

Vec C-612/21

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

30. september 2021

Vnútroštátny súd:

Naczelny Sąd Administracyjny

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

16. apríl 2021

Žalobca:

Gmina O.

Žalované:

Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej

Predmet sporu vo veci samej

Kasačný opravný prostriedok podaný obcou vo veci individuálneho daňového výkladu, v ktorom bola obec uznaná za zdaniteľnú osobu na účely DPH ohľadom služieb inštalácie systémov obnoviteľných zdrojov energie.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Výklad ustanovení smernice 2006/112; článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

1. Majú sa ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s.1 v znení zmien a doplnení), najmä jej článok 2 ods. 1, článok 9 ods. 1 a článok 13 ods. 1 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že obec (orgán verejnej moci) koná ako zdaniteľná osoba na účely DPH, keď realizuje projekt, ktorého cieľom je zvýšenie podielu obnoviteľných zdrojov energie prostredníctvom občianskoprávnej zmluvy uzavretej s vlastníkmi nehnuteľnosti, ktorou sa obec zaväzuje zrealizovať a inštalovať systémy obnoviteľnej energie na ich nehnuteľnostiach a po určitom čase previesť vlastnícke právo k týmto systémom na vlastníkov nehnuteľností?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, má sa do základu dane v zmysle článku 73 tejto smernice zahrnúť dofinancovanie z európskych prostriedkov, ktoré obec (orgán verejnej moci) dostala na realizáciu projektov týkajúcich sa obnoviteľných zdrojov energií?

Relevantné ustanovenia práva Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1): články 2, 9 a 13.

Relevantné vnútroštátne predpisy

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon z 11. marca 2004 o dani z tovarov a služieb) (Dz. U. z roku 2018, položka 2174 v znení zmien, ďalej len „zákon o DPH“)

Článok 15.1. Zdaniteľnými osobami sú právnické osoby, organizačné jednotky bez právnej subjektivity a fyzické osoby, ktoré samostatne vykonávajú hospodársku činnosť uvedenú v odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledok takej činnosti.

Článok 15.2. Hospodárska činnosť zahŕňa všetku činnosť výrobcov, obchodníkov alebo poskytovateľov služieb, medzi nimi aj subjektov, ktoré ťažia prírodné zdroje, a poľnohospodárov, ako aj činnosť osôb, ktoré vykonávajú slobodné povolania. Za hospodársku činnosť sa považujú najmä činnosti, ktoré spočívajú v trvalom využívaní tovarov alebo nehmotných majetkových hodnôt na účely dosahovania zisku.

Článok 15.6. Za zdaniteľné osoby sa nepovažujú orgány verejnej moci a im podriadené úrady, pokiaľ plnia úlohy, ktoré sú upravené v osobitných právnych predpisoch a na ktorých plnenie boli zriadené, s výnimkou činností, ktoré sa vykonávajú na základe občianskoprávných zmlúv.

Článok 29a ods. 1 Základom dane... je všetko, čo predstavuje platbu, ktorú dodávateľ, resp. poskytovateľ služby dostal alebo má dostať na základe predaja od nadobúdateľa, príjemcu služby alebo tretej osoby, vrátane prijatých dotácií, subvencií a iných príplatkov podobného druhu, ktoré majú bezprostredný vplyv na cenu dodaných tovarov alebo služieb poskytnutých zdaniteľnou osobou.

2. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (zákon z 27. apríla 2001 o ochrane životného prostredia) (Dz. U. z roku 2020 v znení zmien).

Článok 400a ods. 1 Financovanie ochrany životného prostredia a hospodárenia s vodami zahŕňa:

- 21) projekty na ochranu ovzdušia;
- 22) podpora využívania lokálnych zdrojov obnoviteľnej energie a zavádzania nosičov energie, ktoré sú priaznivejšie pre životné prostredie;

Článok 403 ods. 2 K vlastným úlohám obcí patrí financovanie ochrany životného prostredia v rozsahu stanovenom v článku 400a ods. 1 bodoch... 21 až 25... minimálne vo výške príjmov z poplatkov a pokút uvedených v článku 402 ods. 4, 5 a 6, ktoré sú príjmami rozpočtu obcí, po odpočítaní navýšenia z titulu týchto príjmov, ktoré sa prevádza do vojvodských fondov.

