

Sprawa C-288/07

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

przeciwko

Isle of Wight Council i in.

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division)]

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 4 ust. 5 – Działalność prowadzona przez podmiot prawa publicznego – Prowadzenie płatnych parkingów – Zakaz oceny konkurencji – Znaczenie wyrażenia „prowadzioby do” oraz „znaczce”

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podatnicy – Podmioty prawa publicznego*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 4 ust. 5 akapit drugi)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podatnicy – Podmioty prawa publicznego*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 4 ust. 5 akapit drugi)

3. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podatnicy – Podmioty prawa publicznego*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 4 ust. 5 akapit drugi)

1. Artykuł 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych powinien być interpretowany w ten sposób, że znaczenie zakazu oceny konkurencji, do których prowadzioby nieopodatkowanie podmiotów prawa publicznego działających w charakterze organów władzy publicznej, powinny być oceniane w odniesieniu do danej działalności jako takiej, przy czym ocena ta nie musi dotyczyć w szczególności danego rynku.

Podmiot prawa publicznego może być bowiem zobowiązany na podstawie prawa krajowego do wykonywania określonej działalności o charakterze czysto gospodarczym w ramach właściwego mu reżimu prawnego, podczas gdy ta sama działalność może być wykonywana równolegle przez podmioty prywatne, tak że nieopodatkowanie podatkiem od wartości dodanej tego podmiotu może skutkować pojawieniem się pewnych zakazów konkurencji.

Artykuł 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy zmierza do uniknięcia takiego niepożądanego skutku, przewidując, że działalność wymieniona w szczegółowy sposób w załączniku D do tej dyrektywy jest „w każdym wypadku” opodatkowana podatkiem od wartości dodanej, chyba że jest ona nieznaczna, tak że wówczas gdy jest ona wykonywana przez podmioty prawa publicznego działające w charakterze organów władzy publicznej. Innymi słowy domniemywa się, że nieopodatkowanie podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej z tytułu ich

działalności prowadzi do zakłóceń konkurencji, chyba że działalność ta jest nieznaczna. W ten sposób z brzmienia art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy wynika, że opodatkowanie tych podmiotów tym podatkiem wiąże się z wykonywaniem działalności wymienionej w załączniku D do tej dyrektywy jako takiej, niezależnie od tego, czy dany podmiot prawa publicznego napotyka na konkurencję na rynku lokalnym, na którym wykonuje tę działalność.

Ponadto na szczeblu krajowym mogłyby być prowadzone inne rodzaje działalności o charakterze zasadniczo gospodarczym, niewymienione w załączniku D do szóstej dyrektywy, których wykaz może różnić się w zależności od państwa członkowskiego lub sektora gospodarczego, a które są wykonywane równolegle przez te podmioty prawa publicznego działające w charakterze organów władzy publicznej, jak i przez prywatnych przedsiębiorców. To jednak nie dotyczy tych rodzajów działalności, ma zastosowanie art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, który przewiduje, że podmioty prawa publicznego, nawet gdy działają w charakterze organów władzy publicznej, powinny być uznawane za podatników, jeżeli ich nieopodatkowanie prowadziłoby do znaczących zakłóceń konkurencji.

Akapity drugi i trzeci omawianego art. 4 ust. 5 są zatem ściśle ze sobą powiązane, ponieważ obydwa dążą do tego samego celu, to znaczy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej podmiotów prawa publicznego, nawet wówczas gdy działają one w charakterze organów władzy publicznej. Akapity te podlegają tej samej logice, przez którą prawodawca wspólnotowy zmierza do ograniczenia zakresu zastosowania nieopodatkowania podmiotów prawa, tak aby przestrzegana była zasada ogólna, ustanowiona w art. 2 pkt 1 oraz art. 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, zgodnie z którą rodzaj działalności mającej charakter gospodarczy jest co do zasady opodatkowany podatkiem od wartości dodanej. W związku z powyższym akapity drugi i trzeci art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy należy interpretować łącznie. Z powyższego wynika, że opodatkowanie podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej, niezależnie od tego, czy następuje ono na podstawie akapitu drugiego art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, czy na podstawie akapitu trzeciego tego przepisu, wynika z wykonywania danej działalności jako takiej, niezależnie od tego, czy podmioty te napotykają na konkurencję na szczeblu rynku lokalnego, na którym wykonują tę działalność.

Przestrzeganie zasady neutralności podatkowej zostało w ten sposób zapewnione z tego względu, że wszystkie podmioty prawa publicznego podlegałyby bądź nie opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, natomiast jedynie odejście od tej zasady dotyczyłoby relacji pomiędzy tymi podmiotami a prywatnymi przedsiębiorcami, i tylko w zakresie, w jakim zakłócenia te byłyby nieznaczne. Ocena występowania zakłóceń konkurencji w odniesieniu do każdego poszczególnego rynku lokalnego, na którym lokalne organy władzy prowadzą swoją działalność, oznaczałaby systematyczną ponowną ocenę na podstawie czystokroć złoonych analiz ekonomicznych, warunków konkurencji na licznych rynkach lokalnych, których określenie może okazać się szczególnie trudne, ponieważ określenie granic tych rynków niekoniecznie pokrywa się z terytorialną władzą lokalnych organów władzy. W tym przypadku ani lokalne organy władzy, ani prywatni przedsiębiorcy nie byłiby w stanie przewidzieć z pewnością wymagań dla prowadzenia ich działalności, czy na danym rynku lokalnym działalność prowadzona przez lokalne organy władzy bądź nie będzie podlegała podatkowi od wartości dodanej, co zagrażałoby naruszeniem zasady neutralności podatkowej i zasady pewności prawa.

(por. pkt 33–41, 46, 49, 51–53; pkt 1 sentencji)

2. Wyrażenie „prowadziłoby do” w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych powinno być interpretowane w ten sposób, że uwzględnia ono nie tylko aktualną konkurencję, ale także konkurencję potencjalną, o ile możliwe jest wejście prywatnego

przedsiębiorcy na rynek jest realna, a nie czysto hipotetyczna.

