

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

M. POIARESA MADURA

przedstawiona w dniu 12 czerwca 2008 r.(1)

Sprawa C-288/07

The 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

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

Podatek od wartości dodanej – Działalność prowadzona przez podmiot prawa publicznego –
Płatne parkingi – Zakłócenia konkurencji

1. Pytania prejudycjalne stanowiące przedmiot niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy Rady nr 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(2) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), który przewiduje opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) podmiotów prawa publicznego z tytułu czynności dokonywanych przez nich w charakterze organów władzy publicznej, w zakresie, w jakim nieopodatkowanie prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji. Do Trybunału zwrócono się również o doprecyzowanie warunków takiego odstąpienia od zasady nieopodatkowywania podmiotów prawa publicznego z tytułu działalności wykonywanej przez nie w charakterze organów władzy, która to zasada została ustanowiona w akapicie pierwszym tego artykułu. Innymi słowy, sąd wspólnotowy powinien ustalić kryteria, które przewodzą ponownemu wprowadzeniu powszechnej zasady opodatkowania działalności gospodarczej podatkiem VAT.

I – Ramy prawne, okoliczności faktyczne postępowania przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

2. Postępowanie przed sądem krajowym dotyczy prowadzenia zamkniętych miejsc parkingowych dla pojazdów (parkingi) przez cztery lokalne organy władzy Zjednoczonego

Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej: Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council, South Tyneside Metropolitan Borough Council i West Berkshire District Council(3). Sektor prywatny świadczy podobne usługi w każdej strefie administrowanej przez lokalne organy władzy.

3. Historycznie społeczności lokalne uznawały fakt, iż są podatnikami podatku VAT z tytułu płaconych przez użytkowników ich instalacji. Podatek VAT był fakturowany na klientów i wpłaty z podatku były następnie przekazywane organom podatkowym Zjednoczonego Królestwa.

4. Niemniej jednak strony pozwane w postępowaniu przed sądem krajowym uważają, że na podstawie art. 4 ust. 5 akapit pierwszy przysuguje im prawo do zwrotu wcześniej zapłaconego podatku VAT, ponieważ zgodnie z tym przepisem:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, 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”.

5. Niemniej jednak art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy przewiduje w kolejnych akapitach, że w niektórych okolicznościach podmioty te zostają opodatkowane podatkiem VAT. W ten sposób stanowi, że:

„Jednakże 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 każdym przypadku organy [podmioty] te są uważane za podatników w związku z rodzajami działalności wymienionymi w załączniku D, chyba że są one 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]”.

6. Uważając, że nie zostały spełnione przesłanki owych różnych odstępstw od zasady nieopodatkowania i utwierdzone w tym przekonaniu przez wyrok w sprawie Fazenda Pública(4), lokalne organy władzy wniosły o zwrot podatku VAT płaconego od 2000 r. właściwym organom podatkowym (Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs, stronie skarżycy w postępowaniu przed sądem krajowym). Lokalne organy władzy stwierdziły bowiem, że ich nieopodatkowanie nie prowadzi do jakiegokolwiek zakłócenia konkurencji i, a fortiori, do jakiegokolwiek zakłócenia konkurencji, które byłoby znaczące w administrowanych przez nie obszarach.

7. Commissioners odmówiły dokonania zwrotu. Ponieważ skarga od tej decyzji wniesiona przez lokalne organy władzy do VAT and Duties Tribunal została uznana, skarżycy wniosły odwołanie do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo), który postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy wyrażenie »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 »prowadzioby do«? W szczególności, jaki stopień prawdopodobieństwa lub poziom pewności musi zaistnieć, aby warunek ten został spełniony?

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

II – Ocena prawna

A – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

8. W pierwszym pytaniu sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy przypadek przewidziany przez art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy oznacza, że ewentualne zakłócenie konkurencji spowodowane przez nieopodatkowanie podmiotów publicznych prowadzących określone działania jako publiczne organy władzy powinno być oceniane na poziomie lokalnym, co oznaczałoby określenie warunków konkurencji na właściwym rynku, czy też powinno być oceniane pod względem samej tylko danej działalności.

