

Zadeva C-612/21

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

30. september 2021

Predložitevno sodišče:

Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska)

Datum predložitvene odločbe:

16. april 2021

Vlagateljica kasacijske pritožbe:

Občina O.

Nasprotna stranka v postopku s kasacijsko pritožbo:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Predmet postopka v glavni stvari

Kasacijska pritožba, ki jo je občina vložila v zvezi z zavezujočo informacijo o davčni obravnavi, v kateri je bilo ugotovljeno, da je občina za zavezanka za DDV v zvezi s storitvami montaže sistemov obnovljivih virov energije.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Razlaga določb Direktive 2006/112; člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL EU 2006, L 347/1, kakor je bila spremenjena), zlasti pa člene 2(1), 9(1) in 13(1) te direktive, razlagati tako, da občina (organ javne oblasti) v okviru izvajanja projekta, katerega cilj je povečanje deleža obnovljivih virov energije, s tem, da se na podlagi civilnopravne pogodbe, sklenjene z lastniki nepremičnin, obveže, da bo izdelala in na njihovih nepremičninah montirala sisteme obnovljivih virov energije ter da bo po preteku določenega obdobja lastninsko pravico na teh sistemih prenesla na lastnike nepremičnin, deluje kot zavezanka za DDV?
2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba v davčno osnovo v smislu člena 73 navedene direktive vključiti sofinanciranje iz evropskih sredstev, ki ga občina (organ javne oblasti) prejme za izvedbo projektov v zvezi z obnovljivimi viri energije?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL EU 2006, L 347/1, str. 1): členi 2, 9 in 13

Navedene nacionalne določbe

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2021 o davku na blago in storitve) (Dz. U. iz leta 2018, pozicija 2174; v nadaljevanju: ZDDV)

Člen 15(1) Davčni zavezanci so pravne osebe, organizacijske enote brez statusa pravne osebe in fizične osebe, ki neodvisno opravljajo ekonomsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

Člen 15(2) Ekonomska dejavnost zajema vsakršno dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali ponudnikov storitev, vključno s subjekti, ki pridobivajo naravne vire, in kmeti, ter dejavnost oseb, ki opravljajo svobodne poklice. Za ekonomsko dejavnost se šteje zlasti trajno izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah zaradi doseganja dohodka.

Člen 15(6) Za davčne zavezance se ne štejejo organi javne oblasti in uradi, ki podpirajo te organe, v okviru izvajanja nalog, ki so jim naložene s posebnimi predpisi in za izpolnitev katerih so bili ustanovljeni ter pri katerih ne gre za dejavnosti, ki se izvajajo na podlagi civilnopravnih pogodb.

Člen 29a(1) Kot davčna osnova velja [...] vse, kar pomeni plačilo, ki ga je dobavitelj blaga oziroma ponudnik storitev na podlagi prodaje prejel oziroma bi

moral prejeti od pridobitelja, prejemnika storitev ali tretje osebe, vključno s prejetimi dotacijami, subvencijami in drugimi podobnimi doplačili, ki imajo neposreden učinek na ceno blaga oziroma storitev, ki ga dobavi oziroma jih opravi davčni zavezanec.

2. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (zakon z dne 27. aprila 2001 o varstvu okolja) (Dz.U. iz leta 2020, pozicija 1219, kakor je bil spremenjen)

Člen 400a(1) Financiranje varstva okolja in upravljanja voda vključuje: [...]

21) projekte, povezane z varstvom zraka;

22) podpiranje izkoriščanja lokalnih obnovljivih virov energije in uvajanje okolju prijaznejših nosilcev energije; [...].

Člen 403(2) Med naloge občin spada financiranje varstva okolja na področjih, navedenih v členu 400a(1), točke [...] od 21 do 25 [...], v višini, ki ni manjša od zneska prejemkov iz naslova dajatev in kazni iz člena 402(4), (5) in (6), ki pomenijo prihodke proračunov občin, pomanjšanega za presežek iz naslova teh prihodkov, ki se vplača v sklade vojvodstev.