Zhrnutie skutkového stavu a konania, ako aj hlavné tvrdenia účastníkov konania

- 1 Spor sa v podstate týka otázky, či obec pri realizácii projektu týkajúceho sa inštalácie systémov obnoviteľných zdrojov energie (ďalej len „OZE“) koná ako zdaniteľná osoba na účely DPH, a teda sa týka určenia, či vlastný vklad vlastníkov nehnuteľností a finančná podpora získaná od obce na realizáciu tohto projektu podliehajú DPH.
- 2 Obec O. (ďalej len „žalobkyňa“ alebo „obec“) požiadala o výklad ustanovení daňového práva v konkrétnej veci týkajúcej sa dane z tovarov a služieb (DPH),

pokiaľ ide o jej uznanie za zdaniteľnú osobu na účely DPH v súvislosti so službami inštalácie systémov OZE.

- 3 Obec je územný samosprávny celok zaregistrovaný ako aktívna zdaniteľná osoba na účely DPH. Spolu s tromi ďalšími obcami uzavrela obec zmluvu o partnerstve na účely realizácie projektu týkajúceho sa inštalácie systémov OZE na území týchto štyroch obcí (ďalej len „Projekt“).
- 4 Jedna z obcí ako líder Projektu uzatvorila v mene všetkých partnerov zmluvu o dofinancovaní Projektu s vojvodstvom. Dofinancovanie získané na základe zmluvy o partnerstve sa vypláti partnerom v rozsahu vzťahujúcom sa na každého z jednotlivých partnerov.
- 5 Dofinancovanie je určené výlučne na čiastočné pokrytie oprávnených nákladov. Je na voľnej úvahe každej obce, akým spôsobom bude financovať zvyšnú časť nákladov Projektu. Dofinancovanie, ktoré získala žalobkyňa, zahŕňa výdavky spojené s Projektom a môže byť určené výlučne na výdavky potrebné na realizáciu tohto Projektu. Obci bolo priznané dofinancovanie vo výške 75 % celkových oprávnených nákladov na Projekt.
- 6 Hlavným cieľom Projektu je zvýšiť podiel OZE na celkovej výrobe energie a znížiť emisie látok znečisťujúcich ovzdušie, podporovať využívanie solárnej energie, stimulovať rozvoj využívania OZE individuálnymi odberateľmi pomocou inštalácie systémov OZE, ktoré sú ekologické a priaznivejšie pre životné prostredie. V rámci Projektu obec vykonáva „Energetickú politiku Poľska do roku 2030“ z 10. novembra 2009, prijatú Radou ministrov, v rámci ktorej majú OZE predstavovať 20 % vyrábanej energie.
- 7 V rámci Projektu budú na nehnuteľnostiach patriacich obyvateľom a právnickým inštalované fotovoltické panely, vzdušné tepelné čerpadlá na ohrievanie úžitkovej vody a solárne kolektory. Obec uzavrela zmluvy s fyzickými osobami (obyvateľmi) ako vlastníkami nehnuteľností. Vlastníci nehnuteľností dobrovoľne vstupujú do Projektu na základe zmluvy s obcou.
- 8 Podľa zmluvy uzavretej s vlastníkami nehnuteľností všetky systémy OZE budú počas trvania Projektu vo vlastníctve obce, t. j. 5 rokov odo dňa prijatia poslednej platby na základe zmluvy o dofinancovaní a zmluvy o partnerstve. Po uplynutí tohto obdobia prejde vlastnícke právo k systému OZE na vlastníka nehnuteľnosti. Počas trvania Projektu nebude môcť vlastník nehnuteľnosti scudziť systém OZE. Obec tiež nemôže počas tohto obdobia scudziť, ani zdemontovať inštaláciu, pretože by hrozilo, že obec bude nútená vrátiť dofinancovanie. Vlastníci nehnuteľností sú povinní zaplatiť v dohodnutej lehote vlastný vklad na bankový účet obce. Vlastníci budú môcť bez ďalších platieb využívať systém OZE v súlade so zásadami vyplývajúcimi zo zmluvy. Vlastník nehnuteľnosti splnomocnil obec, aby v jeho mene konala pred príslušnými správnymi orgánmi na účely získania zákonných povolení potrebných na umiestnenie systému na jeho nehnuteľnosti.