Nieopodatkowanie bowiem podmiotów prawa publicznego podatkiem od wartości dodanej na podstawie art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi odstępstwo od zasady ogólnej opodatkowania każdej działalności o charakterze gospodarczym i w związku z tym powinno być ono interpretowane w sposób ścisły. Z kolei art. 4 ust. 5 akapit drugi tej dyrektywy przywraca tę zasadę ogólną w celu uniknięcia tego, aby nieopodatkowanie tych podmiotów prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. W związku z tym przepis ten nie powinien być interpretowany w sposób ścisły.

Niemniej jednak czysto teoretyczna możliwość wejścia prywatnego przedsiębiorcy na właściwy rynek, która to możliwość nie została poparta jakkolwiek okolicznościami faktycznymi, jakkolwiek obiektywnymi wskazówkami ani też jakkolwiek analizą rynku, nie może zostać zrównana z istnieniem potencjalnej konkurencji. Aby było to wykonalne, możliwość ta powinna być realna, a nie czysto hipotetyczna.

(por. pkt 60, 64, 65; pkt 2 sentencji)

3. Wyrażenie „znaczące” w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy rozumieć w ten sposób, że zakłócenia konkurencji aktualne lub potencjalne powinny być wiążące nietylko nieznaczne.

W istocie wyrażenie to powinno być rozumiane jako zmierzające do ograniczenia zakresu nieopodatkowania na podstawie art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy podmiotów prawa publicznego z tytułu tej działalności. Otóż jeżeli wyrażenie to miałoby być rozumiane jako oznaczające istotne bądź wyjątkowe, to zakres zastosowania nieopodatkowania podmiotów prawa publicznego zostałby w nieprawidłowy sposób powiększony. Z kolei jeżeli ich nieopodatkowanie byłoby dopuszczalne jedynie w przypadkach, gdy prowadziłoby ono tylko do nieznacznych zakłóceń konkurencji, jego zakres zostałby rzeczywiście ograniczony.

Następnie z art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy wynika, że nieopodatkowanie podatkiem od wartości dodanej podmiotów publicznych w związku z działalnością wymienioną w załączniku D do tej dyrektywy jest dopuszczalne, o ile działalność ta jest nieznaczna, domniemając w ten sposób, że wynikające stąd zakłócenia konkurencji są również nieznaczne. Ponieważ akapity drugi i trzeci art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy są ze sobą ściśle związane, gdyby do tego samego celu i podlegając tej samej logice, wyrażenie „znaczące” powinno być rozumiane w ten sposób, że nieopodatkowanie podmiotów publicznych może być dopuszczalne jedynie w przypadkach, w których będzie ono prowadziło tylko do nieznacznych zakłóceń konkurencji.

Wreszcie nieopodatkowanie tych podmiotów podatkiem od wartości dodanej, w przypadku gdy nie prowadziło do żadnego zakłócenia konkurencji lub prowadziło do zakłóceń nieznacznych, wiązałoby się z najmniejszym z możliwych ograniczeń zasady neutralności podatkowej.

(por. pkt 72–76, 78, 79; pkt 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 16 września 2008 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 4 ust. 5 – Działalność prowadzona przez podmiot prawa publicznego – Prowadzenie płatnych parkingów – Zakłócenia konkurencji – Znaczenie wyrażenia „prowadzić do” oraz „znaczyć”

W sprawie C-288/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez the High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 6 marca 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 czerwca 2007 r., w postępowaniu:

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

przeciwko

Isle of Wight Council,

Mid-Suffolk District Council,

South Tyneside Metropolitan Borough Council,

West Berkshire District Council,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

W składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas i K. Lenaerts, prezesi izb, G. Arestis, U. Løhmus, A. Borg Barthet, M. Ilešić, J. Malenovský, E. Levits, A.Ó Caoimh i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 kwietnia 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council oraz West Berkshire District Council przez J. Ghosha, QC, J. Hendersona, barrister, i R. Genna, solicitor, a także przez L. Leach, adviser,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez Z. Bryanston-Cross, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez C. Vajdę, QC, oraz B. Raymenta, barrister,
- w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez A. Astona, SC, oraz N. Traversa, BL,
- w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 czerwca 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (zwanymi dalej „Commissioners”) a czterema lokalnymi organami władzy, to znaczy Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council oraz West Berkshire District Council (zwanymi dalej „zainteresowanymi lokalnymi organami władzy”), dotyczącego opodatkowania tych organów podatkiem od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) z tytułu działania w zakresie prowadzenia zamkniętych miejsc parkingowych dla pojazdów („offstreet parking”, zwanych dalej „parkingami”).

Ramy prawne

3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy, znajdujący się w tytule II „Zakres zastosowania, stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega

1. dostawa towarów lub usług świadczona [świadczanie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

[...]”.

4 Artykuł 4 szóstej dyrektywy, znajdujący się w tytule IV „Podatnicy”, stanowi:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągnięcia stałego zysku].

[...]

5. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje [podmioty] prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnościami, które podejmują, i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne [jako organy władzy publicznej], nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, składowki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami.

Jednakże jeżeli podejmują one taką działalność i dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

W każdym przypadku organy te są uważane za podatników w związku z rodzajami działalności wymienionymi w załączniku D, chyba że są prowadzone na tak niewielką skalę, iż są bez znaczenia.

Państwa członkowskie mogą uznać działalność tych organów, zwolnioną na podstawie art. 13 lub 28, za działalność, którą organy te podejmują jako władza publiczna [jako organy władzy publicznej].

5 Załącznik D szóstej dyrektywy, do którego odsyła art. 4 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy, wymienia dwanaście rodzajów działalności. Niemniej jednak pośród nich nie znalazło się prowadzenie miejsc parkingowych.

6 Artykuł 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, którego bezpośredni skutek został uznany przez Trybunał w wyroku z dnia 17 października 1989 r. w sprawach połączonych 231/87 i 129/88 *Comune di Carpaneto Piacentino i in.*, Rec. s. 3233, pkt 33, nie został przetransponowany do prawa Zjednoczonego Królestwa.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

7 Zainteresowane lokalne organy władzy oferują miejsca parkingowe na parkingach. Sektor prywatny również świadczy podobne usługi.