1. Uwagi wstępne dotyczącej systematyki art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy

9. Odpowiedź na pytanie pierwsze wymaga krótkiego przypomnienia kwestii dotyczącej systematyki art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy. Zasada ustanowiona w tym przepisie dotyczy nieopodatkowywania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego wówczas, gdy działają one w charakterze organów władzy publicznej. W drodze odstępstwa od tej zasady, ustanowionej w akapicie pierwszym art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, akapit drugi tego artykułu przewiduje, że podmioty te powinny jednak płacić podatek VAT, jeżeli nieopodatkowanie danej działalności prowadzioby do znaczącego zakłócenia konkurencji. Ów główny wyitek uzupełnia ponadto akapit trzeci, który określa niektóre rodzaje działalności, z tytułu których podmioty prawa publicznego, niezależnie od wykonywania tej działalności w charakterze publicznych organów władzy, zawsze podlegają bądź podatkowi VAT. Niemniej jednak w zakresie, w jakim działalność ta jest nieznaczna, państwa członkowskie mogą, w zależności od swojego uznania, wyjątkowo ją spod zakresu stosowania podatku VAT.

10. Poszczególne akapity art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy są w związku z tym ze sobą ściśle powiązane. W ten sposób stosowanie drugiego akapitu tego przepisu zakłada znalezienie się w zakresie zastosowania przewidzianym w akapicie pierwszym. Trybunał interpretował ten przepis jako ustanawiający dwie kumulatywne przesłanki nieopodatkowania. Po pierwsze, działalność musi być prowadzona przez podmiot publiczny oraz, po drugie, podmiot ten, wykonując tę działalność, musi działać jako organ władzy publicznej. Następnie Trybunał doprecyzował, iż działalność ta jest taką działalnością, którą podmioty te wykonują w ramach właściwego dla nich systemu prawnego, z wyłączeniem działalności wykonywanej przez nie na tych samych warunkach prawnych, co prywatne podmioty gospodarcze(5).

11. W tym zakresie, podobnie jak uczyniła to Komisja Wspólnot Europejskich w swoich uwagach, można w niniejszej sprawie mieć wątpliwość co do spełnienia tych przesłanek w odniesieniu do dostarczania miejsc parkingowych przez lokalne organy władzy. Dokładniej, nie jest oczywiste, czy udostępnianie miejsc parkingowych poza ulicą następuje w ramach systemu właściwego podmiotom publicznym. Niemniej jednak, ponieważ sąd a quo nie zwrócił się z tym pytaniem do Trybunału Sprawiedliwości, i do sądu krajowego należy sprawdzenie spełnienia tych przesłanek(6), nie ma potrzeby dalszego rozpatrywania tej kwestii.

2. Wykładnia art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy

12. Zgodnie z tym, co zostało podniesione powyżej, poprzez główne pytanie skierowane w niniejszej sprawie, do Trybunału zwrócono się z wnioskiem o orzeczenie co do podejścia, jakie należy przyjąć przy ustalaniu istnienia znaczącego zakłócenia konkurencji, o którym mowa w art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, które skutkuje odstąpieniem od zasady nieopodatkowywania podmiotów prawa publicznego działań w charakterze organów władzy publicznej przewidzianym w akapicie pierwszym tego artykułu.

13. Strony różniły się między sobą odnośnie do tej kwestii. Podczas gdy pozwane przed sądem krajowym, a także rząd włoski, argumentują za podejściem z dziedziny konkurencji, wiążącym się z konkretną uprzednią analizą właściwego rynku w celu określenia, czy dana transakcja powinna zostać objęta podatkiem VAT, tak z kolei skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym opowiadają się za podejściem z dziedziny prawa podatkowego, opierającym się na danej działalności. Z kolei Zjednoczone Królestwo kładzie nacisk na trudności związane ze stosowaniem kryteriów z dziedziny konkurencji w dziedzinie podatkowej. Irlandia stara się pogodzić obydwa stanowiska twierdząc, że wybór zależy od uznaniowej decyzji państw członkowskich.