- 9 Obec sa zaviazala vybrať dodávateľa, určiť harmonogram prác, vykonávať priebežný investorský dohľad, prebrať dokončené práce a finančne rozpočítat Projekt. Vlastný vklad vlastníkov nehnuteľností bude ich jedinou platbou obci, ktorá vyplýva z realizácie Projektu. Tento vklad je časťou oprávnených nákladov konkrétneho systému OZE stanoveného dodávateľom, t. j. ceny, ktorá sa vypláca dodávateľovi za daný konkrétny systém. Táto časť zodpovedá 25 % oprávnených nákladov, pričom zmluva s vlastníkom nehnuteľností obsahuje aj maximálnu výšku vlastného vkladu určenú v presnej sume.
- 10 Platby vlastníkov nehnuteľností nie sú určené na náklady dozoru a propagácie. Tieto oprávnené náklady uhrádza obec zo svojich vlastných finančných prostriedkov a z dofinancovania. Systémy OZE budú inštalované dodávateľom – subjektom vybraným prostredníctvom otvorenej verejnej súťaže na základe ustanovení o verejnom obstarávaní.
- 11 Zmluva s dodávateľom bude päťstranná, pričom zmluvnými stranami budú dodávateľ a štyri obce v postavení verejných obstarávateľov. Zo zmluvy vyplynie rozsah a typ systémov OZE, ktoré budú dodané do príslušných obcí. Každá obec sa vyúčtuje s dodávateľom oddelene, takže dodávateľ vystaví faktúry jednotlivým obciam v rozsahu ich objednávok.
- 12 Nie je možné získať vyššie dofinancovanie v prípade, že dodávateľom ponúknutá cena bude vyššia než predpokladaná cena. Naopak dofinancovanie bude nižšie, ak bude cena vyplatená dodávateľovi nižšia ako cena uvedená v žiadosti o dofinancovanie. Zmluva o dofinancovaní Projektu neukladá obci povinnosť získať vlastný vklad od vlastníkov nehnuteľností a netýka sa výšky ich platieb.
- 13 Dofinancovanie sa priznáva na účely spolufinancovania oprávnených nákladov (vrátane nákladov na propagáciu a dozor) uskutočnených obcou v rámci Projektu a obec vyúčtovanie týchto nákladov predloží inštitúcii zabezpečujúcej dofinancovanie. O výške dofinancovania rozhoduje výška oprávnených nákladov, ktoré znáša obec v súvislosti s nákupmi súvisiacimi s Projektom.
- 14 Obec sa obrátila na Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej (riaditeľ Štátneho úradu pre daňové informácie, ďalej len „daňový úrad“) s otázkou, či vlastný vklad platený vlastními nehnuteľnosťami a dofinancovanie získané obcou nebude nepodliehať zdaneniu DPH vzhľadom na skutočnosť, že obec pri montáži systémov OZE nekonala ako zdaniteľná osoba na účely DPH. Podľa nej poskytnuté služby nepodliehajú DPH z dôvodu, že sa poskytujú v rámci verejnoprávneho režimu a nie v rámci hospodárskej činnosti. V dôsledku toho vlastný vklad a dofinancovanie nepredstavujú protiplnenie za poskytnuté služby podliehajúce zdaneniu.
- 15 Daňový orgán v individuálnom výklade zo 7. augusta 2019 považoval názor obce za nesprávny. Konštatoval, že obec bude v súvislosti s týmito činnosťami zdaniteľnou osobou na účely DPH. Ani plnenie vlastných úloh obcou, ani cieľ Projektu nemôžu byť základom pre výnimku zo zdanenia DPH. Vykonávanie

opísaných činností totiž ešte musí podliehať aj osobitným verejnoprávnym pravidlám s uplatnením výsad štátnej moci.

