

62021CJ0616

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 30 marca 2023 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Zwiadczenie usług dokonywane odpłatnie – Artykuł 9 ust. 1 – Pojęcia „podatnika” i „działalności gospodarczej” – Gmina organizująca nieodpłatnie usuwanie azbestu na rzecz swoich mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili taką wolę – Zwrot na rzecz gminy w postaci dofinansowania przez właściwe województwo w wysokości 40–100 % kosztów – Artykuł 13 ust. 1 – Brak opodatkowania gmin z tytułu działalności podejmowanej lub transakcji dokonywanych przez nie jako organy władzy publicznej

W sprawie C-616/21

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelnego Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 16 kwietnia 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 października 2021 r., w postępowaniu:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

przeciwko

Gminie L.

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: M.L. Arastey Sahún, prezes izby, N. Wahl (sprawozdawca) i J. Passer, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

—

w imieniu Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej – B. Kołodziej, D. Pach i T. Wojciechowski,

—

w imieniu Gminy L. – R. Majerowska, radca prawny,

—

w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu Komisji Europejskiej – ? Habiak i V. Uher, w charakterze pełnomocników,
po zapoznaniu się z opinią rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 10 listopada 2022 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Gminą L. (zwaną dalej „gminą L.”), położoną w Polsce, a Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej (Polska) w przedmiocie skierowanej do tej gminy indywidualnej interpretacji podatkowej dotyczącej opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) w odniesieniu do przeprowadzonych na jej zlecenie czynności związanych z usuwaniem azbestu oraz prawa do odliczenia VAT naliczonego od tych czynności.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c)

odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

4

Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działno?? gospodarcza« obejmuje wszelk? działno?? producentów, handlowców lub usługodawców, w??cznie z górnictwem, działalno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działno?? gospodarcz? uznaje si? w szczególno?ci wykorzystywanie, w sposób ci?gły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu».

5

Zgodnie z art. 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalno?ci?, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, składki lub płatności w związku z takimi działaniami lub transakcjami.

Jednak?e w przypadku gdy podejmują one takie działania lub dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tych działań lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji.

W każdych okolicznościach podmioty prawa publicznego są uważane za podatników w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte”.

6

Artykuł 28 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzyma i wyświadczy te usługi”.

Prawo polskie

7

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 1990 r., nr 16, poz. 95), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, zawiera art. 7, którego ust. 1 ma następujące brzmienie:

„Zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy:

1)

planu przestrzennego, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody oraz gospodarki wodnej;

[...]

5)

ochrony zdrowia [...]”.

8

Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2001 r., nr 62, poz. 627), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu górnym, stanowi w art. 400 ust. 2:

„Wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej, zwane dalej »wojewódzkimi funduszami«, są samorządowymi osobami prawnymi [...]”.

9

Artykuł 400b ust. 2 i 2a tej ustawy stanowi:

„2. Celem działania wojewódzkich funduszy jest finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej w zakresie określonym w art. 400a ust. 1 pkt 2, 2a, 5–9a, 11–22 i 24–42.

2a. Celem działania Narodowego Funduszu oraz wojewódzkich funduszy jest również tworzenie warunków do wdrażania finansowania ochrony środowiska i gospodarki wodnej, w szczególności poprzez zapewnienie wsparcia działaniom służącym temu wdrażaniu oraz jego promocji, a także poprzez współpracę z innymi podmiotami, w tym z jednostkami samorządu terytorialnego, przedsiębiorcami oraz podmiotami mającymi siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej”.

10

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu górnym, ma na celu transpozycję do prawa polskiego dyrektywy 2006/112.

11

Artykuł 5 tej ustawy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług [...] podlegają:

1)

odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;

[...]”.

12

Artykuł 15 owej ustawy stanowi:

„1. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

[...]

6. Nie uznaje się za podatnika organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy w zakresie realizowanych zadań o odrębnych przepisami prawa, dla realizacji których zostały one powołane, z wyłączeniem czynności wykonywanych na podstawie zawartych umów cywilnoprawnych”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13

W ramach programu usuwania azbestu w Polsce, opracowanego na podstawie uchwały rady ministrów Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia „Programu wieloletniego oczyszczania kraju z azbestu na lata 2009–2032”, rada miasta gminy L. powierzyła prezydentowi tej gminy uchwałą 227/VI/2019 z dnia 26 kwietnia 2019 r., zatytułowaną „Aktualizacja Programu usuwania azbestu dla Miasta [L.] na lata 2018–2032”, zadanie realizacji działania w tym zakresie.