Predstavitev dejanskega stanja in postopka ter bistvene trditve strank

- 1 V sporu je treba v bistvu dognati, ali občina pri izvajanju projekta, ki se nanaša na namestitev sistemov obnovljivih virov energije (v nadaljevanju: OVE), deluje kot zavezanca za DDV, in torej ugotoviti, ali so lastni prispevki lastnikov nepremičnin in sofinanciranje, ki ga je občina prejela za izvedbo tega projekta, predmet obdavčitve z DDV.
- 2 Občina O. (v nadaljevanju: tožeča stranka ali Občina) je zaprosila za izdajo zavezujoče informacije glede obdavčitve z davkom za dodano vrednost (DDV), s katero želi razjasniti, ali je v zvezi z montažo sistemov OVE zavezanca za DDV.
- 3 Občina je enota lokalne samouprave in je evidentirana kot dejavna zavezanca za DDV. S tremi drugimi občinami je sklenila pogodbo o partnerstvu za izvedbo projekta v zvezi z namestitvijo sistemov OVE na ozemlju teh štirih občin (v nadaljevanju: Projekt).
- 4 Ena od občin je kot vodja Projekta v imenu vseh partnerk z vojvodstvom sklenila pogodbo o sofinanciranju Projekta. Na podlagi pogodbe o partnerstvu se pridobljeno sofinanciranje med partnerje razdeli po delih, ki ustrezajo posameznim partnerjem.
- 5 Sofinanciranje je namenjeno izključno delnemu kritju upravičenih stroškov. Vsaka občina sama odloča, kako bo financirala preostale stroške Projekta. Sofinanciranje, ki ga je prejela tožeča stranka, se nanaša na izdatke, povezane s

Projektom, in se lahko uporabi le za izdatke, ki so nujni za izvedbo tega projekta. Občini je bilo odobreno sofinanciranje v višini 75 % vseh upravičenih stroškov Projekta.

- 6 Glavni cilj Projekta so povečanje OVE v splošni proizvodnji energije in zmanjšanje emisij onesnaževal ozračja, propagiranje izkoriščanja sončne energije, spodbujanje razvoja izkoriščanja OVE pri individualnih odjemalcih z namestitvijo ekoloških in okolju bolj prijaznih sistemov OVE. Občina v okviru Projekta izvaja „Energetsko politiko Poljske do leta 2030“, ki jo je 10. novembra 2009 sprejela poljska vlada in v skladu s katero bi morale biti 20 % energije proizvedene iz OVE.
- 7 V okviru projekta bodo na nepremičninah, ki so v lasti občanov in pravnih oseb, nameščeni fotovoltaični paneli, zračne toplotne črpalke za ogrevanje sanitarne vode in sončni kolektorji. Občina je sklenila pogodbe s fizičnimi osebami (občani) kot lastniki nepremičnin. Lastniki nepremičnin k Projektu pristopijo prostovoljno na podlagi pogodbe z Občino.
- 8 V skladu s pogodbo, sklenjeno z lastniki nepremičnin, bodo vsi sistemi OVE med trajanjem Projekta – torej 5 let od datuma, ko Občina prejme zadnje plačilo na podlagi pogodbe o sofinanciranju in pogodbe o partnerstvu – v lasti Občine. Po izteku tega obdobja bo lastninska pravica na sistemu OVE prenesena na lastnika zemljišča. Ta med trajanjem Projekta sistema OVE ne bo mogel odsvojiti. Tudi Občina v tem obdobju sistema ne more odsvojiti ali ga odmontirati, saj bi v tem primeru tvegala, da bo morala vrniti znesek sofinanciranja. Lastniki nepremičnin morajo v dogovorjenem roku vplačati lastni prispevek na bančni račun Občine. Lastniki bodo v skladu s pogodbenimi določili lahko brez dodatnih plačil uporabljali sistem OVE. Lastnik nepremičnine Občino pooblasti, da pri pristojnih upravnih organih nastopa v njegovem imenu, da bi pridobila zakonsko zahtevana dovoljenja, ki so nujna za umestitev naprav na njegovi nepremičnini.
- 9 Občina se je zavezala, da bo izbrala izvajalca, oblikovala časovni raspored del, opravljala redni investicijski nadzor, izvedla končne prevzeme in poskrbela za finančni obračun Projekta. Lastni prispevek lastnikov zemljišč bo v okviru izvajanja Projekta njihovo edino plačilo Občini. Ta prispevek je del upravičenih stroškov konkretnega sistema OVE, ki ga opredeli izvajalec, torej plačila, dolgovanega izvajalcu za ta konkretni sistem. Ta del znaša 25 % upravičenih stroškov, pri čemer je v pogodbi z lastnikom nepremičnine navedena tudi najvišja višina lastnega prispevka, izražena v znesku.
- 10 Z vplačili lastnikov nepremičnin se ne krijejo stroški nadzora in promocije. Te upravičene stroške Občina krije iz lastnih sredstev in iz sofinanciranja. Sisteme OVE bo namestil izvajalec – subjekt, izbran v okviru odprtega postopka oddaje javnega naročila na podlagi predpisov o javnem naročanju.
- 11 Pogodba z izvajalcem bo imela pet pogodbenih strank – izvajalca in štiri občine, ki nastopajo kot naročniki. V pogodbi bosta opredeljena obseg in vrsta sistemov