- 16 Podľa názoru daňového orgánu opísané služby sa poskytujú na základe občianskoprávných zmlúv, za odplatu a týkajú sa oblasti činnosti (druhu služieb), v ktorej na trhu pôsobia aj iné subjekty, ktorých činnosť nie je vylúčená z pôsobnosti zákona o DPH. Pri tejto transakcii má obec podobné postavenie ako iné hospodárske subjekty, teda z hľadiska článku 15 ods. 6 zákona o DPH a judikatúry Súdného dvora táto transakcia podlieha DPH podľa všeobecných zásad.
- 17 Podľa daňového orgánu existuje priamy (ekvivalentný) vzťah medzi plnením zo strany obce a platbami vykonanými vlastníckmi. Tieto platby teda predstavujú protiplnenie za služby poskytnuté obcou.
- 18 Okrem toho daňový úrad uviedol, že podľa článku 29 ods. 1 zákona o DPH bude základ DPH zahŕňať tak platby uskutočnené vlastníckmi nehnuteľností, ako aj sumu dofinancovania získaného obcou od tretej osoby z titulu poskytnutia služieb, ktoré spočívajú v nainštalovaní systémov OZE a ktoré podliehajú DPH v súlade s článkom 5 ods. 1 bodom 1 zákona o DPH.
- 19 Súd prvého stupňa žalobu obce zamietol.
- 20 Súd sa nestotožnil so stanoviskom obce, že nevykonáva hospodársku činnosť v zmysle článku 15 ods. 2 zákona o DPH z dôvodu neekvivalentnosti plnení. Podľa súdu je neekvivalentnosť vlastných vkladov v zásade vlastnosťou všetkých občianskoprávných vzťahov, v ktorých je poskytnutá tzv. dotácia k cene tovaru alebo služby. Súd sa nestotožnil ani so stanoviskom obce, že cieľom vykonávaných činností nie je dosiahnutie zisku, ale zvýšenie podielu OZE na celkovej výrobe energie. Podľa prvostupňového súdu sledovanie druhého cieľa nevylučuje dosiahnutie prvého cieľa. Obci vrátia vlastníckmi nehnuteľností 25 % vynaložených oprávnených nákladov, takže inštalácia sa neuskutočňuje bez finančnej účasti vlastníckmi nehnuteľností. Okolnosť, že obec nedosahuje zisk, nemá vplyv ani na posúdenie, či tieto transakcie spadajú pod hospodársku činnosť.
- 21 Podľa prvostupňového súdu nie je dôvodom na oslobodenie obce od DPH ani skutočnosť, že obec plní úlohy vo verejnom záujme (ochrana životného prostredia a prírody).
- 22 Prvostupňový súd uznal, že vzťah medzi obcou a vlastníckmi nehnuteľností je občianskoprávnym vzťahom vyplývajúcim z uzavretej zmluvy. Obec teda nekoná ako orgán verejnej moci.
- 23 Podľa vnútroštátneho súdu v súvislosti s porušením článku 29a ods. 1 bolo nesporné, že v prejednávanej veci bola dotácia poskytnutá na účely financovania inštalácie systémov OZE u konkrétneho vlastníka nehnuteľností. Naproti tomu samotná činnosť spočívajúca v montáži systémov OZE podlieha DPH.

