

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

DÁMASA RUIZA JARABA COLOMERA

przedstawiona w dniu 7 lipca 2009 r.(1)

Sprawa C-246/08

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Republice Finlandii

Skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego – VAT – Pojęcie działalności gospodarczej – Usługi publicznej pomocy prawnej i usługi prywatnej pomocy prawnej – Odpłatność uzależniona od wysokości dochodów – Organ władzy publicznej – Zakłócenie konkurencji

I – Wprowadzenie

1. W 2002 r. Republika Finlandii podjęła decyzję o rozszerzeniu świadczenia darmowej pomocy prawnej, tradycyjnie przeznaczonej dla obywateli o najniższych zasobach finansowych, na dodatkową grupę ludności, która mimo osiągnięcia nieco wyższych dochodów, nie jest w stanie ponieść całkowitych kosztów usług prawnych. Niemniej jednak w takich wypadkach prawo przewiduje, że w zależności od możliwości finansowych beneficjenta pomocy, częściowo ponosi on koszty pracy doradcy prawnego, którym może być zarówno pracownik publiczny, jak i prywatny pełnomocnik.
2. Ustawodawstwo fińskie zwalnia z podatku VAT świadczenie tego rodzaju pomocy prawnej w sytuacji, gdy jest ona udzielana przez jedno z państwowych biur ustanowionych dla tych celów, a klient częściowo ją opłaca. W drodze niniejszej skargi Komisja wnosi o stwierdzenie, że taki przepis prawa fińskiego narusza szereg postanowień dyrektywy 77/388/EWG(2).
3. Analiza systemu podatkowego takiego rodzaju działalności umożliwia rozważenie kwestii przeniesienia do sektora prywatnego określonych usług publicznych, co stanowi coraz częstszy technikę w szczególnie obciążonych sektorach publicznych, takich jak ochrona zdrowia lub edukacja.

II – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

4. Skarga Komisji jest oparta na szóstej dyrektywie, mimo tego że z dniem 1 stycznia 2007 r. weszła w życie dyrektywa 2006/112/WE(3).

5. Artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dziającego w takim charakterze]”.
6. Zgodnie z treścią art. 4 ust. 1, „podatnikiem” jest „każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określony w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Na mocy art. 4 ust. 2 „działalność gospodarcza” obejmuje „wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]”, jak również „wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku]”.
7. Ten sam art. 4 ust. 5 stanowi, że organy władzy publicznej „nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, i transakcjami, które zawierają, jako władze publiczne [jako organy władzy publicznej], nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami”. Niemniej jednak akapit drugi tego ustępu precyzuje, że „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”.
- B – Prawo fińskie**
8. Fiński system pomocy prawnej opiera się na czterech aktach prawnych z 2002 r.: ustawie z dnia 5 kwietnia 2002 r. o pomocy prawnej(4); ustawie o państwowych biurach pomocy prawnej(5); dekreście ministerialnym z dnia 23 maja 2002 r.(6) oraz na dekreście ministerialnym w sprawie kryteriów wynagradzania pomocy prawnej, również z dnia 23 maja 2002 r.(7).
9. Zgodnie z tymi przepisami, w sytuacji gdy osoba fizyczna potrzebuje pomocy prawnej, czy to w ramach postępowania sądowego, czy też poza jego zakresem, a jej sytuacja finansowa nie pozwala na poniesienie całkowitych kosztów usług prawnych, to państwo finansuje jej dostęp do doradztwa prawnego.
10. Pomoc prawna jest udzielana na wniosek i może być całkowicie bezpłatna lub też być świadczona za częściową odpłatnością, której wysokość jest ustalana w zależności od miesięcznych dochodów i majątku wnioskodawcy(8). Tego rodzaju „częściowo płatna” pomoc prawna została wprowadzona w Finlandii w 2002 r., poprzez rozciągnięcie tego prawa na osoby fizyczne, które osiągają nieco wyższe dochody. Kwota, którą ponosi zainteresowany, zawiera dwa składniki: „wkład podstawowy” oraz „wkład dodatkowy”.
11. „Wkład podstawowy” (perusomavastuu) kształtuje się, proporcjonalnie do dochodów osiągniętych przez osobę korzystającą, od 0 do 75% wysokości wynagrodzenia za usługę i jej biurowych kosztów(9). W każdym razie do otrzymania pomocy prawnej nie są uprawnione osoby stanu wolnego, które osiągają dochody przekraczające 1400 EUR miesięcznie czy też osoby pozostające w związkach małżeńskich, które zarabiają (indywidualnie) więcej niż 1200 EUR(10).
12. „Wkład dodatkowy” (lisäomavastuu) jest ponoszony wyłącznie przez takich beneficjentów pomocy prawnej, którzy dysponują aktywami prywatnymi lub aktywami, które można łatwo upłynnić, a których wartość przekracza 5000 EUR. Wkład dodatkowy odpowiada poowie wartości tych dóbr, które przekraczają 5000 EUR(11).