OVE, ki bo izdelana za posamezne občine. Vsaka občina bo ločeno poravnala plačilne obveznosti v razmerju do izvajalca, ki bo torej vsaki posamezni občini izdal račune v obsegu, ki ustreza njenemu naročilu.

- 12 Obseg sofinanciranja se ne more povečati, če izvajalec ponudi višjo ceno, kot je bilo načrtovano. Bo pa obseg sofinanciranja manjši, če bo cena, dolgovana izvajalcu, nižja od cene, ki je bila navedena v vlogi za financiranje. V pogodbi o sofinanciranju Projekta ni določena obveznost Občine, da od lastnikov nepremičnin zahteva vplačilo lastnega prispevka, in niso omenjeni zneski njihovih vplačil.
- 13 Sredstva se odobrijo za sofinanciranje upravičenih stroškov (vključno s stroški promocije in nadzora), ki jih ima Občina v okviru Projekta; obračun teh stroškov bo občina opravila z institucijo, ki prizna sofinanciranje. Obseg sofinanciranja je odvisen od višine upravičenih stroškov, ki občini nastanejo zaradi nabav v zvezi s Projektom.
- 14 Občina je na Direktor Krajowej informacji Skarbowej (direktor nacionalnega organa za informiranje v davčnih zadevah; v nadaljevanju: davčni organ) naslovila vprašanje, ali lastni prispevki lastnikov nepremičnin in sofinanciranje, ki ga pridobi občina, niso predmet obdavčitve z DDV, ker občina v okviru namestitve sistemov OVE ne deluje kot zavezanica za DDV. Po njenem mnenju opravljene storitve niso predmet DDV, saj se izvajajo v okviru javnopravne ureditve in ne v okviru gospodarske dejavnosti. Zato lastni prispevek in sofinanciranje ne pomenita plačila za opravljene storitve, ki so predmet obdavčitve.
- 15 Davčni organ je v zavezujoči informaciji z dne 7. avgusta 2019 ugotovil, da je stališče Občine napačno. Navedel je, da bo Občina pri teh dejavnostih nastopala kot zavezanica za DDV. Niti okoliščina, da Občina pri tem opravlja lastne naloge, niti cilj Projekta ne moreta biti podlaga za neobdavčitev z DDV. Opisane dejavnosti bi se namreč morale izvajati na podlagi posebnih javnopravnih ureditev ob uporabi privilegijev državne oblasti.
- 16 Po mnenju davčnega organa se opisane storitve izvajajo na podlagi civilnopravnih pogodb, se opravljajo za plačilo in se nanašajo na področje dejavnosti (vrsto storitev), na katerem so na trgu dejavni tudi drugi subjekti, katerih dejavnost ni izključena s področja uporabe ZDDV. Občina pri opisani transakciji deluje podobno kot drugi gospodarski subjekti, zato se ta transakcija v skladu s členom 15(6) zakona o DDV in sodno prakso Sodišča z DDV obdavči po splošnih pravilih.
- 17 Po mnenju davčnega organa je podana neposredna povezava (ekvivalenca) med storitvijo Občine in vplačili lastnikov. Ta vplačila bodo zato pomenila plačilo za storitve, ki jih bo opravila Občina.
- 18 Davčni organ je poleg tega navedel, da bodo v skladu s členom 29(1) ZDDV v davčni osnovi zajeta tako vplačila, ki jih opravijo lastniki nepremičnin, kot tudi znesek sofinanciranja, ki ga Občina prejme od tretjega subjekta iz naslova