8 W przeszłości lokalne społecznościami uznawały fakt, że są podatnikami podatku VAT z tytułu przychodów osiągniętych przez nie z prowadzenia parkingów. Niemniej jednak od czasu wydania wyroku z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-446/98 *Fazenda Pública*, Rec. s. I-11435, około 127 społecznościami lokalnymi wniosła wnioski o zwrot wcześniej zapłaconego podatku VAT, twierdząc, że nie powinny one zostać opodatkowane tym podatkiem. Całkowita kwota, na którą opiewały wszystkie wnioski o zwrot, wynosiła 129 milionów GBP. W postanowieniu odsyłającym – w odniesieniu do kwoty, na którą mogłyby opiewać wszystkie wnioski, które mogłyby zostać wniesione – wskazuje się na to, że Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej liczy około 468 społecznościami lokalnymi.

9 W sprawach przed sądem krajowym dochodzone kwoty wyniosły ogółem 1,6 miliona GBP. Sąd krajowy podnosi, że sprawy te są sprawami pilotażowymi, ponieważ zainteresowane organy władzy są pionierami reprezentującymi wszystkie społecznościami lokalne. W rzeczywistości bowiem Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council i West Berkshire District Council zapewniają administrację odpowiednio, wyspy, obszaru rolniczego, regionu i obszaru miejskiego.

10 Zainteresowane organy władzy, stwierdziwszy, że zgodnie z prawidłową interpretacją prawa wspólnotowego, nie podlegają one podatkowi VAT z tytułu spornej działalności, wniosły o zwrot wcześniej uiszczanego podatku VAT. Niemniej jednak Commissioners odmówili dokonania zwrotu. W związku z tym rzeczne lokalne organy władzy wniosły skargę na decyzję

Commissioners do VAT and Duties Tribunal (London). Orzekając, że kwestia nieopodatkowania podmiotów prawa publicznego na podstawie art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy powinna być oceniana odrębnie w przypadku każdego z zainteresowanych lokalnych organów władzy, to znaczy „podatnik po podatniku”, VAT and Duties Tribunal (London) doszli do wniosku, że brak opodatkowania nie prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji. W związku z tym wszystkie rzeczono organy zostały zwolnione z podatku VAT z tytułu przychodu osiąganego z prowadzenia parkingów.

11 Commissioners wnieśli odwołanie od orzeczenia VAT and Duties Tribunal (London) do High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division). Ich główny argument opiera się na tym, że jeżeli art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy miałby zakres krajowy, który wymagałby dokonania ogólnej oceny wpływu, jaki ma na cały sektor prywatny zwolnienie z podatku VAT przyznane lokalnym organom władzy w zakresie prowadzenia parkingów. Odwołanie to dotyczy również znaczenia pojęć „prowadzi do” oraz „znacząco”, zawartych we frazie „w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji”, znajdujących się w art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy.

12 W tych okolicznościach High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy »zakłócenie konkurencji« powinno być oceniane w odniesieniu do każdego poszczególnego podmiotu prawa publicznego w taki sposób, że w kontekście niniejszej sprawy powinno być ono interpretowane poprzez odniesienie do sektora lub sektorów, w których podmiot ten prowadzi parkingi, czy też poprzez odniesienie do całego terytorium państwa czonkowskiego?

2) Co oznacza wyrażenie »prowadzi do«? W szczególności jaki stopień prawdopodobieństwa lub poziom pewności musi zaistnieć, aby warunek ten został spełniony?

3) Co oznacza wyrażenie »znacząco«? W szczególności czy »znacząco« oznacza takie oddziaływanie na konkurencję, które jest większe niż nieznaczące bądź minimalne, czy też oddziaływanie »istotne« czy też »wyjątkowe«?

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

Uwagi przedstawione Trybunałowi

13 Zainteresowane lokalne organy władzy twierdzą, że wyrażenie „zakłócenia konkurencji” powinno być oceniane dla każdego podmiotu prawa publicznego z osobna w taki sposób, że w kontekście niniejszej sprawy powinno być ono interpretowane w odniesieniu do obszaru lub obszarów, na którym dany podmiot oferuje miejsca na parkingach, a nie w odniesieniu do rynku hipotetycznego obejmującego obszar całego kraju danego państwa czonkowskiego. Inne podejście byłoby sprzeczne nawet z pojęciem samej konkurencji. Zdaniem owych lokalnych organów władzy zwolnienie z VAT przyznane każdemu z tych organów w jakaden sposób nie prowadzi do zakłócenia konkurencji w stosunku do prywatnych usługodawców lub w stosunku do lokalnych organów władzy znajdujących się na przykład w Glasgow, a tym bardziej do zakłócenia „znaczących”. Podobnie osoba, która chciałaby zrobić zakupy na wyspie Wight, nie zaparkuje swojego samochodu w Manchesterze.

14 Rzecz Zjednoczonego Królestwa, opierając się w głównej mierze na podstawowych

zasadach neutralności podatkowej oraz pewności prawa, uważa zasadniczo, że podejście „działno” po „działno”, to znaczy podejście, które uwzględnia cały rynek krajowy, a nie poszczególne rynki lokalne, jest rozsądniejsze przy dokonywaniu wykładni art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy. Lokalny charakter popytu oznacza by, że w obszarze podlegającym danemu lokalnemu organowi władzy mogłoby istnieć więcej rynków lokalnych, z których na niektórych mogłaby zaistnieć konkurencja, podczas gdy na niektórych nie.

15 Zdaniem Irlandii z orzecznictwa Trybunału wynika, że państwom członkowskim przysuguje swoboda w wyborze najwłaściwszego sposobu transpozycji do prawa krajowego art. 4 ust. 5 akapit drugi i trzeci szóstej dyrektywy. Do każdego państwa członkowskiego należy ustalenie, jakie rodzaje działań wykonywane przez państwo i podmioty publiczne, w przypadku braku opodatkowania ich podatkiem VAT, prowadziłyby do znaczących zakłóceń konkurencji. Tak więc państwa członkowskie mogły przyjąć podejście lokalne, regionalne lub krajowe.

