

Mål C-612/21

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

30 september 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

16 april 2021

Klagande:

Gmina O.

Motpart:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Saken i det nationella målet

Kommunens överklagande av ett förhandsbesked i vilket kommunen förklarades vara mervärdesskatteskyldig för installationen av förnybara energikällor.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av bestämmelserna i direktiv 2006/112. Artikel 267 FEUF.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Ska bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1, i dess ändrade lydelse), särskilt artiklarna 2.1, 9.1 och 13.1 i detta direktiv, tolkas så, att en kommun (en offentlig myndighet) agerar i egenskap av beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt när den genomför ett projekt som syftar till att öka bidraget från förnybara energikällor genom att, med stöd av ett civilrättsligt avtal med fastighetsägare, åta sig en skyldighet att installera förnybara energisystem på fastigheterna i fråga och, efter en viss tid, överföra äganderätten till dessa system till fastighetsägarna?
2. Om den första frågan besvaras jakande: ska beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 73 i samma direktiv omfatta en kommuns (en offentlig myndighets) finansiella stöd från europeiska finansieringskällor för genomförandet av projekt avseende förnybara energikällor?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1): artiklarna 2, 9 och 13

Anförda nationella bestämmelser

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lagen av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster) (Dz. U. 2018, position 2174, nedan kallad mervärdesskattelagen)

Artikel 15.1 Med beskattningsbara personer avses juridiska personer, organisationsenheter som inte är juridiska personer och fysiska personer som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i punkt 2 oavsett syfte eller resultat.

Artikel 15.2 Med ekonomisk verksamhet avses all verksamhet som bedrivs av producenter, handlare och tjänsteleverantörer, inbegripet utvinning av naturresurser och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

Artikel 15.6 Offentliga myndigheters organ och kontor ska inte anses som beskattningsbara personer när det gäller uppdrag som föreskrivs i särskilda rättsliga bestämmelser och för vilkas utförande de har utsetts, med undantag för verksamhet som bedrivs med stöd av privaträttsliga avtal.

Artikel 29a.1 Beskattningsunderlaget [...] är allt som utgör det vederlag som leverantören av varor eller tjänster har erhållit eller kommer att erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, subventioner och andra tillägg av samma slag som direkt påverkar priset på de varor eller tjänster som tillhandahålls av den beskattningsbara personen.

2. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (miljöskyddslagen) av den 27 april 2001 (Dz. U. 2020 poz. 1219 i ändrad lydelse)

Artikel 400a.1 Finansieringen av miljö- och vattenskyddet ska omfatta följande:

21) luftskyddsprojekt,

22) främjande av användningen av förnybara lokala energikällor och införandet av energibärare som är mer miljövänliga,

Artikel 403.2 Bland kommunernas uppdrag ingår finansieringen av miljöskyddet i den omfattning som avses i artikel 400a.1 punkterna [...] 21–25 [...], med ett belopp som inte understiger summan av de intäkter i form av de avgifter och straffavgifter som avses i artikel 402.4, 402.5 och 402.6 som ingår i kommunernas budgetar, minskad med överskottet avseende dessa intäkter som är avsatt till vojvodskapsfonder.

Bakgrund, förfarandet och parternas huvudargument

- 1 Tvisten rör i huvudsak frågan huruvida kommunen, när den genomför ett projekt avseende installation av system för förnybara energikällor (nedan kallade OZE), agerar i egenskap av beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt och följaktligen frågan om fastställande av huruvida markägarnas egna bidrag och de subventioner som kommunen erhåller för att genomföra projektet är mervärdesskattepliktiga.
- 2 Gmina O. (nedan kallad klaganden eller kommunen) ansökte om ett förhandsbesked i ett enskilt ärende angående skatt på varor och tjänster (mervärdesskatt) med avseende på bolagets egenskap av beskattningsbar person vad gäller installationen av OZE-system.
- 3 Kommunen är en lokal självstyrande myndighet som är registrerad för mervärdesskatt. Tillsammans med tre andra kommuner ingick kommunen ett partnerskapsavtal för att genomföra ett projekt avseende installation av OZE-system i dessa fyra kommuner (nedan kallat projektet).
- 4 En av kommunerna, i egenskap av samordnare av projektet, ingick, för samtliga deltagares räkning, ett finansieringsavtal för projektet med vojvodskapet. Enligt partnerskapsavtalet kommer det erhållna finansiella stödet att utbetalas till parterna till den del som det avser de olika parterna.