izvajanja storitev izdelave sistemov OVE, ki so v skladu s členom 5(1), točka 1, ZDDV predmet DDV.

- 19 Sodišče prve stopnje je tožbo Občine zavrnilo.
- 20 Sodišče se ni strinjalo z Občino, da ta zaradi neobstoja ekvivalence dajatev ne opravlja gospodarske dejavnosti v smislu člena 15(2) ZDDV. Menilo je, da je neekvivalenca lastnih prispevkov načeloma značilnost vseh civilnopravnih razmerij, v katerih se v zvezi s ceno blaga ali storitev prejme tako imenovana subvencija. Sodišče prav tako ni sprejelo stališča Občine, da namen izvajanih dejavnosti ni ustvarjanje dobička, ampak povečanje deleža OVE v splošni proizvodnji energije. Po mnenju sodišča uresničevanje drugonavedenega namena ne izključuje doseganja prvonavedenega. Občina od lastnikov nepremičnin prejme povračilo 25 % upravičenih stroškov, ki so ji nastali; namestitev sistemov OVE se torej ne opravi brez finančnega prispevka lastnikov nepremičnin. Okoliščina, da Občina ne ustvarja dobička, prav tako ne vpliva na presojo vprašanja, ali spadajo te dejavnosti v okvir gospodarske dejavnosti.
- 21 Sodišče prve stopnje je presodilo, da tudi okoliščina, da Občina izvaja nalogo v javnem interesu (varstvo okolja in narave), ni razlog za izvzetje iz obdavčitve.
- 22 Sodišče je ugotovilo, da se med Občino in lastnikom nepremičnine na podlagi sklenjene pogodbe vzpostavi civilnopravno razmerje. Občina torej ne deluje kot organ javne oblasti.
- 23 V zvezi z vprašanjem obstoja kršitve člena 29a(1) ZDDV po mnenju Sodišča ni sporno, da je bila v obravnavanem primeru subvencija dodeljena za financiranje namestitve sistemov OVE pri določenem lastniku nepremičnine. Sama dejavnost montaže sistemov OVE pa je predmet obdavčitve z DDV.
- 24 Občina je zoper to sodbo vložila kasacijsko pritožbo.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 25 Predložitveno sodišče meni, da je treba pred preučitvijo, ali se dana transakcija opravi v okviru izvajanja javne oblasti, preveriti, ali Občina opravlja gospodarsko dejavnost. Treba je spomniti, da – kot je razvidno iz ustaljene sodne prakse Sodišča – iz analize člena 13(1) Direktive 2006/112 ob upoštevanju ciljev te direktive izhaja, da morata biti kumulativno izpolnjena dva pogoja, da bi se uporabilo pravilo o nezavezanosti za plačilo DDV, in sicer opravljanje dejavnosti s strani osebe javnega prava in opravljanje teh dejavnosti kot organ oblasti (glej sodbo z dne 25. oktobra 2015, Saudaçoř, C-174/14, EU:C:2015:733, točka 51 in tam navedeno sodno prakso).
- 26 Za ugotovitev, da Občina v obsegu, ki je predmet preučitve, opravlja gospodarsko dejavnost, je treba preveriti, ali so njene dejavnosti opravljene za plačilo. Da se lahko neko opravljanje storitev opredeli kot transakcija, opravljena za plačilo, je