16 Rząd włoski proponuje zastosowanie zasad właściwych dla dziedziny konkurencji. W tym zakresie odsyła do obwieszczenia Komisji w sprawie definicji rynku właściwego do celów wspólnotowego prawa konkurencji (Dz.U. 1997, C 372, s. 5) i na tej podstawie twierdzi, że właściwym rynkiem geograficznym w niniejszej sprawie w żadnym wypadku nie jest cały rynek krajowy. W dziedzinie wynajmu miejsc parkingowych nie można w ogóle rozważyć istnienia jakiegokolwiek konkurencji pomiędzy usługami oferowanymi przez różne miasta.

17 Komisja Wspólnot Europejskich jest zdania, że pod uwagę należy brać charakter danej działalności, a nie lokalne warunki konkurencji w celu oceny zagrożenia zakłócenia konkurencji. O zasadności takiego podejścia można wnosić na podstawie tego, że art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy przewiduje, że działalność wymieniona w załączniku D do tej dyrektywy w każdym wypadku powinna zostać opodatkowana podatkiem VAT, chyba że jest ona nieznaczna. Stanowić w ten sposób, szósta dyrektywa wyrażnie wychodzi z założenia, że stosunek konkurencji i wynikające stąd zagrożenie zakłóceniami powinny zostać ustalone w sposób abstrakcyjny jedynie ze względu na sam charakter działalności bez odnoszenia się do warunków lokalnych.

Odpowiedź Trybunału

18 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, które podejmują i transakcjami, które zawierają jako organy władzy publicznej.

19 Tak jak Trybunał wielokrotnie orzeka, aby przepis ten mógł zostać zastosowany muszę zostać spełnione jednocześnie dwie przesłanki, to znaczy działalność musi być wykonywana przez podmiot prawa publicznego i musi być ona wykonywana jako organ władzy publicznej (zob. podobnie m.in. wyrok z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla, Rec. s. I-4247, pkt 18, oraz ww. wyrok w sprawie Fazenda Pública, pkt 15).

20 Jeżeli chodzi o pierwszą z tych przesłanek, to wiadomo, że lokalne organy władzy są podmiotami prawa publicznego w rozumieniu art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy.

21 Odnośnie do drugiej przesłanki należy przypomnieć, że działalność wykonywana w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu tego przepisu jest działalność wykonywana przez podmioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nich na tych samych warunkach prawnych, co prywatni przedsiębiorcy (zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Fazenda

Pública, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Z uwagi na charakter oceny, jakiej należa dokonać, to do sądu krajowego należy kwalifikacja spornej w postępowaniu przed nim działaności w oparciu o powyżej przedstawione kryteria (ww. wyrok z dnia 17 października 1989 r. w sprawie *Comune di Carpaneto Piacentino i in.*, pkt 16; wyrok z dnia 15 maja 1990 r. w sprawie C-4/89 *Comune di Carpaneto Piacentino i in.*, Rec. s. I-1869, pkt 11, oraz ww. wyrok w sprawie *Fazenda Pública*, pkt 23).

23 Ponieważ kwestia dotyczyła tego, czy w sprawach przed sądem krajowym zainteresowane lokalne organy władzy działają w charakterze organów władzy publicznej nie została przekazana Trybunałowi, należy w tym zakresie wyjąć z założeń, z zastrzeżeniem jego weryfikacji przez sąd krajowy, że sporna działaność powinna zostać uznana na potrzeby niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym za należącą do zakresu art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy.

24 Należy również przypomnieć, że nawet jeżeli lokalne organy władzy wykonują taką działaność w charakterze organu władzy publicznej, to jednak powinny być one uznawane za podatników zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, jeżeli ich nieopodatkowanie prowadziłyby do znaczącego zakłócenia konkurencji. Sąd krajowy zastanawia się w tym zakresie nad kwestią, czy zakłócenia konkurencji powinny być oceniane w odniesieniu do rynków lokalnych, na których działają poszczególne lokalne organy władzy, czy też w odniesieniu do działaności, która jest wykonywana na terytorium całego kraju.

25 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie, w braku wskazówek w samym tekście art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy należy wziąć pod uwagę systematykę i cele tej dyrektywy, a także miejsce art. 4 ust. 5 we wspólnym systemie podatku VAT ustanowionym przez tę dyrektywę.

26 Należy podkreślić w tym względzie, że podatkowi VAT zasadniczo podlegają zgodnie z art. 2 ust. 1 tej dyrektywy usługi świadczone odpłatnie.

27 Ponadto za podatnika zgodnie z treścią art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy podatnikiem jest uważana każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od jej miejsca działaność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działaności. To pojęcie działaności gospodarczej zdefiniowane jest w ust. 2 tego artykułu jako obejmujące wszelką działaność producentów, handlowców i osób świadczących usługi (wyrok z dnia 26 czerwca 2007 r. w sprawie C-284/04 *T-Mobile Austria i in.*, Zb.Orz. s. I-5189, pkt 33).

28 Artykuł 4 szóstej dyrektywy zakreśla w ten sposób bardzo szeroko zakres zastosowania podatku VAT, o tyle (zob. wyroki: z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 *Komisja przeciwko Niderlandom*, Rec. s. 1471, pkt 7 oraz z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie C-186/89 *van Tien*, Rec. s. I-4363, pkt 17).

29 Niemniej jednak należy zaznaczyć, iż przepisem tym objęta jest wyłącznie działaność o charakterze gospodarczym (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-306/94 *Régie dauphinoise*, Rec. s. I-3695, pkt 15; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-77/01 *EDM*, Rec. s. I-4295, pkt 47, z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 *Kretztechnik*, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 18 oraz ww. wyrok w sprawie *T-Mobile Austria i in.*, pkt 34).

30 Jedynie w drodze odstąpienia od owej zasady ogólnej niektóre rodzaje działalności o charakterze gospodarczym nie podlegają podatkowi VAT. Jedno z takich odstępstw zostało przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, na podstawie którego działalność wykonywana przez podmioty prawa publicznego działalność w charakterze organów władzy publicznej nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem.

31 Odstąpienie to przewiduje głównie działalność wykonywaną przez podmioty prawa publicznego działalność w charakterze organów władzy publicznej, która bądź działalność gospodarczą, jest ściśle związana z wykonywaniem prerogatyw władztwa publicznego. W tych okolicznościach nieopodatkowanie podatkiem VAT tych podmiotów z tytułu tej działalności najprawdopodobniej nie ma skutku antykonkurencyjnego, ponieważ działalność ta jest prowadzona przez sektor publiczny na zasadzie wyłączenia lub quasi wyłączenia.