- 5 Finansieringen är endast avsedd att delvis täcka de stödberättigande kostnaderna. Det ankommer på varje kommun att efter eget skön finansiera projektets övriga kostnader. Den finansiering som klaganden har erhållit täcker utgifter för projektet och kan endast användas för de utgifter som är nödvändiga för att genomföra detta projekt. Kommunen beviljades ett bidrag på 75 % av de totala stödberättigande kostnaderna för projektet.
- 6 Det huvudsakliga syftet med projektet är att öka OZE:s bidrag till den allmänna energiproduktionen, minska utsläppen av föroreningar i luften, främja användningen av solenergi, stimulera utvecklingen av användningen av OZE hos enskilda konsumenter genom att installera OZE-system som är ekologiska och mer miljövänliga. Inom ramen för projektet genomför kommunen regeringens program ”Polens energipolitik till och med år 2030” av den 10 november 2009, inom ramen för vilket OZE ska motsvara 20 % av den energi som produceras.
- 7 Inom ramen för projektet på fastigheter tillhörande boende och juridiska personer installeras solcellspaneler, värmepumpar för uppvärmning av vatten och solfångare. Kommunen ingick avtal med fysiska personer (boende) i egenskap av ägare till en fastighet. Fastighetsägarna ansluter sig frivilligt till projektet enligt ett avtal med kommunen.
- 8 Enligt avtalet med fastighetsägarna kommer kommunen att under projektets löptid vara ägare till alla OZE-system, det vill säga under fem år från och med den dag då kommunen mottog den sista betalningen enligt finansieringsavtalet och partnerskapsavtalet. Efter utgången av denna period övergår äganderätten till OZE-systemet till fastighetsägaren. Under projektets löptid får fastighetsägaren inte avyttra OZE-systemet. Kommunen får inte heller överlåta eller demontera anläggningar under denna period, eftersom detta skulle kunna leda till att kommunen måste återbetala det finansiella stödet. Fastighetsägarna är skyldiga att inom den överenskomna fristen betala in egna medel till kommunens bankkonto. Fastighetsägarna kan utan extra kostnad dra nytta av OZE-systemet i enlighet med avtalsbestämmelserna. Fastighetsägarna gav kommunen tillstånd att agera i fastighetsägarnas namn vid de behöriga administrativa myndigheterna för att ansöka om de tillstånd som krävdes för att uppföra anläggningen på fastighetsägarnas mark.
- 9 Kommunen åtog sig att välja utförare, att fastställa tidsplanen för arbetet, att utöva den dagliga tillsynen över investeraren, att göra det slutliga godkännandet och att ekonomiskt reglera projektet. Det egna bidrag som fastighetsägarna betalar är den enda ersättning som de betalar till kommunen för genomförandet av projektet. Detta bidrag ingår bland de stödberättigande kostnaderna avseende ett visst OZE-system som fastställs av utföraren, det vill säga den ersättning som utföraren ska betala för detta system. Denna andel motsvarar 25 % av de stödberättigande kostnaderna, eftersom avtalet med fastighetsägaren även innehåller det högsta beloppet för den egna avgiften, fastställt i form av en kvot.