potrebna le neposredna zveza med tem opravljanjem storitev in plačilom, ki ga dejansko prejme davčni zavezanec. Taka neposredna zveza je podana, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (glej sodbo z dne 25. oktobra 2015, Saudaço, C-174/14, EU:C:2015:733, točka 32 in tam navedeno sodno prakso).

- 27 V skladu z ustaljeno sodno prakso je storitev opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2(1)(c) Direktive 2006/112 in torej obdavčljiva, samo če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec storitev, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (glej zlasti sodbo z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, točka 24 in tam navedeno sodno prakso). Občina meni, da ne opravlja gospodarske dejavnosti v smislu člena 15(2) ZDDV, ker ni ekvivalence med lastnim prispevkom lastnika nepremičnine in storitvijo Občine. Sodišče je v sodni praksi poudarjalo, da je dejstvo, da se neka ekonomska transakcija izvede po višji ali nižji ceni od lastne cene, nepomembno pri opredelitvi transakcije kot „transakcije, ki se opravi za plačilo“. Zадnjenavedeni pojem predpostavlja samo obstoj povezave med dobavo blaga ali opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme (sodba z dne 12. maja 2016, Gemeente Borsele in Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, točka 25).
- 28 Vendar je treba poudariti, da Občina izvedbo Projekta financira pretežno iz prejete subvencije, tako da lastni prispevek občine prav tako ni ekvivalenten stroškom namestitve sistemov OVE. Neekvivalenca lastnih prispevkov je načeloma značilnost vseh civilnopравnih razmerij, v katerih se v zvezi s ceno blaga ali storitev prejme tako imenovana subvencija. Dejanskih stroškov namestitve sistemov OVE z lastnimi sredstvi ne krijeta ne občina ne lastnik nepremičnine; to je posledica prejetja subvencije in ni povezano z okoliščino, da storitev namestitve sistemov OVE opravi Občina.
- 29 Sodišče je v zadevi C-520/14 opozorilo na asimetričnost med plačili za prevoz otrok v primerjavi s stroški prevoza ter na okoliščino, da se prevoz otrok ni opravljal pod pogoji, pod kakršnimi se običajno opravlja dejavnost prevoza potnikov.
- 30 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali ni taka asimetričnost podana tudi v obravnavanem primeru. Znesek prispevka, ki ga vplača lastnik nepremičnine, je bil izračunan kot del upravičenih stroškov konkretnega sistema OVE, ki ga je določil izvajalec. Način izračuna lastnega prispevka lastnika nepremičnine kaže na to, da je neekvivalenten glede na storitev, ki jo opravi Občina (25 % upravičenih stroškov montaže). Občina stroške nadzora in promocije krije iz lastnih sredstev in sofinanciranja.

