiilor în ceea ce privește costurile de transport și faptul că transportul copiilor nu a fost asigurat în condițiile în care activitățile de transport de călători se desfășoară în mod normal.
- 30 Instanța de trimitere se întreabă dacă nu există o astfel de asimetrie și în prezenta cauză. Valoarea plății efectuate de proprietarul imobilului a fost calculată ca parte a costurilor eligibile ale unui anumit sistem SRE specificat de contractant. Metoda de calcul a contribuției proprietarului indică faptul că nu este echivalentă cu serviciul furnizat de Comună (25 % din costurile eligibile de instalare). Costurile supravegherii și promovării sunt acoperite de Comună din resurse proprii și din cofinanțare.
- 31 Instanța de trimitere atrage, de asemenea, atenția asupra condițiilor de tranzacționare diferite de cele de piață. Proprietarii imobiliari au închiriat Comunei o parte a proprietății imobiliare, necesară instalării sistemului SRE. Implementarea proiectului va fi supravegheată de un inspector de supraveghere selectat în cadrul unei licitații deschise. Există îndoieli că nu proprietarul imobilului este destinatarul final - consumatorul, ci Comuna. Cele de mai sus pot duce la concluzia că Comuna este beneficiarul serviciilor, iar plățile efectuate de proprietarii de imobile sunt doar o sursă suplimentară de finanțare.
- 32 Într-un astfel de caz, nu poate fi vorba despre un preț al prestației. Nu este posibilă identificarea unei contraprestații. După cum a statuat Curtea, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă urmărește să ia în considerare contraprestația plătită pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu astfel încât să se reflecte întreaga valoare reală a livrării sau a prestării. În acest scop, dispoziția menționată include în baza de impozitare, drept contraprestație, subvențiile legate în mod direct de prețul acestor operațiuni (Hotărârea din 9 octombrie 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 și C-574/18, EU:C:2019:847, punctele 32 și 33 și jurisprudența citată). Nu se poate vorbi despre o contraprestație, atâta timp cât niciun locuitor al Comunei nu este beneficiarul investiției. Trebuie să se observe că instalarea dispozitivelor nu este un serviciu prestat în beneficiul rezidenților individuali, ci pentru Comună, care în această etapă dobândește, pe baza unui acord cu contractantul, proprietatea dispozitivelor instalate în proprietățile imobiliare închiriate de rezidenți. De beneficiile proiectului se va bucura, pe de altă parte, întreaga comunitate, iar nu numai

locuitorii proprietății imobiliare pe care vor fi instalate panourile solare, așa cum a afirmat instanța de trimitere în jurisprudența sa.

- 33 Constatarea că Comuna nu desfășoară activitate economică este susținută și de faptul că nu intenționează să furnizeze servicii de instalare a sistemelor SRE în mod regulat și continuu.
- 34 Presupunerea că operațiunea descrisă este efectuată în cadrul activității economice nu înseamnă că nu este supusă impozitării. Comuna a indicat că prin implementarea Proiectului îndeplinește sarcinile statutare specificate în Legea privind autonomia locală și Legea privind protecția mediului. La articolul 403 alineatul 2 coroborat cu articolul 400a alineatul 1 punctele 21) și 22), Legea privind protecția mediului prevede că finanțarea protecției mediului în domeniul proiectelor legate de protecția aerului și sprijinirea utilizării surselor locale de energie regenerabilă și introducerea unor purtători de energie mai prietenoși cu mediul este sarcină proprie a comunei.
- 35 Cu toate acestea, se pare că desfășurarea activităților descrise în cerere nu este supusă unor reglementări specifice de drept public. Întrucât astfel de sarcini pot fi îndeplinite și de entități care nu sunt unități ale administrației locale, înseamnă că în îndeplinirea acestor sarcini nu sunt utilizate în esență măsuri juridice de putere publică, specifice autorităților publice. Pe de altă parte, ca urmare a respectării normelor de concurență, faptul că aceste sarcini sunt îndeplinite de entități publice și nepublice nu ar trebui să conducă la o apreciere diferită a naturii fiscale a sarcinilor îndeplinite.
- 36 În cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, instanța de trimitere întreabă dacă în baza de impozitare în sensul articolului 73 din Directiva 2006/112 ar trebui inclusă cofinanțarea primită de Comună din fonduri europene pentru implementarea proiectelor de energie regenerabilă.
- 37 Recunoașterea faptului că Comuna desfășoară o activitate economică care nu este scutită de TVA nu înseamnă neapărat că întreaga contribuție datorată de proprietarii de imobile este impozabilă, deoarece partea din aceasta acoperită de finanțare nu poate fi impozitată, întrucât nu va fi deductibilă în baza de impozitare.
- 38 În jurisprudența Curții se subliniază că, pentru a fi direct legată de prețul unei anumite operațiuni, o subvenție trebuie să fie plătită în mod specific operatorului subvenționat pentru a furniza un bun sau pentru a efectua un anumit serviciu. Numai în acest caz, subvenția poate fi considerată o contraprestație a livrării unui bun sau a prestării unui serviciu și, prin urmare, este impozabilă (Hotărârea din 15 iulie 2004, Comisia/Germania, C-144/02, EU:C:2004:444, punctele 27 și 28, și Hotărârea din 9 octombrie 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 și C-574/18, EU:C:2019:847, punctul 31). În acest scop, trebuie să se verifice dacă cumpărătorii bunului sau clienții serviciului beneficiază de subvenția acordată beneficiarului acesteia. Astfel, este necesar ca prețul care trebuie plătit de