- 24 Proti vyššie uvedenému rozsudku podala obec kasačný opravný prostriedok.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 25 Vnútroštátny súd sa domnieva, že pred preskúmaním, či predmetná transakcia je vykonávaná v rámci verejnej moci, je potrebné zistiť, či obec vykonáva hospodársku činnosť. Treba uviesť, že ako vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora z analýzy článku 13 ods. 1 smernice 2006/112 so zreteľom na ciele tejto smernice vyplýva skutočnosť, že na to, aby sa uplatnilo pravidlo o nezdaňovaní, musia byť kumulatívne splnené dve podmienky, a to výkon činnosti subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom, a výkon činnosti v postavení orgánu verejnej moci (pozri rozsudok z 25. októbra 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 51 a citovanú judikatúru).
- 26 Na určenie, či obec vykonáva v skúmanom rozsahu hospodársku činnosť, je potrebné overiť, či činnosti majú odplatný charakter. Predpokladom možnosti kvalifikovať poskytovanie služieb ako plnenie za protihodnotu je výlučne existencia priamej súvislosti medzi týmto poskytovaním a protihodnotou, ktorú zdaniteľná osoba skutočne získala. Takáto priama súvislosť je preukázaná vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri rozsudok z 25. októbra 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, bod 32 a citovanú judikatúru).
- 27 Podľa ustálenej judikatúry sa poskytnutie služieb „vykonáva za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, a teda sa zdaňuje len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri najmä rozsudok z 12. mája 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 24 a citovanú judikatúru). Obec sa domnieva, že nevykonáva hospodársku činnosť v zmysle článku 15 ods. 2 zákona o DPH, keďže vlastný vklad vlastníka nehnuteľnosti je neekvivalentný vo vzťahu k plneniu obce. V judikatúre Súdneho dvora sa zdôrazňuje, že to, že ekonomické plnenie sa uskutočňuje za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je režijná cena, nemá význam pre určenie, či sa na plnenie hľadí ako na „plnenie za úhradu [protihodnotu – *neoficiálny preklad*]“. Tento posledný pojem totiž predpokladá jedine existenciu priamej súvislosti medzi dodaním tovarov alebo poskytnutím služieb a protihodnotou skutočne prijatou platiteľom dane (rozsudok z 12. mája 2016, Gemeente Borsele a Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, bod 25).
- 28 Treba však uviesť, že obec financuje projekt v zásadnej miere z poskytnutej dotácie, takže vlastný vklad obce je tiež neprimeraný vo vzťahu k nákladom na inštaláciu. Neekvivalentnosť vlastných vkladov je v zásade črtou všetkých

občianskoprávných vzťahov, v ktorých sa získava dotácia k cene tovaru alebo služby. Skutočné náklady na inštaláciu systémov OZE neznáša z vlastných finančných prostriedkov ani obec, ani vlastník nehnuteľnosti, čo vyplýva zo skutočnosti, že bola poskytnutá dotácia, a nesúvisí to so skutočnosťou, že službu inštalácie poskytuje obec.

- 29 Vo veci C-520/14 Súdny dvor upriamil pozornosť na asymetriu platieb za prepravu detí v porovnaní s nákladmi za prepravu, a na skutočnosť, že preprava detí sa neuskutočňovala za podmienok, za ktorých sa obvykle vykonáva preprava osôb.

- 30 Vnútroštátny súd sa pýta, či takáto asymetria neexistuje aj v prejednávanej veci. Výška príspevku zaplateného vlastníkom nehnuteľnosti bola započítaná ako časť oprávnených nákladov konkrétneho systému OZE určeného dodávateľom. Spôsob výpočtu vlastného vkladu vlastníka nehnuteľnosti naznačuje, že je neekvivalentný vo vzťahu k plneniu obce (25 % oprávnených nákladov na montáž). Náklady na dozor a propagáciu obec financuje z vlastných finančných prostriedkov a dofinancovania.

- 31 Vnútroštátny súd tiež upozorňuje na odlišné podmienky v porovnaní s trhovými podmienkami transakcie. Vlastníci nehnuteľností poskytli obci časť nehnuteľnosti potrebnú na inštaláciu systému OZE. Dozor nad realizáciou Projektu zabezpečovala osoba vykonávajúca stavebný dozor vybraná v otvorenej verejnej súťaži. Vystávajú pochybnosti, či nie je konečným odberateľom (spotrebiteľom) obec namiesto vlastníka nehnuteľnosti. Vyššie uvedené môže viesť k záveru, že obec je príjemcom služieb a že platby vlastníkov nehnuteľností sú len dodatočným zdrojom financovania.