- 31 Predložitveno sodišče opozarja tudi na to, da se pogoji transakcije razlikujejo od tržnih. Lastniki nepremičnin so Občini dopustili, da na delu nepremičnine, ki je za to potreben, namesti sistem OVE. Izvajanje Projekta bo nadziral inšpektor, izbran v okviru odprtega javnega razpisa. Pojavlja se dvom, da končni prejemnik – potrošnik ni lastnik nepremičnine, ampak Občina. Zaradi tega bi bilo mogoče sklepati, da je prejemnica storitev Občina in da so vplačila lastnikov nepremičnin le dodaten vir financiranja.
- 32 V tem primeru ni mogoče govoriti o določitvi cene storitve. Vzajemna dajatev sploh ni razvidna. Kot je navedlo Sodišče, je namen člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive upoštevati plačilo za dobavo blaga ali opravljeno storitev, tako da se odrazi dejanska vrednost dobave ali storitve. Ta določba zato v davčno osnovo kot vzajemno dajatev vključuje tudi subvencije, ki so neposredno povezane s ceno teh transakcij (sodba z dne 9. oktobra 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847, točki 32 in 33 ter tam navedena sodna praksa). O vzajemni dajatvi pa ni mogoče govoriti v položaju, v katerem občan ni upravičenec naložbe. Poudariti je treba, da je montaža naprav storitev, ki se ne opravi za posamezne občane, ampak za občino, ki v tej fazi na podlagi pogodbe z izvajalcem pridobi lastninsko pravico na napravah, ki se namestijo na nepremičninah, ki jih za ta namen dajo na razpolago prebivalci. Bo pa imela koristi od izvedbe projekta celotna skupnost, in ne le osebe, ki bivajo v nepremičninah, na katerih bodo nameščeni sončni kolektorji, kot je v svoji sodni praksi ugotovilo predložitveno sodišče.
- 33 V prid temu, da Občina ne opravlja gospodarske dejavnosti, govori tudi okoliščina, da nima namena redno in stalno izvajati storitve montaže sistemov OVE.
- 34 Sprejetje predpostavke, da se opisana transakcija opravi v okviru gospodarske dejavnosti, še ne pomeni, da ni predmet obdavčitve. Občina je navedla, da z izvajanjem Projekta izpolnjuje zakonske naloge iz zakona o občinski samoupravi in zakona o varstvu okolja. Člen 403(2) zakona o varstvu okolja v povezavi s členom 400a(1), točki 21 in 22, tega zakona določa, da spada financiranje varstva okolja, kar zadeva projekte, povezane z varstvom zraka ter podpiranjem izkoriščanja lokalnih obnovljivih virov energije in uvajanja okolju prijaznejših nosilcev energije, med naloge občin.
- 35 Zdi pa se, da za opravljanje dejavnosti, ki so opisane v predlogu, ne velja posebna javnopravna ureditev. To, da lahko take naloge opravljajo tudi subjekti, ki niso enote lokalne samouprave, pomeni, da se pri uresničevanju teh nalog načeloma ne uporabljajo oblastni pravni akti, ki so lastni organom javne oblasti. Glede na potrebo po spoštovanju pravil o konkurenci pa se zaradi okoliščine, da te naloge opravljajo javni in zasebni subjekti, njihova davčna narava ne sme presojati različno.
- 36 Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, se predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba v davčno osnovo v smislu člena 73 Direktive 2006/112 vključiti

sofinanciranje iz evropskih sredstev, ki ga je Občina prejela za izvedbo projektov v zvezi z OVE.