- 10 Betalningarna från fastighetsägarna ska inte användas till kostnader för övervakning och marknadsföring. Dessa stödberättigande kostnader ska finansieras av kommunen med hjälp av egna medel och genom finansiering. OZE-systemen ska installeras av den utförare som tilldelats kontraktet genom ett konkurrensutsatt anbudsförfarande på grundval av bestämmelserna om offentlig upphandling.
- 11 Avtalet med utföraren har fem avtalsslutande parter, nämligen utföraren och fyra upphandlande kommuner. I avtalet anges OZE-systemets omfattning och art för varje kommun. Varje kommun redovisas separat och utföraren fakturerar varje kommun för beställningar från var och en av dem.
- 12 Det är inte möjligt att erhålla ett högre bidrag om den anbudsgivare som tilldelats kontraktet anger ett högre pris än vad som förutsetts. Däremot blir bidraget lägre om det pris som ska betalas är lägre än det pris som anges i bidragsansökan. Bidragsavtalet för projektet ålägger inte kommunen någon skyldighet att erhålla ett bidrag från fastighetsägarna och berör inte storleken på detta bidrag.
- 13 Bidraget beviljas för samfinansiering av de stödberättigande kostnaderna (inklusive kostnader för marknadsföring och tillsyn) som kommunen har inom ramen för projektet, och från dessa kostnader kommer kommunen att dra av bidraget från finansieringsorganet. Bidragsbeloppet ska fastställas med utgångspunkt i de stödberättigande kostnader som kommunen haft för inköp inom ramen för projektet.
- 14 Kommunen vände sig till Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktören för nationella skatteupplysningen) (nedan kallad skattemyndigheten) med frågan huruvida de egna bidrag som fastighetsägarna hade betalat in och de subventioner som kommunen erhållit inte var mervärdesskattepliktiga på grund av att kommunen inte var en beskattningsbar person med avseende på installationen av OZE-systemen. Enligt kommunen är de tillhandahållna tjänsterna inte mervärdesskattepliktiga, eftersom de tillhandahålls inom ramen för offentligrättslig verksamhet och inte inom ramen för näringsverksamhet. Fastighetsägarnas betalningar och de subventioner som kommunen erhåller utgör följaktligen inte skattepliktigt vederlag för de tjänster som tillhandahålls.
- 15 I sitt förhandsbesked av den 7 augusti 2019 förklarade skattemyndigheten att kommunens ståndpunkt var felaktig. Skattemyndigheten angav att kommunen skulle genomföra dessa transaktioner i egenskap av beskattningsbar person med avseende på mervärdesskatt. Varken kommunens utövande av egna uppgifter eller syftet med projektet kan vara avgörande för om undantag ska göras från mervärdesskatteplikt. Genomförandet av denna verksamhet ska däremot fortfarande omfattas av särskilda offentligrättsliga regler med utövande av statliga privilegier.
- 16 Enligt skattemyndigheten tillhandahålls de beskrivna tjänsterna på grundval av civilrättsliga avtal mot ersättning och ingår i verksamhetsområdet (typen av

tjänster) där även andra aktörer är verksamma på marknaden, vars verksamhet inte är undantagen från tillämpningsområdet för mervärdesskattelagen. I denna transaktion är kommunen delaktig på samma sätt som andra ekonomiska aktörer och är därför mot bakgrund av artikel 15.6 i mervärdesskattelagen och domstolens praxis mervärdesskatteskyldig enligt allmänna bestämmelser.