14

Zgodnie z załącznikiem do tej uchwały działania te polegają na usuwaniu wyrobów i odpadów zawierających azbest z budynków mieszkalnych i handlowych, z wyjątkiem nieruchomości, na których prowadzona jest działalność gospodarcza. We wspomnianym załączniku przewidziano również, że zainteresowani mieszkańcy nie poniosą żadnych kosztów w związku z usuwaniem azbestu, ponieważ za finansowanie odpowiedzialna jest gmina L., z pomocą Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (zwanego dalej „funduszem ochrony środowiska”).

15

Zarządzeniem 62/9/2019 z dnia 23 września 2019 r. w sprawie ustalenia szczegółowych zasad realizacji tej uchwały i powołania Komisji do spraw rozpatrywania wniosków o usunięcie wyrobów oraz odpadów zawierających azbest prezydent gminy L. przedstawił praktyczne aspekty działania związanych z usuwaniem azbestu. Po pierwsze, gmina ta planowała przeprowadzić przetarg w celu wykonania tych robót, przy czym wybrany oferent miał wystawić faktury zawierające VAT. Po drugie, na podstawie zapłaconych przez niego faktur rzeczona gmina zamierzała następnie uzyskać od tego funduszu dotacje w wysokości od 40 % do 100 % poniesionych wydatków, w zależności od spełnienia wymogów określonych przez wspomniany fundusz.

16

W tym kontekście w dniu 7 stycznia 2020 r. gmina L., będąca podatnikiem VAT, zwróciła się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w celu ustalenia, czy jest ona podatnikiem VAT w ramach tych transakcji, przy czym wspomniana gmina uznawała, że tak nie jest, ponieważ transakcje takie są jej zdaniem dokonywane w charakterze organu władzy publicznej.

17

W indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 13 marca 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał, że gmina L. działa jako podatnik VAT i że w konsekwencji powinna być uprawniona do odliczenia VAT naliczonego.

18

Gmina ta zaskarżyła tę interpretację podatkową do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie (Polska), uzyskując jej uchylenie. Wyrokiem z dnia 21 lipca 2020 r. sąd ten uznał w istocie, że owa gmina działała jako organ władzy publicznej w ramach ustanowionych przez przepisy szczególne zadań, do których realizacji została wyznaczona, a nie jako podatnik VAT.

19

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wniosł skargę kasacyjną od tego wyroku do sądu odwoławczego.

20

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy dyrektywy [2006/112], a w szczególności art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 tej dyrektywy powinny się interpretować w ten sposób, że należy uznać za podatnika VAT gminę (organ władzy publicznej) w zakresie realizacji programu usuwania azbestu z nieruchomości znajdujących się na terenie tej gminy, stanowiących własność mieszkańców, którzy nie ponoszą z tego tytułu żadnych wydatków? Czy też taka działalność stanowi aktywność gminy jako organu władzy publicznej, podejmowaną w celu realizacji jej zadań, służących ochronie zdrowia i życia mieszkańców oraz ochronie środowiska, w związku z którą gmina nie jest uważana za podatnika VAT?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

21

Poprzez swoje pytanie sąd odwoławczy dążył w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że okoliczności zlecenia przez gminę przedsiębiorstwu czynności usuwania azbestu i odbierania wyrobów i odpadów zawierających azbest na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili taką wolę, stanowi świadczenie usług podlegających opodatkowaniu VAT, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i nie prowadzi do pobrania jakiegokolwiek opłaty od tych mieszkańców, zaś czynności te są finansowane ze środków publicznych.

22

Na wstępie należy przypomnieć, że do sądu odwoławczego, który jako jedyny jest właściwy do dokonania oceny okoliczności faktycznych, należy ustalenie charakteru transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym (wyrok z dnia 13 stycznia 2022 r., *Termas Sulfurosas de Alcafache*, C-513/20, EU:C:2022:18, pkt 36).

23

Jednak Trybunał może dostarczyć temu sądowi wszelkich wskazówek interpretacyjnych opartych na prawie Unii, które mogą być użyteczne dla rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

24

W tym względzie, aby oferta usuwania azbestu z niektórych nieruchomości przedstawiona przez gminę jej mieszkańcom będącym właścicielami była objęta zakresem stosowania dyrektywy 2006/112, powinna ona, po pierwsze, stanowić świadczenie usług, które gmina ta wykonuje odpłatnie na ich rzecz w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, a po drugie, być realizowana w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 rzeczony dyrektywy, tak aby owa gmina działała również w charakterze podatnika.