32 Niemniej jednak – nawet jeżeli podmioty te wykonują taką działalność w charakterze organów władzy publicznej – należy je uznać za podatników zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit drugi i trzeci szóstej dyrektywy, jeżeli ich nieopodatkowanie prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji lub jeżeli działalność ta, o ile nie jest ona nieznaczna, została wymieniona w załączniku D do tej dyrektywy.

33 W ten sposób podmiot prawa publicznego może być zobowiązany na podstawie prawa krajowego do wykonywania określonej działalności o charakterze czysto gospodarczym w ramach właściwego mu reżimu prawnego, podczas gdy ta sama działalność może być wykonywana równolegle przez podmioty prywatne, tak że nieopodatkowanie podatkiem VAT tego podmiotu może skutkować pojawieniem się pewnych zakłóceń konkurencji.

34 Takiego niepożądanego skutku usiłować uniknąć prawodawca wspólnotowy, przewidując w art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, że działalność wymieniona w szczególności sposób w załączniku D do tej dyrektywy (to znaczy, działalność w zakresie telekomunikacji, dostawy wody, gazu, elektryczności i pary, transportu towarów, usług portów i portów lotniczych, transportu pasażerskiego etc.) jest „w każdym wypadku” opodatkowana podatkiem VAT, chyba że jest ona nieznaczna, tak że wówczas gdy jest ona wykonywana przez podmioty prawa publicznego działalność w charakterze organów władzy publicznej.

35 Innymi słowy domniemywa się, że nieopodatkowanie podmiotów prawa publicznego podatkiem VAT z tytułu ich działalności prowadzi do zakłóceń konkurencji, chyba że działalność ta jest nieznaczna. W ten sposób z brzmienia art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy jasno wynika, że opodatkowanie tych podmiotów podatkiem VAT wiąże się z wykonywaniem działalności wymienionej w załączniku D tej dyrektywy jako takiej, niezależnie od tego, czy dany podmiot prawa publicznego napotyka na konkurencję na rynku lokalnym, na którym wykonuje tę działalność.

36 Ponadto na szczeblu krajowym mogą być prowadzone inne rodzaje działalności o charakterze zasadniczo gospodarczym, niewymienione w załączniku D do szóstej dyrektywy, których wykaz może różnić się w zależności od państwa członkowskiego lub sektora gospodarczego, a które są wykonywane równolegle przez te podmioty prawa publicznego działalność w charakterze organów władzy publicznej, jak i przez prywatnych przedsiębiorców.

37 To doprecyzowanie do tych rodzajów działalności ma zastosowanie art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, który przewiduje, że podmioty prawa publicznego, nawet gdy działalność w charakterze organów władzy publicznej, powinny być uznawane za podatników, jeżeli ich nieopodatkowanie prowadzi do znaczących zakłóceń konkurencji.

38 Akapity drugi i trzeci omawianego art. 4 ust. 5 s? zatem ?ci?le ze sob? powi?zane, poniewa? obydwa d??? do tego samego celu, to znaczy opodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego, nawet wówczas gdy dzia?aj? one w charakterze organów w?adzy publicznej. Akapity te podlegaj? tej samej logice, przez któr? prawodawca wspólnotowy zmierza? do ograniczenia zakresu zastosowania nieopodatkowania podmiotów prawa, tak aby przestrzegana by?a zasada ogólna, ustanowiona w art. 2 pkt 1 oraz art. 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, zgodnie z któr? ka?dy rodzaj dzia?alno?ci maj?cej charakter gospodarczy jest co do zasady opodatkowany podatkiem VAT.

39 W zwi?zku z powy?szym akapity drugi i trzeci art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? ??cznie.

40 Z powy?szego wynika, ?e opodatkowanie podmiotów prawa publicznego podatkiem VAT, niezale?nie od tego, czy nast?puje ono na podstawie akapitu drugiego art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, czy na podstawie akapitu trzeciego tego przepisu, wynika z wykonywania danej dzia?alno?ci jako takiej, niezale?nie od tego, czy podmioty te napotykaj? na konkurencj? na szczeblu rynku lokalnego, na którym wykonuj? t? dzia?alno??.

41 Wniosek ten potwierdzaj? ponadto ogólne zasady prawa wspólnotowego maj?ce zastosowanie w dziedzinie podatków, takie jak zasada neutralno?ci podatkowej i pewno?ci prawa.

42 Otó? zasada neutralno?ci podatkowej, b?d?ca podstawow? zasad? wspólnego systemu podatku VAT (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C?255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I?1609, pkt 92), sprzeciwia si? temu, aby podmioty gospodarcze by?y traktowane w ró?ny sposób pod wzgl?dem poboru podatku VAT (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 7 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?216/97 Gregg, Rec. s. I?4947, pkt 20).

43 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy zmierza do zapewnienia przestrzegania zasady neutralno?ci podatkowej (wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C?430/04 Feuerbestattungsverein Halle, Zb.Orz. s. I?4999, pkt 24).

44 O ile prawd? jest, ?e szósta dyrektywa przewiduje okre?lone odst?pstwa, które mog? w pewien sposób ogranicza? stosowanie zasady neutralno?ci podatkowej, tak jak odst?pstwo przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C?378/02 Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Zb.Orz. s. I?4685, pkt 43), w zakresie, w jakim przepis ten zezwala na nieopodatkowywanie podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego, o ile ich nieopodatkowanie nie prowadzi do zak?óce? konkurencji innych ni? nieznaczne, to jednak z powy?szego wynika co najmniej to, ?e odst?pstwa te powinny by? interpretowane w taki sposób, aby stanowi?o to mo?liwe jak najmniejsze ograniczenie zakresu tej zasady.