13. Co do zasady usługi pomocy prawnej są świadczone przez publicznych radców prawnych, zatrudnionych w jednym z 65 państwowych biur pomocy prawnej mających siedzibę na obszarze Finlandii. Niemniej jednak, dla celów zastępowania sądowym, możliwe jest wyznaczenie prywatnego pełnomocnika prawnego, pod warunkiem że wyrazi na to zgodę. Jeżeli sam beneficjent pomocy prawnej wskazuje pełnomocnika prawnego, który miałby go reprezentować, to jeżeli spełnia on odpowiednie wymogi, zostaje ustanowiony pełnomocnikiem w tej sprawie, chyba że zachodzą szczególne okoliczności, które wyjątkowo tak możliwości (12).

14. Państwowe biura pomocy prawnej są finansowane w przeważającej mierze z zasobów publicznych. Kwoty wpłacane przez klientów w ramach „wkładu podstawowego” lub „wkładu dodatkowego” są księgowane jako dochody w budżecie poszczególnych biur (13). Radcy prawni, którzy pracują w tych biurach, są urzędnikami publicznymi, a ich wynagrodzenie jest wypłacane z budżetu państwa.

15. Prywatni pełnomocnicy prawni mają zapewnione rozsądne wynagrodzenie w zależności od zakresu niezbędných działań i czasu poświęconego sprawie, jak również zapewniony zwrot kosztów poniesionych w związku ze sprawą. W przypadku gdy strona postępowania sądowego ma prawo do bezpłatnej pomocy prawnej, państwo ponosi wszystkie koszty takiej pomocy. W przypadku zaś częściowo bezpłatnej pomocy prawnej zainteresowany płaci część wynagrodzenia pełnomocnika, która zostaje ustalona zgodnie z przepisami prawa, zaś państwo ponosi pozostałą część wynagrodzenia.

16. Wynagrodzenia prywatnego pełnomocnika prawnego i radcy prawnego z państwowego biura pomocy prawnej ustalane są na podstawie tych samych kryteriów (14). W konsekwencji kwota obciążająca klienta jest identyczna niezależnie od tego, kto świadczy usługi prawne.

17. Jedyna różnica polega na systemie opodatkowania podatkiem VAT, gdy pełnomocnik prywatny świadczący pomoc prawną zgodnie z ustawą o pomocy prawnej zawsze podlega będzie opodatkowaniu VAT, podczas gdy pomoc prawną udzielaną przez radców prawnych zatrudnionych w biurach pomocy prawnej zarówno bezpłatna, jak i częściowo odpłatna nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (15).

III – Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

18. W dniu 13 października 2004 r. Komisja skierowała do organów fińskich pierwsze pismo, zwracając ich uwagę na to, że ustawodawstwo fińskie w sprawie VAT w sposób odmienny traktuje pomoc prawną o jednorodnym charakterze w zależności od tego, czy jest ona świadczona przez prywatnych adwokatów, czy też przez prawników, którzy są zatrudnieni w państwowych biurach. Komisja dodała, że w świetle posiadanych przez nią informacji takie przepisy prowadzą do istotnego zakłócenia konkurencji ze szkodą dla prywatnych pełnomocników prawnych.

19. W piśmie z dnia 17 grudnia 2004 r. fińskie organy władzy broniły spornego systemu VAT, wskazując, że co prawda system ten zakłóca konkurencję, to jednak czyni to w nieznacznym stopniu, zważywszy, że dokonanie przez beneficjenta wyboru między pełnomocnikiem publicznym i prywatnym nie jest uzależnione wyłącznie od tego, czy podlega on podatkowi VAT, lecz także zależy od innych czynników, takich jak doświadczenie zawodowe, kwalifikacje wyznaczonego pełnomocnika czy też duża ilość pracy, z którą musi się zmierzyć państwowe biuro.