W przedmiocie istnienia świadczenia usług dokonywanego odpłatnie

25

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem aby świadczenie usług było dokonywane „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy tym świadczeniem usług z jednej strony a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika z drugiej strony. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy podmiotem świadczącym usługi z jednej strony a usługobiorcą z drugiej strony istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a zapłata otrzymywana przez podmiot dokonujący tych świadczeń stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usług świadczonych temu usługobiorcy (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

26

W niniejszej sprawie z wyjaśnień przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że gmina L. zamierza powierzyć przedsiębiorstwu zadanie polegające na wykonywaniu, na wniosek jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości zawierających azbest, czynności związanych z usuwaniem azbestu oraz odbieraniem wyrobów i odpadów zawierających azbest. W tym względzie należy wskazać, że czynności te stanowią świadczenie usług w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy.

27

Jednakże do sądu odsyłającego należy ustalenie, kto jest podmiotem świadczącym te usługi i kto jest odbiorcą tych świadczeń.

28

W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że między gminą L. a wybranym przez nią przedsiębiorstwem ma zostać zawarta umowa dotycząca czynności, o których mowa w pkt 26 niniejszego wyroku, oraz że gmina ta otrzyma z tego tytułu od tego przedsiębiorstwa faktury, które sama zapłaci, a zainteresowani mieszkańcy nie dokonają w zamian żadnej płatności za usunięcie azbestu i odbiór wyrobów i odpadów zawierających azbest.

29

Należy zatem stwierdzić, że korzyść przysporzona tej gminie w zamian za zapłatę polega nie tylko, w odniesieniu do zainteresowanych mieszkańców, na wyeliminowaniu zagrożenia dla zdrowia i życia ludzkiego wynikającego z narażenia na kontakt z azbestem, ale także, w sposób bardziej ogólny, na poprawie jakości życia na terytorium administrowanym przez gminę L.

Jednakże z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że polskie organy podatkowe uważają, iż skoro zainteresowani mieszkańcy są głównymi beneficjentami korzyści wynikających z tego świadczenia usług, a mianowicie usunięcia azbestu z ich nieruchomości, to należy uznać, że mieszkańcy ci zlecieli wykonanie usługi gminie L., która następnie działała jako agent w rozumieniu art. 28 dyrektywy 2006/112.

Na podstawie tego przepisu, w przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik sam otrzymał i wyświadczył te usługi. Jeżeli więc owa gmina, działając w charakterze agenta, zleciła przedsiębiorstwu usuwanie azbestu we własnym imieniu, ale na rzecz mieszkańców, wówczas przyjąłoby to być w świetle VAT, że sama wykonała usunięcie azbestu u mieszkańców.

Tymczasem z informacji przekazanych przez sąd odsyłający – z zastrzeżeniem dokonania kwalifikacji okoliczności faktycznych przez ten sąd – nie wynika, by art. 28 dyrektywy 2006/112 znajdował zastosowanie w sprawie w postępowaniu głównym, ponieważ zgodnie z orzecznictwem przepis ten wymaga istnienia zlecenia, w wykonaniu którego agent realizuje na rachunek zlecającego świadczenie usług, co oznacza zawarcie między agentem a zlecającym porozumienia, którego przedmiotem jest udzielenie danego zlecenia (zob. podobnie wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 51, 52).

Zgadza się na udział w gminnym procesie usuwania azbestu ze swoich nieruchomości, zainteresowani właściciele ograniczają się do złożenia wniosku do gminy L., która weryfikuje, czy nieruchomości te kwalifikują się do usuwania azbestu. W konsekwencji nie powierzają oni tej gminie usuwania azbestu na ich rachunek, lecz oczekują, że będą beneficjentami programu usuwania azbestu. To zatem gmina – a nie zainteresowani właściciele – decyduje o powodzeniu tego procesu. Poza złożeniem wniosku nie mają oni wpływu na realizację usługi.

W konsekwencji o ile w świetle powyższych rozważań należy wskazać, że przesłanki stosowania art. 28 dyrektywy 2006/112 nie są spełnione w sytuacji takiej jak w niniejszej sprawie, a zatem że gmina L. nie działała w imieniu zainteresowanych mieszkańców, o tyle należy jednak ustalić, czy może ona zostać uznana za podmiot świadczący usługi będące przedmiotem postępowania głównego w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

Po pierwsze, należy przypomnieć, że aby świadczenie usług mogło zostać uznane za dokonane „odpłatnie” w rozumieniu dyrektywy 2006/112, nie jest konieczne, aby świadczenie wzajemne za to świadczenie usług zostało uzyskane bezpośrednio od ich odbiorcy, bowiem owo świadczenie wzajemne może pochodzić także od osoby trzeciej (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