45 Teza broniona przez zainteresowane lokalne organy w?adzy zmierza do opodatkowania podatkiem VAT tylko niektórych lokalnych organów w?adzy, przewiduj?c wyj?tek na rzecz innych, w zale?no?ci od zak?óce? konkurencji, które mog? lub nie wyst?pi? na poszczególnych rynkach lokalnych, na których dzia?aj? owe lokalne organy w?adzy, pomimo ?e sporne us?ugi, to znaczy prowadzenie miejsc parkingowych, s? zasadniczo te same. Teza ta oznacza zatem nie tylko to, ?e prywatni przedsi?biorcy b?d? traktowani w inny sposób ni? podmioty prawa publicznego, w przypadku gdy brak ich opodatkowania prowadzi jedynie do nieznacznych zak?óce? konkurencji, ale tak?e to, ?e odmienne traktowanie b?dzie mia?o miejsce nawet po?ród samych podmiotów prawa publicznego.

46 Z kolei, gdyby zak?ócenia te by?y oceniane jedynie poprzez odniesienie do dzia?alno?ci

jako takiej, niezależnie od warunków konkurencji występujących na danym rynku lokalnym, to zapewnione zostałyby przestrzeganie zasady neutralności podatkowej, z tego względu, że wszystkie podmioty prawa publicznego podlegałyby bądź nie opodatkowaniu podatkiem VAT, natomiast jedyne odejście od tej zasady dotyczyłoby relacji pomiędzy tymi podmiotami a prywatnymi przedsiębiorcami, i tylko w zakresie, w jakim zakłócenia te byłyby nieznaczne.

47 Ponadto zgodnie z tym, o czym orzekają już wielokrotnie Trybunał, prawo wspólnotowe powinno być pewne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia przez podlegające mu podmioty (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-301/97 *Niderlandy przeciwko Radzie*, Rec. s. I-8853, pkt 43 oraz ww. wyrok w sprawie *Halifax i in.*, pkt 72). Ów wymóg pewności prawa jest szczególnie rygorystyczny wówczas, gdy chodzi o uregulowanie, które może wiązać się z obciążeniami finansowymi, w celu umożliwienia zainteresowanym dokadne zapoznanie się z zakresem nakładanych przez nie obowiązków (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1987 r. w sprawie 326/85 *Niderlandy przeciwko Komisji*, Rec. s. 5091, pkt 24 oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-17/01 *Sudholz*, Rec. s. I-4243, pkt 34).

48 Zasada pewności prawa, która stanowi część wspólnotowego porządku prawnego, powinna być przestrzegana zarówno przez instytucje wspólnotowe, jak i przez państwa członkowskie przy wykonywaniu przez nich kompetencji przyznanych przez dyrektywy wspólnotowe (zob. wyrok z dnia 26 kwietnia 2005 r. w sprawie C-376/02 *„Goed Wonen”*, Zb.Orz. s. I-3445, pkt 32).

49 W ten sposób teza, zgodnie z którą zakłócenia konkurencji, w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy powinien być oceniany w odniesieniu do każdego poszczególnego rynku lokalnego, na którym lokalne organy władzy oferują wynajem miejsc parkingowych na parkingach, oznacza systematyczną ponowną ocenę na podstawie czystokształtowej analizy ekonomicznych warunków konkurencji na licznych rynkach lokalnych, których określenie może okazać się szczególnie trudne, ponieważ określenie granic tych rynków niekoniecznie pokrywa się z terytorialną właściwością lokalnych organów władzy. Ponadto na obszarze właściwości danego lokalnego organu władzy może istnieć kilka rynków lokalnych.

50 Taka sytuacja może w związku z tym może spowodować powstanie licznych sporów w wyniku zmian dotyczących warunków konkurencji panujących na danym rynku lokalnym.

51 W ten sposób ani lokalne organy władzy, ani prywatni przedsiębiorcy nie są w stanie przewidzieć z pewnością wymagań dla prowadzenia ich działalności, czy na danym rynku lokalnym prowadzenie parkingów przez lokalne organy władzy będzie, czy też nie będzie podlegało podatkowi VAT.

52 Taka sytuacja zagrażaaby zatem naruszeniem zasady neutralności podatkowej i zasady pewności prawa.

53 W związku z tym na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że znaczenie zakłócenia konkurencji, do których prowadziłoby nieopodatkowanie podmiotów prawa publicznego działających w charakterze organów władzy publicznej powinny być oceniane w odniesieniu do danej działalności jako takiej, przy czym ocena ta nie musi dotyczyć w szczególności danego rynku lokalnego.

W przedmiocie pytania drugiego

54 Poprzez pytanie drugie sąd krajowy zasadniczo usiłuje ustalić, czy wyrażenie „prowadziłoby do” znaczących zakłóceń konkurencji w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, powinno być interpretowane w ten sposób, iż uwzględnia ono wyjącznie

konkurencji? aktualn?, czy te? w ten sposób, ?e uwzgl?dnia ono równie? konkurencji? potencjaln?. S?d ten wnosi równie? o doprecyzowanie stopnia prawdopodobno?ci, jaki jest wymagany, dla spe?nienia tej przes?anki.

Uwagi przedstawione Trybuna?owi

55 Opieraj?c si? na pkt 139 opinii rzecznik generalnej J. Kokott w zako?czonej wyrokiem z dnia 26 czerwca 2007 r. sprawie C?369/04 Hutchison 3G i in., Zb.Orz. s. I?5249, lokalne organy w?adzy uwa?aj?, ?e wyra?enie „prowadzi?oby do” powinno by? interpretowane w ten sposób, ?e zak?ada ono istnienie realnego i powa?nego zagro?enia zak?óceniem konkurencji.

56 Rz?d Zjednoczonego Królestwa uwa?a, ?e wyra?enie „prowadzi?oby do” („would lead to”) jest zamienne z wyra?eniem „mog?oby doprowadzi? do”, („could lead to”), którym to wyra?eniem Trybuna? pos?u?y? si? w ww. wyrokach w sprawie Comune di Carpaneto Piacentino i in., co równie? by?oby spójne z ocen? dokonanej przez rzecznik generaln? J. Kokott w pkt 127 i 131 opinii w zako?czonej ww. wyrokiem sprawie Hutchinson 3G i in.. Rz?d ten dodaje, ?e ju? teraz istnieje, po pierwsze, konkurencja pomi?dzy przedsi?biorcami prywatnymi a lokalnym organami w?adzy w licznych regionach Zjednoczonego Królestwa, a po drugie, konkurencja potencjalna w innych regionach, gdzie aktualnie nie wyst?puj? ?adni prywatni przedsi?biorcy.