20. Uznając te wyjaśnienia za niewystarczające, w dniu 19 grudnia 2005 r. Komisja wezwała na piśmie Republikę Finlandii do opodatkowania podatkiem VAT usług pomocy prawnej świadczonych przez radców prawnych zatrudnionych w państwowych biurach w ramach

postępowania sądowego (które co do zasady mogły zostać również powierzone prywatnemu adwokatowi), w każdym przypadku gdy beneficjent rzeczywiście płaci wynagrodzenie za te usługi. Komisja uważa, że w tej sytuacji pracownicy publiczni nie wykonują funkcji publicznych, co pozwoliłoby na ich wyłączenie spod podatku VAT na mocy art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Wyłączenie takich usług spod opodatkowania VAT spowodowałoby poważne zakłócenie konkurencji w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi.

21. W odpowiedzi na to pismo w dniu 16 lutego 2006 r. Republika Finlandii ponownie przytoczyła argumenty wskazane w piśmie z 2004 r. Jednocześnie Republika Finlandii podkreśliła, że zaproponowane przez Komisję założenie jest sztuczne, gdyż opiera się na tym, że państwowe biura pomocy prawnej wykonują funkcje publiczne, gdy udzielają porad prawnych poza zakresem postępowania sądowego, lecz nie wykonują takich funkcji, gdy występują w takim postępowaniu, oraz wykonują funkcje publiczne wtedy, gdy nie pobierają żadnego wynagrodzenia za świadczoną pomoc prawną, zaś nie wykonują tych funkcji wtedy, gdy pobierają za nią rzeczywiste wynagrodzenie.

22. Ponieważ powyższa argumentacja nie przekonała Komisji, w dniu 15 grudnia 2006 r. Komisja skierowała do rządu fińskiego uzasadnioną opinię. W dniu 15 lutego 2007 r. fińskie organy władzy wyraziły swój sprzeciw wobec twierdzeń zawartych w tej opinii, wobec czego Komisja zdecydowała się wnieść skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego do Trybunału.

IV – Postępowanie przed Trybunałem i oddanie stron

23. Skarga Komisji wpłynęła do sekretariatu Trybunału w dniu 3 czerwca 2008 r., zaś odpowiedź na skargę wniesiona przez rząd fiński wpłynęła w dniu 17 lipca 2008 r.

24. W dniu 3 października 2008 r. została złożona replika, zaś w dniu 13 listopada 2008 r. duplika.

25. Ponieważ żadna ze stron nie wniosła o przeprowadzenie rozprawy w dniu 28 kwietnia 2009 r., sprawa została przekazana rzecznikowi celem wydania opinii.

26. Komisja wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że Republika Finlandii uchybiła zobowiązaniom wynikającym z art. 2 ust. 1 i art. 4 ust. 1, 2 i 5 szóstej dyrektywy, nie pobierając podatku VAT od pomocy prawnej świadczonej przez państwowe biura pomocy prawnej w zamian za rzeczywiste odpłatność, podczas gdy odpowiadające im usługi świadczone przez prywatnych pełnomocników podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT. Komisja wnosi również o obciążenie Republiki Finlandii kosztami postępowania.

27. Pozwane państwo członkowskie wnosi o oddalenie skargi o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego i obciążenie Komisji kosztami postępowania.

V – Ocena uchybienia

28. Jak to zostało wyjaśnione powyżej, w fińskim systemie udzielania pomocy prawnej osobom fizycznym w postępowaniu sądowym występują dwa warianty. Z jednej strony beneficjent może otrzymać całkowicie bezpłatną pomoc prawną lub pomoc prawną rzeczywiście odpłatną, w zależności od poziomu jego dochodów. Z drugiej strony pomoc prawna może być świadczona przez osoby zatrudnione w jednym z państwowych biur pomocy prawnej ustanowionych dla tych celów lub też przez adwokata. Zgodnie z fińskim ustawodawstwem w sprawie VAT, opodatkowaniu podatkiem VAT podlega działalność podejmowana w tym szczególnym zakresie przez profesjonalnych pełnomocników, podczas gdy działalność państwowych biur pomocy

prawnej w obu przypadkach nie podlega VAT, niezależnie od tego, czy beneficjent pomocy jest zobowiązany do uiszczenia jakiegokolwiek wynagrodzenia.