cumpărător sau de clientul serviciului să fie stabilit astfel încât să se reducă proporțional cu subvenția acordată vânzătorului bunului sau prestatorului serviciului, aceasta constituind, așadar, un element de stabilire a prețului cerut de acesta din urmă. Așadar, trebuie să se verifice dacă în mod obiectiv faptul că o subvenție este plătită vânzătorului sau prestatorului îi permite acestuia să vândă bunul sau să furnizeze serviciul la un preț inferior celui pe care ar trebui să îl ceară în lipsa unei subvenții. În plus, contraprestația reprezentată de subvenție trebuie, cel puțin, să fie determinabilă (Hotărârea din 9 octombrie 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 și C-574/18, EU:C:2019:847, punctele 32 și 33 și jurisprudența citată).

- 39 Cu toate acestea, situația de fapt din prezenta cauză nu sugerează că a fost stabilit vreun preț direct afectat de subvenție. Dimpotrivă, o analiză a situației de fapt permite concluzia că subvenția în cauză are natura unui cost. Pentru a determina dacă o anumită subvenție este sau nu impozitată, sunt importante condițiile de acordare a acesteia, care sunt concepute pentru a defini scopul realizării cofinanțării. Criteriul pentru determinarea unei subvenții ca fiind impozabil este, prin urmare, constatarea că scopul subvenției este finanțarea unei activități specifice supuse TVA-ului. Pe de altă parte, care nu pot fi legate de activități impozabile specifice nu constituie o bază de impozitare în sensul articolului 73 din Directiva 2006/112.
- 40 Neinclusiunea subvenției în baza de impozitare a serviciului de reabilitare termică este susținut și de faptul că ar încălca articolul 69 alineatul (3) litera (c) din Regulamentul (UE) nr. 1303/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 17 decembrie 2013 de stabilire a unor dispoziții comune privind Fondul european de dezvoltare regională, Fondul social european, Fondul de coeziune, Fondul european agricol pentru dezvoltare rurală și Fondul european pentru pescuit și afaceri maritime, precum și de stabilire a unor dispoziții generale privind Fondul european de dezvoltare regională, Fondul social european, Fondul de coeziune și Fondul european pentru pescuit și afaceri maritime și de abrogare a Regulamentului (CE) nr. 1083/2006 al Consiliului (JO 2013, L 347, p. 320), care stabilește că TVA-ul, cu excepția impozitului care nu poate fi recuperat în temeiul legislației naționale privind TVA-ul, constituie un cost neeligibil pentru contribuția din fondurile structurale și de investiții europene, adică nerambursate printr-o subvenție.
- 41 Includerea subvențiilor în baza de impozitare va însemna că o parte a acestor fonduri nu va fi alocată scopului pentru care au fost acordate în cadrul fondului Uniunii, ci pentru a contribui la bugetul de stat.
- 42 În plus, scopul acestor investiții este implementarea sarcinilor legate de protecția mediului și de îmbunătățirea calității aerului în Comună, care este una dintre sarcinile proprii ale comunei, menționate la articolul 7 alineatul 1 punctele 1) și 3) din Legea din 8 martie 1990 privind autonomia locală. Acest lucru confirmă faptul că subvenția primită, în conformitate cu acordul semnat cu instituția care acordă cofinanțarea, reprezintă o subvenție specială, adică destinată cofinanțării costurilor

de investiții ale administrațiilor locale, fiind o cofinanțare generală care acoperă costurile sarcinilor îndeplinite. De asemenea, această subvenție nu este calculată pe baza unei rate unitare, ca în cazul subvențiilor specifice destinate anumitor tipuri de bunuri și servicii.

DOCUMENT DE LUCRU