14. Zgodnie z tym, co wykażą poniżej, należy opowiedzieć się za podejściem właściwym w dziedzinie prawa podatkowego. W rzeczywistości bowiem system podatkowy ustanowiony przez szóstą dyrektywę zmierza do opodatkowania każdej działalności gospodarczej. W związku z tym art. 2 szóstej dyrektywy stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który działa w takim charakterze, oraz przywóz towarów. Jedynie w drodze odstąpienia od tej zasady ogólnej niektóre rodzaje działalności zostały umieszczone poza zakresem zastosowania podatku VAT. Z tego punktu widzenia art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi, że działalność wykonywana przez podmioty publiczne działań w charakterze organów władzy publicznej nie podlega opodatkowaniu. Z kolei, nawet w przypadku spełnienia przesłanek tego odstąpienia od opodatkowania, prawodawca wspólnotowy uznał za konieczne utrzymanie w akapicie trzecim tego artykułu opodatkowanie niektórych rodzajów działalności. Ponieważ art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy w każdym akapicie dotyczy tych samych podmiotów działań w charakterze publicznych organów władzy, jedyne uzasadnienie odmiennego traktowania pod względem podatkowym, dokonane w poszczególnych akapitach, może opierać się jedynie na odmiennym charakterze tej działalności. Stanowisko to zostało potwierdzone przez Trybunał, który podnosi, iż przywrócenie opodatkowania przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy zmierza do zagwarantowania tego, aby „niektóre rodzaje działalności gospodarczej, których znaczenie wynika z ich przedmiotu, nie były wyłączone spod podatku VAT”(7).

15. W rzeczywistości bowiem powodem odstąpienia od opodatkowania podatkiem VAT działalności gospodarczej, przewidzianego w art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, jest subsydiaryzm, zgodnie z którym działalność wykonywana przez podmioty publiczne działań w charakterze organów władzy publicznej jest działalnością w głównej mierze regulaminową,

związany z wykonywaniem prerogatyw władztwa publicznego. W tych okolicznościach nieopodatkowanie podatkiem VAT tej działalności nie ma potencjalnego skutku antykonkurencyjnego wobec działalności wykonywanej przez sektor prywatny, ponieważ powszechnie prowadzona jest ona na zasadzie wyłączenia lub prawie na zasadzie wyłączenia przez sektor publiczny. W ten sposób przestrzegana jest zasada neutralności podatkowej.

16. Niemniej jednak domniemanie to pozostaje domnianiem słabym. W zakresie, w jakim definicja podmiotu publicznego działalności w charakterze organu władzy publicznej opiera się oczywiście na kryteriach wspólnotowych, należy przecieć jednak od wewnętrznej organizacji kałdego państwa czonkowskiego, prawdopodobieństwo tego, że niektóre rodzaje działalności wykonywanej przez owe podmioty publiczne zostaną równie powierzone sektorowi prywatnemu, pozostaje duże. W rzeczywistości bowiem działalność mająca cechy gospodarczy charakter może spełniać przesłanki odstępstwa przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy wówczas, gdy zgodnie z prawem krajowym podmiot publiczny działa w ramach „właściwego mu systemu prawnego”, gdy specyfika tego systemu wiążą się, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, z kwalifikacją wykonywanej działalności jako działalności wykonywanej w charakterze organu władzy publicznej. Tymczasem nieopodatkowanie takiej działalności, mającej zasadniczo charakter działalności gospodarczej, może stać się źródłem zakłócenia konkurencji w zakresie, w jakim działalność ta jest lub może być powszechnie wykonywana, równolegle lub w głównej mierze, przez sektor prywatny. Brak opodatkowania prowadziłyby do odwrócenia systemu podatku VAT, który opiera się przede wszystkim na zasadzie neutralności podatkowej.

17. Zasadniczo takiej właśnie sytuacji chciał uniknąć prawodawca wspólnotowy, przewidując w art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy opodatkowanie niektórych rodzajów działalności, dokładnie wyliczonych w załączniku D do tej dyrektywy. Zakres tej działalności obejmuje telekomunikację, dostawy wody, gazu, elektryczności i pary, transport towarów, usługi portów i portów lotniczych, transport pasażerski, dostawy nowych towarów wytworzonych na sprzedaż, transakcje zawierane przez rolne agencje skupu interwencyjnego w stosunku do produktów rolnych dokonywanych zgodnie z rozporządzeniami o wspólnej organizacji rynku w odniesieniu do tych produktów, organizację targów handlowych i wystaw, magazynowanie, działalność organów zajmujących się reklamą handlową, prowadzenie biur podróży, sklepów dla personelu, spółdzielni i stołówek dla pracowników przemysłu i podobnych instytucji, transakcje inne niż te wymienione w art. 13A ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy. Z lektury tego akapitu wynika jasno, że opodatkowanie jest stosowane niezależnie od istnienia rzeczywistej lub potencjalnej konkurencji na poziomie określonych rynków lokalnych, na których działalność ta może być równie dobrze wykonywana przez podmioty prawa publicznego działające w ramach właściwego dla nich systemu prawnego. Znaczenie ma jedynie charakter danej działalności.