- 17 Enligt skattemyndigheten finns det ett direkt samband (ekvivalens) mellan kommunens prestation och de betalningar som fastighetsägarna gör. Dessa betalningar utgör således vederlag för de tjänster som kommunen tillhandahåller.
- 18 Skattemyndigheten angav dessutom att i enlighet med artikel 29.1 i mervärdesskattelagen omfattar beskattningsunderlaget för mervärdesskatt såväl fastighetsägarnas betalningar som de subventioner som kommunen erhåller från tredje man för tillhandahållande av tjänster som består i att inrätta OZE-system och som är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 5.1 punkt 1 i mervärdesskattelagen.
- 19 Domstolen i första instans ogillade kommunens talan.
- 20 Den domstolen godtog inte kommunens ståndpunkt att den inte bedrev någon ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 15.2 i mervärdesskattelagen på grund av att tjänsterna inte är ekvivalenta. Enligt den domstolen är det förhållandet att de egna betalningarna inte är ekvivalenta i princip kännetecknande för samtliga civilrättsliga rättsförhållanden vilka berörs av en subvention av priset på varorna eller tjänsterna. Domstolen delade inte heller kommunens bedömning att verksamheten inte hade något vinstsyfte, men syftet att OZE:s andel av den allmänna energiproduktionen skulle öka. Enligt domstolen utesluts inte det första syftet av det andra syftet. Kommunen skulle få ersättning för 25 % av de stödberättigande kostnaderna från fastighetsägarna, vilket innebär att installationen inte äger rum utan fastighetsägarnas ekonomiska bidrag. Den omständigheten att kommunen inte gör någon vinst påverkar inte heller bedömningen av huruvida dessa transaktioner ingår i en näringsverksamhet.
- 21 Enligt domstolen innebär inte heller den omständigheten att kommunen tillhandahåller offentliga tjänster (miljöskydd och naturskydd) att den undantas från skattskyldighet.
- 22 Domstolen ansåg att förhållandet mellan kommunen och fastighetsägaren är ett civilrättsligt förhållande som följer av det ingångna avtalet. Kommunen agerar således inte i egenskap av offentligrättsligt organ.
- 23 Vad gäller åsidosättandet av artikel 29a.1 i mervärdesskattelagen fann domstolen att det i förevarande fall var utrett att subventionen beviljades för att finansiera installationen av OZE-system hos en viss fastighetsägare. Däremot är själva monteringen av OZE-systemen mervärdesskattepliktig.
- 24 Kommunen överklagade denna dom.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 25 Den hänskjutande domstolen anser att det, innan det prövas huruvida transaktionen i fråga har samband med myndighetsutövning, är nödvändigt att kontrollera huruvida kommunen bedriver ekonomisk verksamhet. Såsom framgår av domstolens fasta praxis ska artikel 13.1 i direktivet, mot bakgrund av direktivets syften, tolkas så att två villkor ska vara uppfyllda samtidigt för att det ska göras undantag från skatteplikt, nämligen att verksamheten bedrivs av ett offentligt organ och att denna verksamhet bedrivs i egenskap av offentlig myndighet (se dom av den 25 oktober 2015, Saudaço, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 51 och där angiven rättspraxis).
- 26 För att avgöra om kommunen utövar en ekonomisk verksamhet är det nödvändigt att kontrollera huruvida transaktionerna sker mot vederlag. För att anse att en transaktion sker mot vederlag krävs endast att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett sådant direkt samband finns om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se domen av den 25 oktober 2015, Saudaço, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 32 och där angiven rättspraxis).
- 27 Enligt fast rättspraxis föreligger det ett tillhandahållande av tjänster ”mot vederlag”, i den mening som avses i artikel 2.2 c i direktiv 2006/112, som är skattepliktigt endast när det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se, bland annat, dom av den 12 maj 2016, Gemeente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 24 och där angiven rättspraxis). Kommunen anser att den inte bedriver någon ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 15.1 i mervärdesskattelagen, eftersom fastighetsägarens eget bidrag inte utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som kommunen tillhandahåller. I domstolens rättspraxis betonas att frågan huruvida en ekonomisk transaktion har genomförts till ett pris som understiger eller överstiger självkostnadspriset inte är relevant vid klassificeringen av en transaktion som en transaktion mot vederlag. Sistnämnda begrepp förutsätter nämligen endast att det finns ett direkt samband mellan leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster och det vederlag som den beskattningsbara personen faktiskt erhåller (dom av den 12 maj 2016, Gemeente Borsele och Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 25).
- 28 Det ska emellertid påpekas att kommunen finansierar projektet i huvudsak med det mottagna stödet, vilket innebär att kommunens eget bidrag inte heller motsvarar kostnaderna för installationen. Det förhållande att de egna bidragen inte motsvarar kostnaderna är kännetecknande för samtliga civilrättsliga rättsförhållanden vilka berörs av en subvention av priset på varorna eller

tjänsterna. De faktiska kostnaderna för att installera OZE-systemen bärs varken av kommunen eller av fastighetsägaren, vilket följer av att en subvention erhålls och saknar samband med att installationen genomförs av kommunen.