57 Zdaniem Irlandii wyra?enie „prowadzi?oby do” nak?ada na w?a?ciwe krajowe organy w?adzy, do których nale?y stosowanie art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, obowi?zek upewnienia si?, ?e zagro?enie zak?óceniem konkurencji ma charakter prawdopodobny, a nie, ?e mo?e ono jedynie zaistnie?.

58 Rz?d w?oski uwa?a, ?e o ile w kwestii tej nie jest konieczna ca?kowita pewno??, o tyle jednak wyra?enie „prowadzi?oby” powinno by? rozumiane w ten sposób, ?e zagro?enie zak?óceniem konkurencji wynikaj?cym z wykonywania dzia?alno?ci nie podlegaj?cej podatkowi VAT oznacza wysokie prawdopodobie?stwo, a nie tylko mo?liwo??.

59 Komisja podkre?la, ?e w celu zapewnienia, by podmioty prawa publicznego i prywatni przedsi?biorcy byli traktowani równo po wzgl?dem warunków konkurencji, wymagany jest brak przeszkód dla wej?cia na rynek prywatnych przedsi?biorców, o którym mowa w post?powaniu przed s?dem krajowym. W zwi?zku z tym uwa?a, ?e wyra?enie „prowadzi?oby do” obejmuje potencjaln? konkurencji?. W tym wzgl?dzie wystarczy?oby istnienie rzeczywistej mo?liwo?ci wej?cia na ów rynek podmiotów prywatnych znajduj?cych si? w stanie konkurencji z danymi podmiotami prawa publicznego.

Odpowied? Trybuna?u

60 Nale?y przypomnie?, tak jak to wynika z pkt 30 niniejszego wyroku, ?e nieopodatkowanie podmiotów prawa publicznego podatkiem VAT na podstawie art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi odst?pstwo od zasady ogólnej opodatkowania ka?dej dzia?alno?ci o charakterze gospodarczym oraz ?e w zwi?zku z tym powinno by? ono interpretowane w sposób ?cis?y. Z kolei, je?eli chodzi o art. 4 ust. 5 akapit drugi tej dyrektywy, to nale?y stwierdzi?, ?e przywraca on t? zasad? ogóln? w celu unikni?cia tego, aby nieopodatkowanie tych podmiotów prowadzi?o do znac?cych zak?óce? konkurencji. W zwi?zku z tym przepis ten nie powinien by? interpretowany w sposób ?cis?y.

61 Zakres art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy zosta?by w sposób nieprawid?owy poszerzony, je?eli opodatkowanie tych podmiotów na podstawie art. 4 ust. 5 akapit drugi tej dyrektywy zosta?oby ograniczone jedynie do aktualnych przypadków zak?óce? konkurencji, co umo?liwia?oby nieopodatkowanie tych podmiotów wówczas, gdy jedynie potencjalnie mog?yby

one zetkn?? si? z konkurencj?.

62 Ponadto nieopodatkowanie tych podatników podatkiem VAT ju? samo w sobie mo?e zniech?ci? potencjalnych konkurentów do wej?cia na rynek wynajmu miejsc parkingowych na parkingach.

63 Z powy?szego wynika, ?e wyra?enie „prowadzi?oby do” w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy uwzgl?dnia nie tylko aktualn? konkurencj?, ale równie? konkurencj? potencjaln?.

64 Niemniej jednak czysto teoretyczna mo?liwo?? wej?cia prywatnego przedsi?biorcy na w?a?ciwy rynek, która to mo?liwo?? nie zosta?a poparta jak?kolwiek okoliczno?ci? faktyczn?, jak?kolwiek obiektywn? wskazówk? ani te? jak?kolwiek analiz? rynku, nie mo?e zosta? zrównana z istnieniem potencjalnej konkurencji. Aby mo?na by?o to wykonalne, mo?liwo?? ta powinna by? realna, a nie czysto hipotetyczna.

65 W zwi?zku z powy?szym na pytanie drugie nale?y odpowiedzie?, ?e wyra?enie „prowadzi?oby do” w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy powinno by? interpretowane w ten sposób, ?e uwzgl?dnia ono nie tylko aktualn? konkurencj?, ale tak?e konkurencj? potencjaln?, o ile mo?liwo?? wej?cia prywatnego przedsi?biorcy na rynek jest realna, a nie czysto hipotetyczna.

W przedmiocie pytania trzeciego

66 Pytanie trzecie dotyczy wyk?adni, jak? nale?y nada? wyra?eniu „znacz?ce” w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, a w szczególno?ci tego, czy powinno by? ono interpretowane jako oznaczaj?ce „wi?ksze ni? nieznaczone b?d? minimalne” czy te? „istotne” lub te? „wyj?tkowe”.

Uwagi przedstawione Trybuna?owi

67 Zdaniem zainteresowanych lokalnych organów w?adzy wyra?enie „znacz?ce” oznacza istnienie „znacznego niekorzystnego skutku”, lub „skutku wyj?tkowego” dla konkurentów podmiotu prawa publicznego, lub te? skutku innego ni? skutek, który wynika z samego tylko faktu, i? organ w?azy publicznej nie fakturuje podatku VAT, podczas gdy konkurenci posiadaj?cy status podmiotów prywatnych fakturuj? ten podatek. Lokalne organy w?adzy opieraj? si? w tym zakresie na pkt 41 opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w zako?czonej ww. wyrokiem sprawie Waterschap Zeeuws Vlaanderen, wed?ug którego wyra?enie „znacz?ce” jest synonimem „wyj?tkowego”.

68 Rz?d Zjednoczonego Królestwa uwa?a, ?e „znacz?ce” obejmuje ka?de zak?ócenie konkurencji, które nie jest nieznaczone lub minimalne. Dodaje, ?e je?eli chodzi o zastosowanie wyra?enia „wyj?tkowe” przez rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w pkt 41 jego opinii w zako?czonej ww. wyrokiem sprawie Waterschap Zeeuws Vlaanderen, ?e Trybuna? ani nie przyj?? tego stanowiska, ani nie pos?u?y? si? tym terminem.