Po drugie, okoliczności, że świadczenie usługi zostało dokonane po cenie wyższej lub niższej od kosztu produkcji, a zatem po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej, nie ma znaczenia dla kwalifikacji transakcji jako odpłatnej, ponieważ okoliczności taka nie może mieć wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie dokonane, a świadczeniem wzajemnym, które zostało lub zostanie otrzymane, w wysokości wcześniej określonej według ustalonych kryteriów (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

W związku z tym nie przeczy temu, w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 25, 35 i 36 niniejszego wyroku, fakt, że gmina L. ponosi początkowo pełny koszt usług świadczonych przez wybrane przedsiębiorstwo po cenie rynkowej i że w odpowiednim przypadku nastąpi osoba trzecia, a mianowicie dane województwo, dokonuje zwrotu na rzecz tej gminy, za pośrednictwem funduszu ochrony środowiska, w drodze dotacji obejmującej od 40 % do 100 % tego kosztu.

W zakresie, w jakim zwrot na rzecz wspomnianej gminy dokonany przez ten fundusz jest uzależniony od wykonania czynności usuwania azbestu, która – z zastrzeżeniem dokonania oceny okoliczności faktycznych przez sąd odsyłający – nie byłaby przewidziana przez tę samą gminę bez pomocy wspomnianego funduszu, należy uznać, że pomimo braku umowy między tym samym funduszem a zainteresowanymi mieszkańcami gminy L. istnieje bezpośredni związek w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 25 niniejszego wyroku, bowiem świadczenie usług i świadczenie wzajemne są ze sobą wzajemnie powiązane, ponieważ jedno jest dokonywane tylko pod warunkiem dokonania drugiego i odwrotnie (zob. podobnie wyrok z dnia 11 marca 2020 r., *San Domenico Vetraria*, C-94/19, EU:C:2020:193, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

Należy zatem uznać, że w niniejszej sprawie współistnieją dwa świadczenia usług, a mianowicie z jednej strony świadczenie zapewniane przez przedsiębiorstwo wybrane i opłacone przez gminę L., a z drugiej strony – świadczenie, którego, po pierwsze, podmiotem udzielającym jest ta gmina, po drugie, beneficjentami są jej zainteresowani mieszkańcy, i wobec którego, po trzecie, świadczenie wzajemne stanowi dotacja wypłacana tej gminie przez fundusz ochrony środowiska.

Nie ma wątpliwości, że pierwszy z tych przypadków świadczenia usług odpowiada definicji świadczenia usług dokonywanego odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112. Gdyby w świetle rozważań przedstawionych w pkt 35–38 niniejszego wyroku sąd odsyłający miał dojść do takiego samego wniosku, po dokonaniu oceny okoliczności faktycznych, w odniesieniu do drugiego z tych świadczeń, czyli świadczenia, którego dokonuje gmina L., powinien on ustalić, czy owo świadczenie usług jest dokonywane w ramach działalności gospodarczej, zważywszy, że zgodnie z orzecznictwem działalność może być uznana za „działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy tylko wtedy, gdy stanowi ona jedną z transakcji, o których mowa w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

W przedmiocie dokonania świadczenia usług w ramach działalności gospodarczej

41

Należy najpierw przypomnieć, że analiza brzmienia art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 wskazuje na szeroki zakres pojęcia „działalności gospodarczej” oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta ocenia się *per se*, niezależnie od jej celów lub rezultatów [wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego), C-604/19, EU:C:2021:132, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo].

42

Określona działalność jest więc co do zasady uznawana za „gospodarczą”, jeżeli ma charakter stały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez osobę, która ją wykonuje (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

43

Z uwagi na trudności w opracowaniu dokładnej definicji działalności gospodarczej należy zbadać wszystkie okoliczności, w jakich jest ona prowadzona (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo), dokonując indywidualnej oceny w odniesieniu do tego, co jest typowym zachowaniem przedsiębiorcy prowadzącego działalność w danej dziedzinie, czyli w niniejszym przypadku przedsiębiorstwa zajmującego się usuwaniem azbestu.

44

W tym względzie, po pierwsze, należy zauważyć, że podczas gdy przedsiębiorca dąży do stałego osiągnięcia dochodu (zob. podobnie wyrok z dnia 20 stycznia 2021 r., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov, C-655/19, EU:C:2021:40, pkt 27–29 i przytoczone tam orzecznictwo), gmina L. nie zatrudnia pracowników do usuwania azbestu i nie poszukuje klientów, lecz ogranicza się do przeprowadzenia, w ramach programu określonego na poziomie krajowym, czynności usuwania azbestu, które nastąpią po tym, jak właściciele nieruchomości położonych na terytorium gminy, których może dotyczyć ten program, wyrażą wolę korzystania z niego i zostaną uznani za uprawnionych. Ponadto czynność usuwania azbestu w danej gminie z definicji nie ma charakteru powtarzalnego, co odróżnia niniejsze sprawy od spraw, w których świadczenia gminne miałyby charakter trwały.