- 37 Posledica ugotovitve, da občina opravlja gospodarsko dejavnost, ki ni izvzeta iz obdavčitve z DDV, ni nujno ta, da se obdavči celoten znesek, ki ga dolgujejo lastniki nepremičnin, saj del tega zneska, ki je krit iz financiranja, morda ne bo predmet obdavčitve, ker ne bo vključen v davčno osnovo.
- 38 V sodni praksi Sodišča je poudarjeno, da mora biti subvencija za to, da bi bila neposredno povezana s ceno zadevne dobave blaga oziroma z opravljeno storitvijo, izplačana natančno določenemu subvencioniranemu dobavitelju oziroma izvajalcu, da bi ta dobavil blago oziroma opravil določeno storitev. Le v takem primeru je mogoče šteti, da je subvencija protidajatev za dobavo blaga ali za opravljeno storitev in posledično obdavčljiva (sodbi z dne 15. julija 2004, Komisija/Nemčija, C-144/02, EU:C:2004:444, točki 27 in 28; ter z dne 9. oktobra 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847, točka 31). Za to je treba preveriti, ali imajo kupci blaga oziroma prejemniki storitev dobiček od subvencije, dodeljene njenemu upravičencu. Pravzaprav je nujno, da je cena, ki jo mora plačati kupec oziroma prejemnik, določena tako, da sorazmerno zmanjša subvencijo, dodeljeno prodajalcu blaga ali ponudniku storitve, ki torej pomeni element za določanje cene, ki jo lahko ta postavi. Ob tem je treba tako preveriti še, ali dejstvo, da je subvencija izplačana prodajalcu oziroma izvajalcu, tema objektivno omogoča, da prodata blago oziroma opravita storitev po ceni, nižji od cene, ki bi jo lahko postavila brez prejete pomoči. Poleg tega mora biti protidajatev, ki jo pomeni subvencija, vsaj določljiva (sodba z dne 9. oktobra 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 in C-574/18, EU:C:2019:847, točki 32 in 33 ter tam navedena sodna praksa).
- 39 Na podlagi dejanskega stanja v obravnavani zadevi pa ni mogoče ugotoviti, da je bila določena kakršna koli cena, na katero bi neposredno vplivala priznana subvencija. Nasprotno, na podlagi analize dejanskega stanja je mogoče ugotoviti, da je zadevna subvencija stroškovna. Za ugotovitev, ali zadevne subvencije so predmet obdavčitve ali ne, so upoštevni pogoji za njihovo priznanje, katerih namen je opredeliti cilj sofinanciranja. Merilo za to, da se šteje, da je subvencija vključena v davčno osnovo, je torej ugotovitev, da je namen subvencije financiranje konkretne dejavnosti, ki je predmet obdavčitve z DDV. Subvencije, ki jih ni mogoče povezati s konkretnimi dejavnostmi, ki so predmet obdavčitve, pa niso del davčne osnove v smislu člena 73 Direktive 2006/112.
- 40 V prid temu, da se subvencija ne vključi v davčno osnovo storitve toplotne prenove, govori tudi dejstvo, da bi zaradi tega prišlo do kršitve člena 69(3)(c) Uredbe (EU) št. 1303/2013 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. decembra 2013 o skupnih določbah o Evropskem skladu za regionalni razvoj, Evropskem socialnem skladu, Kohezijskem skladu, Evropskem kmetijskem skladu za razvoj podeželja in Evropskem skladu za pomorstvo in ribištvo, o splošnih določbah o Evropskem skladu za regionalni razvoj, Evropskem socialnem skladu, Kohezijskem skladu in Evropskem skladu za pomorstvo in ribištvo ter o

razveljavitvi Uredbe Sveta (ES) št. 1083/2006 (UL 2013, L 347, str. 320), ki določa, da DDV, razen če ni izterljiv na podlagi nacionalne zakonodaje o DDV, pomeni strošek, ki ni upravičen do prispevka iz evropskih strukturnih in naložbenih skladov, torej strošek, ki se ne pokrije s subvencijo.

- 41 Vključitev subvencij v davčno osnovo bi pomenila, da se del teh sredstev ne bi namenil za cilj, za uresničevanje katerega so bila v okviru sklada Unije priznana, ampak za plačilo dajatve v državni proračun.
- 42 Poleg tega je cilj teh naložb izvedba okoljskih nalog, povezanih z varstvom okolja in izboljšanjem kakovosti zraka na območju občine, ki spadajo med naloge občin iz člena 7(1), točki 1 in 3, ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (zakon z dne 8. marca 1990 o občinski samoupravi). To je potrjeno s tem, da je prejeta subvencija v skladu s pogodbo, podpisano z ustanovo, ki priznava sofinanciranje, namenska subvencija – torej dodeljena za sofinanciranje stroškov naložb enot lokalne samouprave – za splošno sofinanciranje stroškov izvajanih nalog. Ta subvencija se prav tako ne izračuna na podlagi stroškov na enoto, kot pri tako imenovanih predmetnih subvencijah, ki so namenjene sofinanciranju določenih vrst proizvodov in storitev.