18. W związku z tym art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, który ustanawia, podobnie jak akapit trzeci tego artykułu, odstępstwo od nieopodatkowania, powinien być interpretowany jako skonstruowany według tej samej logiki co akapit trzeci, to znaczy: przywrócić zasadę opodatkowania podatkiem VAT działalności mającej charakter działalności gospodarczej.

19. Z tego punktu widzenia kryterium zakłócenia konkurencji występuje tylko w jednym celu, jakim jest pomoc właściwym organom władzy w ustaleniu, które rodzaje działalności powinny zostać poddane podatkowi VAT. Pojęcie zakłócenia konkurencji nie pojawi się jako zasada regulująca szczególną sytuację gospodarczą, tak jak porozumienia kartelowe lub nadużycia pozycji dominującej, lecz jako kryterium incydentalne, pozostające w dyspozycji państw członkowskich, służące wprowadzeniu w życie systemu podatku VAT w celu umożliwienia ustalenia, wykonywanie jakiego rodzaju działalności powinno podlegać podatkowi VAT(8). Kryterium to wpisuje się w ten sposób we wspólnotową politykę podatkową, która zmierza

do opodatkowania podatkiem VAT, zgodnie z zasadą neutralności podatkowej, wszystkich rodzajów działalności gospodarczej.

20. Ponadto tylko to podejście umożliwia zagwarantowanie zasady prostoty związanej z potrzebami zasady pewności co do prawa w poborze podatku. Zasady te zostałyby poważnie naruszone poprzez ocenę w poszczególnych przypadkach sytuacji konkurencji na właściwym rynku. Dodatkowo w tym zakresie przyjęte podejście ma też korzyści, i pozwala uniknąć szczególnie ciężkich kosztów administracyjnych dla właściwych krajowych organów władzy.

21. W związku z tym art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy VAT powinien być interpretowany w ten sposób, że to do państw członkowskich należy, w ramach swobodnego uznania przyznanego im w celu wprowadzenia w życie tego przepisu(9), ustalenie na podstawie danego rodzaju działalności gospodarczej, czy istnieje prawdopodobieństwo zakłócenia konkurencji, jeżeli podmioty prawa publicznego wykonujące ją w charakterze organów władzy publicznej nie byłyby opodatkowane podatkiem VAT.

B – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

22. W drugim pytaniu sąd krajowy zastanawia się w kwestii zakresu wyrażenia „gdyby [...] prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji”, o którym mowa w art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy. Sąd ten chciałby wiedzieć, czy przepis ten obejmuje wyłącznie rzeczywistą konkurencję czy też rozciąga się on na konkurencję potencjalną.

23. Uwzględnienie potencjalnej konkurencji wynika logicznie z wykładni przyjętej w ramach pytania pierwszego. W rzeczywistości bowiem, ponieważ należy przyjąć podejście oparte na rodzaju działalności, małe znaczenie ma sytuacja konkurencyjna na rynku lokalnym.

24. Ponadto Trybunał stwierdza już, że art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy „zmierza również w celu zapewnienia neutralności podatku, najważniejszego celu szóstej dyrektywy, do sytuacji, w której podmioty prawa publicznego wykonujące w ramach właściwego im systemu prawnego działalność, która może być również wykonywana, pozostając w konkurencji z nimi, przez podmioty działające w ramach systemu prawa prywatnego, a nawet na podstawie zezwolenia administracyjnego”(10). Otóż jeżeli pod uwagę miałaby być brana jedynie rzeczywista konkurencja, zasada neutralności podatkowej przestałaby być chroniona, ponieważ sama rzeczywista konkurencja wywołuje uwzględnienie późniejszego lub bezpośredniego wejścia na rynek niektórych podmiotów prywatnych, które w każdym bądź razie podlegają podatkowi VAT.

25. Ponadto, jak podkreśliła rzecznik generalna J. Kokott, „[n]awet jeżeli aktualnie żaden z konkurentów nie świadczy usług konkurencyjnych podlegających podatkowi VAT, prawdopodobieństwo zakłóceń konkurencji może być również dobrze rzeczywiste. W rzeczywistości bowiem już sama mniej korzystna sytuacja wyjściowa jest w stanie zniechęcić potencjalnych konkurentów od działania na rynku.[...]”(11).

26. W związku z tym, i zgodnie ze stanowiskiem branionym przez Komisję, wyrażenie „prowadziłoby do” powinno być rozumiane jako obejmujące zarówno rzeczywistą konkurencję, jak i konkurencję potencjalną, o ile ta ostatnia jest faktyczna.