- 29 I mål C-520/14 framhöll domstolen att betalningen för transporten av barn inte motsvarade transportkostnaderna och den omständigheten att transporten av barn inte skedde på villkor som vanligtvis gäller för persontransportverksamhet.
- 30 Den hänskjutande domstolen undrar om det inte föreligger en sådan asymmetri även i förevarande fall. Storleken på den avgift som fastighetsägaren betalat beräknades utgöra en del av de stödberättigande kostnaderna enligt det av utföraren fastställda systemet. Metoden för att beräkna fastighetsägarens eget bidrag visar att detta inte motsvarar kostnaderna för den tjänst som kommunen tillhandahåller (25 % av de stödberättigande installationskostnaderna). Kostnaderna för tillsyn och främjande ska kommunen finansiera med egna medel och genom bidrag.
- 31 Den hänskjutande domstolen hänvisar även till andra villkor som skiljer sig från marknadsvillkor för transaktionen. Fastighetsägarna upplät en del av marken som var nödvändig för att installera OZE-systemet till kommunen. Genomförandet av projektet övervakas av en inspektör som utses inom ramen för en öppen anbudsinfordran. Den fråga som uppkommer är om det är fastighetsägaren eller kommunen som är slutkonsumenten. Detta kan leda till slutsatsen att kommunen är mottagare av tjänsterna och att betalningarna från fastighetsägarna endast utgör en ytterligare finansieringskälla.
- 32 I så fall kan priset för tjänsten inte fastställas. Överhuvudtaget kan inte något tillhandahållande mot vederlag anses föreligga. Såsom EU-domstolen har påpekat syftar artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet till att ta hänsyn till det vederlag som betalas för en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster på ett sätt som medför att hela det faktiska värdet av leveransen eller tillhandahållandet återspeglas. Enligt denna bestämmelse ska därför subventioner som är direkt kopplade till priset på nämnda transaktioner ingå i beskattningsunderlaget såsom vederlag (dom av den 9 oktober 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 och C-574/18, EU:C:2019:847, punkterna 32 och 33 och där angiven rättspraxis). Något tillhandahållande mot vederlag kan inte anses föreligga när kommunens invånare inte är mottagare av investeringen. Det ska påpekas att installationen av utrustning inte är en tjänst som utförs för enskilda invånare, utan för kommunen som i detta skede, på grundval av ett avtal med utföraren, förvärvar äganderätten till den utrustning som är installerad på de fastigheter som nyttjas av invånarna. Såsom den hänskjutande domstolen har konstaterat i sin praxis drar hela samhället, och inte enbart invånarna i de fastigheter där solfångarna installeras, nytta av projektets genomförande.
- 33 Kommunen bedriver inte heller någon ekonomisk verksamhet på grund av att den inte har för avsikt att regelbundet och kontinuerligt tillhandahålla tjänster avseende installation av OZE-system.

- 34 Att medge att den beskrivna transaktionen genomförs inom ramen för en ekonomisk verksamhet innebär inte att den inte är skattepliktig. Kommunen uppgav att den vid genomförandet av projektet fullgör de lagstadgade uppgifterna i kommunallagen och miljöskyddslagen. I artikel 403.2 jämförd med artikel 400a.1 punkterna 21 och 22 i miljöskyddslagen anges att finansieringen av miljöskyddet i samband med projekt avseende skydd av luftkvaliteten och stöd till användning av lokala förnybara energikällor och införande av mer miljövänliga energimedia omfattas av kommunens behörighet.
- 35 Det förefaller däremot som om utförandet av de transaktioner som avses i ansökan inte omfattas av särskilda offentligrättsliga regler. I den mån sådana uppgifter även kan utföras av andra organ än regionala eller lokala myndigheter, innebär detta att behöriga offentligrättsliga organ vid utövandet av dessa uppgifter inte använder sig av några rättsliga förfaranden av myndighetskaraktär. Med hänsyn till iakttagandet av konkurrensreglerna får den omständigheten att dessa uppgifter utförs av offentliga och icke-offentliga organ inte leda till olika bedömningar av de utförda uppgifternas skattemässiga natur.
- 36 För det fall den första frågan besvaras jakande önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida de subventioner som kommunen erhållit från unionen för genomförandet av OZE-projekten ska inkluderas i beskattningsunderlaget i den mening som avses i artikel 73 i direktiv 2006/112.
- 37 Slutsatsen att kommunen bedriver en ekonomisk verksamhet som inte är undantagen från mervärdesskatteplikt innebär inte nödvändigtvis att det totala beloppet av de avgifter som ska betalas av fastighetsägarna är skattepliktigt, eftersom den del som finansieras genom subventionen inte är skattepliktig i den mån den inte beaktas i beskattningsunderlaget.
- 38 I domstolens rättspraxis understryks att en subvention, för att vara direkt kopplad till priset på transaktionen i fråga, måste betalas ut specifikt till den subventionerade aktören för att denne ska tillhandahålla en bestämd vara eller tillhandahålla en bestämd tjänst. Det är endast i det fallet som subventionen kan anses utgöra vederlag för en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster och därmed vara skattepliktig (dom av den 15 juli 2004, kommissionen/Tyskland, C-144/02, EU:C:2004:444, punkterna 27 och 28, och dom av den 9 oktober 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 och C-574/18, EU:C:2019:847, punkt 31). För detta ändamål ska det undersökas huruvida köparen av varan eller mottagaren av tjänsten drar fördel av den subvention som har beviljats. Det krävs nämligen att det pris som ska betalas av köparen fastställs på ett sådant sätt att det minskar i proportion till den subvention som har beviljats säljaren och att subventionen således är en bestämmande faktor för priset på varan eller tjänsten. Det ska således prövas huruvida den omständigheten att en subvention har utbetalats till en säljare av en vara eller en tjänst objektivt sett medför att denne kan sälja varan eller tillhandahålla tjänsten till ett lägre pris än det som vederbörande skulle ha tagit ut om subventionen inte hade funnits. Det måste dessutom gå att fastställa det vederlag som motsvaras av