69 Zdaniem Irlandii wyra?enie „znacz?ce” oznacza, ?e zak?ócenia konkurencji powinny by? istotne i odczuwalne w tym znaczeniu, ?e zak?ócenie te powinny zagra?a? znacz?cym wp?ywem na warunki konkurencji, które w przeciwnym razie pozosta?yby niezmiennie na danym rynku, przy czym wi?za?oby si? to w sposób oczywisty ze szkod? dla prywatnych przedsi?biorców.

70 Rzecz w oski uwa a, e wyraenie „znaczce” powinno by interpretowane jako oznaczajce „doniosoo” co najmniej istotn lub znacz, a nie tylko nieznacz.”.

71 Komisja jest zdania, e wyraenie „znaczce” odnosi si do zakocenia, które nie jest „nieistotne” lub „nieznaczne”. Opiera si w tym zakresie na art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy w zwi zku z jej za zcznikiem D, zgonie z którym dzialno wymieniona w owym za zczniku D podlega podatkowi VAT w zakresie, w jakim „nie jest ona nieznaczna”. Zadaniem rzeczonoego akapitu trzeciego jest w ka dym razie opodatkowanie podatkiem VAT okre lonych rodzajów dzialno ci, które w przeciwnym razie nale aby rozpatrywa z punktu widzenia akapitu drugiego art. 4 ust. 5. Obydwa te akapity kieruj si t sam logik i na tej podstawie mo na przy, e pos uguj c si terminem „nieznaczne”, prawodawca chca opisa dzialno, która nie prowadzi do „znaczcych” zakóce konkurencji.

Odpowied Trybuna u

72 W pierwszej kolejno ci nale y podkre li, e z pkt 60 niniejszego wyroku wynika, e opodatkowanie podmiotów prawa publicznego z tytu u dzialno ci o charakterze gospodarczym, któr wykonuj w charakterze organów w adzy publicznej, przewidzianej w art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy przywraca zasad ogóln opodatkowania ka dej dzialno ci o charakterze gospodarczym w celu unikni cia tego, aby nieopodatkownie tych podmiotów prowadzi o do znaczcych zakóce konkurencji oraz tego, aby przepisy te w zwi zku z tym nie by y interpretowane w cis y sposób.

73 Z powy szego wynika, e wyraenie „znaczce” powinno by rozumiane jako zmierzajce do ograniczenia zakresu nieopodatkowania na podstawie art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy podmiotów prawa publicznego z tytu u tej dzialno ci.

74 Otó je eli wyraenie to mia oby by rozumiane jako oznaczajce istotne b d? wy jtkowe, to zakres zastosowania nieopodatkowania podmiotów prawa publicznego zosta by w nieprawid owy sposób powi kszony. Z kolei, je eli ich nieopodatkowanie by oby dopuszczalne jedynie w przypadkach, gdy prowadzi oby ono tylko do nieznacznych zakóce konkurencji, jego zakres zosta by rzeczywi cie ograniczony.

75 Nast pnie nale y przypomnie, ze zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy podmioty prawa publicznego maj status podatnika w zwi zku z dzialno ci wymienion w jej za zczniku D w zakresie, w jakim dzialno ta nie jest „nieznaczna”. Innymi s owy nieopodatkowanie podatkiem VAT tych podmiotów jest dopuszczalne, o ile dzialno ta jest nieznaczna, domniemaj c w ten sposób, e wynikajce st d zakócenia konkurencji s równe nieznaczne.

76 Poniewa – jak to wynika z pkt 38 niniejszego wyroku – akapity drugi i trzeci art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy s ze sob ci le zwi zane, gdy d??? do tego samego celu i podlegaj tej samej logice, wyraenie „znaczce” powinno by interpretowane w ten sposób, e nieopodatkowanie podmiotów publicznych mo e by dopuszczalne jedynie w przypadkach, w których b dzie ono prowadzi o tylko do nieznacznych zakóce konkurencji.

77 Wreszcie poszanowanie zasady neutralno ci podatkowej potwierdza t interpretacj. W rzeczywisto ci bowiem teza broniona przez zainteresowane lokalne organy w adzy, zgodnie z któr podmioty prawa publicznego powinny podlega opodatkowaniu jedynie w przypadku, gdy zakócenia konkurencji wynikajce z ich nieopodatkowania s istotne, czy te wy jtkowe, stwarza aby sytuacj podatkow, w której znaczna liczba prywatnych przedsi biorców dokonuj cych tych samych transakcji, co transakcje realizowane przez owe podmioty, by aby

traktowana odmiennie od nich w dziedzinie poboru podatku VAT, co stanowiłoby istotny zamach na zasadę neutralności podatkowej.

78 Z kolei nieopodatkowanie tych podmiotów podatkiem VAT, w przypadku gdy nie prowadziłoby to do żadnego zakłócenia konkurencji lub prowadziłoby to do zakłóceń nieznacznych, wiążałoby się z najmniejszym z możliwych ograniczeniem zasady neutralności podatkowej.

79 W związku z tym na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że wyrażenie „znaczące” w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy należy rozumieć w ten sposób, że zakłócenia konkurencji aktualne lub potencjalne powinny być więcej niż tylko nieznaczne.

W przedmiocie kosztów

80 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku powinien być interpretowany w ten sposób, że znaczące zakłócenia konkurencji, do których prowadziłoby nieopodatkowanie podmiotów prawa publicznego działających w charakterze organów władzy publicznej, powinny być oceniane w odniesieniu do danej działalności jako takiej, przy czym ocena ta nie musi dotyczyć w szczególności danego rynku lokalnego.

2) Wyrażenie „prowadziłoby do” w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 powinno być interpretowane w ten sposób, że uwzględnia ono nie tylko aktualną konkurencję, ale także konkurencję potencjalną, o ile możliwość wejścia prywatnego przedsiębiorcy na rynek jest realna, a nie czysto hipotetyczna.

3) Wyrażenie „znaczące” w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy 77/388 należy rozumieć w ten sposób, że zakłócenia konkurencji aktualne lub potencjalne powinny być więcej niż tylko nieznaczne.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.