C – W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

27. Trzecie pytanie prejudycjalne dotyczy znaczenia wyrażenia „znaczące zakłócenie konkurencji”(12). Czy wyrażenie to dotyczy takiego wpływu na konkurencję, który jest istotny, czy też jedynie wpływ „wyjątkowego”, wychodzącego poza zakłócenia, które zazwyczaj wynikają ze współistnienia na tym samym rynku usługodawców opodatkowanych oraz usługodawców, którzy

nie podlegaj? opodatkowaniu?

28. Musz? przyzna?, ?e w pierwszej chwili odpowiedzia?bym, ?e ani jedno, ani drugie. Bez w?tpienia to w?a?nie wol? ustawodawcy by?o opowiedzenie si? za wyra?eniem takim jak „znaczc?ce”, oznaczaj?ce zak?ócenie, które jest najwyra?niej wi?cej ni? nieistotne, nie b?d?c jednak wyj?tkowym. W tym zakresie odpowied?, któr? mo?na by udzieli? na to pytanie, przypomina komentarz Bernarda Shawa, zgodnie z którym „nie ma trudniejszego pytania ni? to, na które odpowied? jest oczywista”.

29. W rzeczywisto?ci bowiem zast?puj?c jedno s?owo drugim, ryzykuje si? wyborem wyra?enia ca?kowicie b?d?dnego. Bardziej w?a?ciwie wydaje mi si? rozpocz?? od poznania granic interpretacyjnych niektórych poj??, które w rzeczywisto?ci nie mog? zosta? uprzednio okre?lone w drodze wyk?adni ogólnej i abstrakcyjnej. Nabywaj? one pe?nego znaczenia w chwili ich konkretyzacji, w ka?dym poszczególnym przypadku i w ?wietle celu tekstu, w jaki si? wpisuj?. Z tego punktu widzenia w niniejszym kontek?cie wyk?adnia poj?cia „znaczc?ce” powinna uwzgl?dnia? margines oceny, jaki szósta dyrektywa pozostawia pa?stwom cz?onkowskim dla okre?lenia tego, co obejmuje to wyra?enie w kontek?cie jego zastosowania(13).

30. Ponadto cz?stokro? wyk?adnia takiego poj?cia mo?e zosta? dokonana jedynie w drodze definicji negatywnej podkre?laj?cej raczej, co ono nie oznacza, ni? co ono oznacza. W tym wzgl?dzie, co zosta?o wcze?niej podkre?lone, poszczególne akapity ust. 5 art. 4 s? ze sob? ?ci?le powi?zane w taki sposób, ?e wyk?adnia jednego z nich nie mo?e by? dokonana w oderwaniu od wyk?adni ka?dego z tych akapitów. W ten sposób przyj?cie, ?e samo wykonywanie prerogatyw w?adztwa publicznego, które charakteryzuje t? dzia?alno?? jako dzia?alno?? organu w?adzy dzia?aj?cego w charakterze organu w?adzy publicznej, wystarczy do tego, aby wykluczy? istnienie ka?dego zak?ócenia konkurencji, w szczególno?ci wzgl?dem podmiotów prywatnych, prowadzi?oby do pozbawienia skuteczno?ci art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy. Podobnie, wy??czenie z zakresu zastosowania podatku VAT przyznane podmiotom dzia?aj?cym w charakterze publicznych organów w?adzy nie mo?e samo by? uznawane jako powoduj?ce zak?ócenie konkurencji uzasadniaj?ce opodatkowanie podatkiem VAT na podstawie art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy. W rzeczywisto?ci bowiem, je?eli nie chce si? pozbawia? skuteczno?ci akapitu pierwszego art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, jedynie zak?ócenie konkurencji, które jest znaczc?ce, powinno wi?za? si? z zap?at? podatku przez podmiot dzia?aj?cy jako publiczny organ w?adzy.

31. Wyra?enie „znaczc?ce” oznacza, ?e zak?ócenie konkurencji, nie b?d?c zak?óceniem nieznacznym lub wyj?tkowym, nie jest zwyczajne. Wszelka dalsza konkretyzacja tego poj?cia jest mo?liwa jedynie w ka?dym poszczególnym przypadku i w ?wietle celów szóstej dyrektywy, które zosta?y przedstawione w pierwszej cz??ci niniejszej opinii. W kwestii tej nale?y stwierdzi? równie?, ?e wyk?adnia tego poj?cia wynika z marginesu swobodnego uznania pa?stw cz?onkowskich, poniewa? mo?e ono naby? znaczenie jedynie w kontek?cie jego stosowania, o ile wyk?adnia ta jest zgodna z przedstawionymi celami szóstej dyrektywy.