subventionen (dom av den 9 oktober 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 och C-574/18, EU:C:2019:847, punkterna 32 och 33 och där angiven rättspraxis).

- 39 De faktiska omständigheterna i förevarande fall gör det emellertid inte möjligt att fastställa något pris som direkt påverkats av subventionen. En bedömning av de faktiska omständigheterna gör det tvärtom möjligt att anse att subventionen i fråga är kostnadsrelaterad. För att avgöra om bidragen i fråga ska beskattas eller inte är villkoren för bidragens beviljande, vilka är avsedda att fastställa syftet med finansieringen, relevanta. Kriteriet för att subventionen ska kvalificeras som beskattningsunderlag är således konstaterandet att subventionen syftar till att finansiera en särskild transaktion som är mervärdesskattepliktig. Subventioner som inte kan hänföras till konkreta skattepliktiga transaktioner utgör däremot inte beskattningsunderlag i den mening som avses i artikel 73 i direktiv 2006/112.
- 40 För att bidraget inte ingår i beskattningsunderlaget för en tjänst för förbättring av den termiska effektiviteten talar även den omständigheten att detta skulle leda till ett åsidosättande av artikel 69.3 c i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 1303/2013 av den 17 december 2013 om fastställande av gemensamma bestämmelser för Europeiska regionala utvecklingsfonden, Europeiska socialfonden, Sammanhållningsfonden, Europeiska jordbruksfonden för landsbygdsutveckling och Europeiska havs- och fiskerifonden, om fastställande av allmänna bestämmelser för Europeiska regionala utvecklingsfonden, Europeiska socialfonden, Sammanhållningsfonden och Europeiska havs- och fiskerifonden samt om upphävande av rådets förordning (EG) nr 1083/2006 (EUT L 347, 2013, s. 320), i vilken det föreskrivs att mervärdesskatt, utom sådan som inte kan återbetalas enligt nationell lagstiftning för mervärdesskatt, inte berättigar till bidrag från de europeiska struktur- och investeringsfonderna, det vill säga inte återbetalas i form av en subvention.
- 41 Inkluderandet av subventioner i beskattningsunderlaget innebär att en del av dessa medel inte används för att uppnå målet för unionsfonden, utan ställs statens budget till förfogande.
- 42 Syftet med dessa investeringar är dessutom att utföra miljörelaterade uppgifter och förbättra luftkvaliteten i kommunen, vilket omfattas av kommunens egna uppgifter enligt artikel 7.1 punkterna 1 och 3 i lagen av den 8 mars 1990 om kommunal förvaltning. Detta bekräftar att de subventioner som erhållits i enlighet med ett avtal som ingåtts med finansieringsinstitutet är en riktad subvention, det vill säga en subvention som är avsedd att finansiera kommunernas investeringskostnader, vilken är en allmän subvention som täcker kostnaderna för de uppgifter som utförts. Denna subvention beräknas inte heller på grundval av ett belopp per enhet, vilket är fallet för subventioner som är avsedda att subventionera särskilda typer av varor och tjänster.