- 32 V takomto prípade nemožno hovoriť o stanovení ceny plnenia. Vôbec nie je možné zistiť vzájomné plnenie. Ako konštatoval Súdny dvor, cieľom článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice je zohľadniť protihodnotu zaplatenú za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby spôsobom, ktorý odzrkadľuje skutočnú celkovú hodnotu dodania tovaru alebo poskytnutia služby. Toto ustanovenie na tento účel do základu dane ako protihodnotu zahŕňa dotácie, ktoré sú priamo spojené s cenou týchto transakcií (rozsudok z 9. októbra 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, body 32 a 33, a citovaná judikatúra). O vzájomnom plnení nemožno hovoriť vtedy, keď obyvateľ obce nie je príjemcom investície. Treba vziať do úvahy, že inštalácia zariadení nie je službou poskytnutou jednotlivým obyvateľom, ale službou obci, ktorá v tomto štádiu na základe zmluvy s dodávateľom nadobúda vlastnícke právo k zariadeniam inštalovaným v nehnuteľnostiach sprístupnených obyvateľmi. Naproti tomu podľa tvrdenia vnútroštátneho súdu z realizácie projektu bude mať prospech celá spoločnosť a nielen vlastníci nehnuteľností, na ktorých budú inštalované slnečné kolektory.

- 33 V prospech faktu, že obec nevykonáva hospodársku činnosť hovorí aj skutočnosť, že obec nemá v úmysle pravidelne a trvale poskytovať služby montáže systémov OZE.
- 34 Záver, že opísaná transakcia sa uskutočňuje v rámci hospodárskej činnosti, ešte neznamená, že nie je zdaniteľná. Obec uviedla, že pri vykonávaní Projektu plní zákonné úlohy vyplývajúce z ustawa o samorządzie gminnym (zákon o obecnej samospráve) a zákona o ochrane životného prostredia. Zákon o ochrane životného prostredia v článku 403 ods. 2 v spojení s článkom 400a ods. 1 bodmi 21 a 22 stanovuje, že k vlastným úlohám obcí patrí financovanie ochrany životného v oblasti činností súvisiacich s ochranou ovzdušia a podporou využívania lokálnych zdrojov obnoviteľnej energie a zavádzania nosičov energie, ktoré sú priaznivejšie pre životné prostredie.
- 35 Zdá sa však, že na výkon činností opísaných v návrhu sa nevzťahujú ustanovenia verejného práva. Keďže takéto úlohy môžu plniť aj subjekty, ktoré nie sú jednotkami územnej samosprávy, znamená to, že pri plnení týchto úloh sa v zásade nepoužívajú právne nástroje typické pre verejnú moc, ktoré prislúchajú verejným orgánom. Naopak – vzhľadom na dodržiavanie pravidiel hospodárskej súťaže – skutočnosť, že tieto úlohy plnia tak verejnoprávne, ako aj súkromnoprávne subjekty nemôže viesť k odlišnému posúdeniu daňovej povahy vykonávaných úloh.
- 36 V prípade kladnej odpovede na prvú otázku sa vnútroštátny súd pýta, či do základu dane v zmysle článku 73 smernice 2006/112 treba zahrnúť dofinancovanie získané obcou z európskych prostriedkov na realizáciu projektov týkajúcich sa OZE.
- 37 Konštatovanie, že obec vykonáva hospodársku činnosť, ktorá nie je oslobodená od DPH, nemusí znamenať, že celková suma platieb od vlastníkov nehnuteľností sa zdaní, pretože je možné, že jej časť pokrytá financovaním nebude podliehať dani, keďže nebude zahrnutá do základu dane.
- 38 V judikatúre Súdneho dvora sa zdôrazňuje, že na to, aby mohla subvencia priamo súvisieť s cenou predmetnej transakcie, musí byť poskytnutá subvencovanému subjektu, aby mohol dodať tovar alebo poskytnúť určitú službu. Len v tomto prípade sa môže subvencia považovať za protihodnotu dodania tovaru alebo poskytnutia služby, a teda môže byť zdaniteľná (rozsudok z 15. júla 2004, Komisia/Nemecko, C-144/02, EU:C:2004:444, body 27 a 28; a rozsudok z 9. októbra 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, bod 31). Ďalej sa musí preveriť, či kupujúci tovarov alebo príjemcovia služieb majú prospech z dotácie poskytnutej príjemcovi prospech. Je potrebné, aby bola cena, ktorú má zaplatiť kupujúci alebo príjemca služby, určená tak, že sa zníži o dotáciu poskytnutú predávajúcemu alebo poskytovateľovi služieb, ktorá sa tak stane určujúcim faktorom ceny, ktorú budú žiadať. Tiež sa musí preveriť, či skutočnosť, že dotácia sa poskytuje predávajúcemu alebo poskytovateľovi služby, objektívne umožňuje dodať tovar alebo poskytnúť služby