Po drugie, z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że gmina L. będzie oferować usunięcie azbestu z danych nieruchomości oraz odbiór wyrobów i odpadów zawierających azbest nieodpłatnie, podczas gdy wcześniej zapłaciła ona danemu przedsiębiorstwu cenę rynkową.

Tymczasem Trybunał miał już okazję orzec, że jeżeli gmina odzyskuje jedynie niewielkie koszty poniesionych przez siebie kosztów, a pozostała część jest finansowana ze środków publicznych, taka różnica między tymi kosztami a kwotami otrzymanymi w zamian za oferowane usługi może wykluczać istnienie wynagrodzenia (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r., *Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo). Jest tak tym bardziej, gdy – jak w niniejszej sprawie – świadczenie wzajemne uiszczane przez usługobiorców nie istnieje.

W konsekwencji, nawet biorąc pod uwagę dotacje przyznane gminie L. przez fundusz ochrony środowiska, które wynoszą 40–100 % poniesionych kosztów, charakter takiego świadczenia usług nie odpowiada podejściu, jakie przyjęłyby w danym wypadku przedsiębiorstwo zajmujące się usuwaniem azbestu, które przy ustalaniu swoich cen starałoby się zawrzeć w nich swoje koszty i osiągnąć marżę zysku. Ponadto nie podlegają zwrotowi koszty związane z organizacją przez ową gminę akcji usuwania azbestu u jej mieszkańców, a jedynie z czynnościami zleconymi wybranemu przedsiębiorstwu. W związku z tym ta sama gmina ponosi jedynie ryzyko strat, nie mając perspektywy zysku.

Po trzecie, nie wydaje się ekonomicznie opłacalne, aby takie przedsiębiorstwo zajmujące się usuwaniem azbestu nie przenosiło żadnych poniesionych przez siebie kosztów na beneficjentów swoich usług, oczekując jednocześnie częściowej rekompensaty tych kosztów w formie dotacji. Taki mechanizm nie tylko stawia by jego przepływ pieniędzy w sytuacji strukturalnie deficytowej, przede wszystkim ze względu na brak zysku, nastąpił brak zwrotu kosztów związanych z organizacją akcji usuwania azbestu i wreszcie znaczne wahania procentowe zwrotu kosztów, mogłyby oscylować między 40 % a 100 % kwot wypłaconych wybranemu przedsiębiorstwu, ale ponadto stwarzałyby nietypowy stopień niepewności dla podatnika, ponieważ kwestia, czy i w jakim zakresie osoba trzecia zwróci tak istotną część poniesionych kosztów, pozostaje faktycznie otwarta do czasu podjęcia przez tę osobę trzecią decyzji, co następuje po tym, jak sporne transakcje zostaną dokonane.

W konsekwencji nie wydaje się, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, by gmina L. wykonywała w niniejszym przypadku działalność o charakterze gospodarczym w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

W przedmiocie braku opodatkowania wynikającego z wykonywania transakcji przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej

Ponieważ gmina L., w świetle rozważań przedstawionych w pkt 41–49 niniejszego wyroku, nie wykonuje działań wchodzących w zakres stosowania dyrektywy 2006/112, nie jest konieczne ustalenie, czy działania te byłyby również wyłączone z tego zakresu stosowania na podstawie art. 13 ust. 1 tej dyrektywy.

51

W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że okoliczność zlecania przez gminę przedsiębiorstwu czynności usuwania azbestu i odbierania wyrobów i odpadów zawierających azbest na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili taką wolę, nie stanowi świadczenia usług podlegającego opodatkowaniu VAT, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i nie prowadzi do żadnej płatności ze strony tych mieszkańców, zaś czynności te są finansowane ze środków publicznych.

W przedmiocie kosztów

52

Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

okoliczność zlecania przez gminę przedsiębiorstwu czynności usuwania azbestu i odbierania wyrobów i odpadów zawierających azbest na rzecz jej mieszkańców będących właścicielami nieruchomości, którzy wyrazili taką wolę, nie stanowi świadczenia usług podlegającego opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, jeżeli taka działalność nie ma na celu osiągnięcia stałego dochodu i nie prowadzi do żadnej płatności ze strony tych mieszkańców, zaś czynności te są finansowane ze środków publicznych.

Arastey Sahún

Wahl

Passer

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 30 marca 2023 r.

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes izby

M.L. Arastey Sahún

(*1) Język postępowania: polski.