III – Wnioski

32. Z uwagi na powy?sze rozwa?ania proponuj?, aby Trybuna? odpowiedzia? w nast?puj?cy sposób na przedstawione pytania prejudycjalne:

1) Artyku? 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e to do pa?stw cz?onkowskich nale?y, w ramach swobodnego uznania przyznanego im w celu wprowadzenia w ?ycie tego przepisu,

ustalenie na podstawie danego rodzaju działalności gospodarczej, czy istnieje prawdopodobieństwo zakłócenia konkurencji, jeżeli podmioty prawa publicznego wykonujące ją w charakterze organów władzy publicznej nie byłyby opodatkowane podatkiem VAT.

2) Wyrażenie „prowadziłoby do” powinno być rozumiane jako obejmujące zarówno rzeczywistą konkurencję, jak i konkurencję potencjalną, o ile ta ostatnia jest faktyczna.

3) Wyrażenie „znaczące” oznacza, że zakłócenie konkurencji, nie będąc zakłóceniem nieznacznym lub wyjatkowym, nie jest zwyczajne. Wykładnia tego pojęcia wynika z marginesu swobodnego uznania państw członkowskich, ponieważ może ono nabyć znaczenie jedynie w kontekście jego stosowania, o ile wykładnia ta jest zgodna z przedstawionymi celami dyrektywy 77/388.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dz.U. L 145, str. 1. Dyrektywa ta była wielokrotnie zmieniana i została uchylona przez dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2008 r. (Dz.U. L 347, str. 1). Dyrektywa ta przejmuje w art. 13 ust. 1 akapit drugi dające brzmienie przepisów art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy. Podobnie załącznik D, o którym mowa w akapicie trzecim rzeczonoego art. 4 ust. 5, stał się załącznikiem I do dyrektywy 2006/112.

3– Zwane dalej „lokalnymi organami władzy” lub „pozwanymi w postępowaniu przed sądem krajowym”.

4 – Wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-446/98, Rec. str. I-11435.

5 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Fazenda Pública, pkt 16 i 17.

6 – Wyrok z dnia 17 października 1989 r. w sprawach połączonych 231/87 i 129/88 Comune di Carpaneto Piacentino i in. „Carpaneto I”, Rec. str. 3233, pkt 16, oraz ww. wyrok w sprawie Fazenda Pública, pkt 23.

7 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Carpaneto I, pkt 26. Podkreślenie autora.

8 – Zobacz podobnie stanowiska tego bronił rzecznik generalny J. Mischo w pkt 14 i 15 opinii przedstawionej w sprawie C-4/89 Comune di Carpaneto Piacentino i in. „Carpaneto II”, (wyrok z dnia 15 maja 1990 r.), Rec. str. I-1869.

9 – Swobodne uznanie przyznane państwom członkowskim potwierdzają zwłaszcza ww. wyroki w sprawach Carpaneto I, pkt 23; Carpaneto II, pkt 13, oraz Fazenda Pública, pkt 31 i 32. Należy również podkreślić, iż margines swobodnego uznania przyznanego państwom członkowskim jest szerszy w ramach akapitu drugiego art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy VAT, niż dla dokonania transpozycji trzeciego akapitu, w którym rodzaje działalności, które zasadniczo powinny być opodatkowane, zostały wcześniej określone przez prawodawcę wspólnotowego.

10 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Carpaneto I, pkt 22. Cel, do którego zmierza ten akapit, jakim jest neutralność podatkowa, jest stale powtarzany, ostatnio w wyroku z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-430/04 Feuerbestattungsverein Halle, Rec. str. I-4999, pkt 24.

11 – Punkt 131 opinii przedstawionej w sprawie C-369/04 Hutchison 3G i in. z dnia 26 czerwca 2007 r., Rec. str. I-5247.

12 – Podkreślenie autora.

13 – Podobny tok rozumowania przyjęto między innymi w wyroku z dnia 27 czerwca 2000 r. w sprawach połączonych od C-240/98 do C-244/98 Océano Grupo Editorial i Salvat Editores, Rec. str. I-4941, pkt 25 i nast.