za nižšiu cenu, ako je cena, ktorú by musel predávajúci alebo poskytovateľ služby žiadať v prípade, že by dotácia nebola poskytnutá. Protihodnota, ktorú predstavuje dotácia, musí byť okrem toho prinajmenšom identifikovateľná (rozsudok z 9. októbra 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 a C-574/18, EU:C:2019:847, body 32 a 33, ako aj citovaná judikatúra).

- 39 Skutkové okolnosti prejednávanej veci však neumožňujú dospieť k záveru, že bola stanovená akákoľvek cena, na ktorú priamo vplýva priznaná dotácia. Naopak, analýza skutkových okolností umožňuje dospieť k záveru, že predmetná dotácia súvisí s nákladmi. Na účely určenia, či dotknuté dotácie sú alebo nie sú zdanené, sú relevantné podmienky ich priznávania, ktoré slúžia na to, aby sa určil cieľ dofinancovania. Kritériom kvalifikácie dotácie ako základu dane je teda konštatovanie, že cieľom dotácie je financovanie konkrétnej činnosti podliehajúcej DPH. Naproti tomu dotácie, ktoré nemožno spájať s konkrétnymi zdaniteľnými transakciami, nepredstavujú základ dane v zmysle článku 73 smernice 2006/112.
- 40 V prospech toho, že dotácia nepatrí do základu dane služby energetickej modernizácie, tiež svedčí fakt, že by to viedlo k porušeniu článku 69 ods. 3 písm. c) nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 1303/2013 zo 17. decembra 2013, ktorým sa stanovujú spoločné ustanovenia o Európskom fonde regionálneho rozvoja, Európskom sociálnom fonde, Kohéznom fonde, Európskom poľnohospodárskom fonde pre rozvoj vidieka a Európskom námornom a rybárskom fonde a ktorým sa stanovujú všeobecné ustanovenia o Európskom fonde regionálneho rozvoja, Európskom sociálnom fonde, Kohéznom fonde a Európskom námornom a rybárskom fonde, a ktorým sa zrušuje nariadenie Rady (ES) č. 1083/2006 (Ú. v. EÚ L 320, 2013, s. 1), ktorý stanovuje, že DPH s výnimkou prípadov, keď je nevratná podľa vnútroštátnych právnych predpisov o DPH, predstavuje neoprávnené náklady na príspevok z európskych štrukturálnych a investičných fondov, teda náklady nerefundované z dotácie.
- 41 Zahnutie dotácie do základu dane znamená, že časť týchto prostriedkov nie je určená na dosiahnutie cieľa, na ktorý boli prostriedky poskytnuté z fondu Únie, ale je určená na odvedenie dane do štátneho rozpočtu.
- 42 Okrem toho cieľom týchto investícií je realizácia úloh súvisiacich s ochranou životného prostredia a zlepšenie stavu ovzdušia na území obce, čo patrí medzi úlohy obce uvedené v článku 7 ods. 1 bodoch 1 a 3 zákona z 8. marca 1990 o obecnej samospráve. To potvrdzuje, že prijatá dotácia je podľa zmluvy podpísanej s inštitúciou priznávajúcou dofinancovanie účelovou dotáciou, teda je určená na dofinancovanie investičných nákladov samospráv a je všeobecným dofinancovaním, ktoré pokrýva náklady na plnenie úloh. Táto dotácia nie je zároveň vypočítaná na základe jednotkovej sadzby, ako je tomu v prípade vecných dotácií určených na doplatenie ceny určitých druhov výrobkov a služieb.