29. Komisja zwróciła uwagę na takie zróżnicowane traktowanie pod względem podatkowym i sformułowała zastrzeżenia wobec tego bardzo konkretnego aspektu regulacji prawa fińskiego. W ocenie Komisji nie budzi zastrzeżeń fakt, że świadczenie pomocy prawnej przez prywatne kancelarie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, jak również to, że bezpłatna pomoc prawna świadczona przez pracowników państwowych poza zastępstwem procesowym w postępowaniu sądowym nie podlega opodatkowaniu. Komisja kwestionuje jednak brak opodatkowania czysto prywatnych przez zainteresowanego czynności dokonywanych przez państwowe biura.

30. W skardze Komisja opiera się na trzech argumentach, których zasadność zostanie poddana ocenie w niniejszej opinii.

31. Po pierwsze, Komisja utrzymuje, że w sytuacji gdy publiczni radcy prawni świadczą przedmiotowe usługi w zamian za czysto wynagrodzenie, to prowadzą „działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy, gdy stanowi to „świadczenie usług” w celu osiągnięcia zysku. Co za tym idzie, taka działalność powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy.

32. Po drugie, Komisja podkreśla, że w tym przypadku publiczni pełnomocnicy prawni nie wykonują funkcji publicznych, a co za tym idzie, nie znajduje zastosowania wyłączenie spod opodatkowania przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy.

33. Po trzecie, Komisja twierdzi ponadto, że konkurencja ze strony biur publicznych powoduje znaczące zakłócenie konkurencji w ten sposób, że nawet gdyby uznać, że biura pomocy prawnej wykonują funkcje publiczne, to i tak należałoby je zakwalifikować jako podatników na mocy art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy.

A – W przedmiocie pojęcia „działalności gospodarczej” w rozumieniu podatku VAT (art. 2 ust. 1 i 4, art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy)

34. Jak to zostało wskazane powyżej, Komisja oparła swoją skargę na założeniu, że pomoc prawna świadczona przez fińskie biura pomocy prawnej ma charakter działalności gospodarczej w sytuacji, gdy beneficjent pomocy płaci wynagrodzenie, chociażby niewielkie, za tę usługę. Jest to najistotniejsza część skargi, lecz zaskakujące jest to, że Komisja nie wyjaśnia tego aspektu w szczegółowy sposób.

35. Zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”. Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy uzupełnia tę definicję, stanowiąc, że podatnikiem jest każda osoba wykonująca „działalność gospodarczą” określony w ust. 2 tego artykułu. Przepis ten wymienia między innymi „wykonywanie wolnych zawodów” oraz „wykorzystywanie w całości dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku”.

36. Co za tym idzie, wykonywanie „działalności gospodarczej” stanowi warunek opodatkowania⁽¹⁶⁾. Orzecznictwo dostarcza pewnych kryteriów celem wyjaśnienia tego pojęcia, lecz niniejsza sprawa wymaga pogłębionej wykładni, gdyż w mojej ocenie brak jest precedensu o podobnym stanie faktycznym.

1. Orzecznictwo

37. W pierwszej kolejności Trybunał podkreślił, że pojęcie „działalność gospodarcza” ma charakter obiektywny i należy ją oceniać niezależnie od jej celów i rezultatów(17). W konsekwencji nie ma znaczenia, czy świadczanie usług będących przedmiotem niniejszej sprawy ma na celu zaspokojenie interesu ogólnego i wynika z przepisów prawa, czy też usługi są świadczane w celu udzielania pomocy (wsparcie dla obywateli, aby ułatwić im dostęp do wymiaru sprawiedliwości), a nie zaś w duchu czystej przedsiębiorczości czy z zamiarem osiągnięcia określonych rezultatów. Takie okoliczności same w sobie nie pozwalają na uznanie, że sporna działalność nie ma charakteru gospodarczego.

38. „Działalność gospodarcza”, jeżeli chodzi o jej opodatkowanie podatkiem VAT, nie ogranicza się tylko do działalności nastawionej na osiągnięcie zysku. Dowodzi tego fakt, że za podatników VAT szósta dyrektywa uznaje podmioty, które nie są nastawione na osiągnięcie celu zarobkowego, aczkolwiek w dalszej kolejności do takich podmiotów znajduje zastosowanie zwolnienia określone w art. 13 lit. A akapit pierwszy. Znamienna byłaby również treść art. 4 drugiej dyrektywy(18), stanowiłaby, że podatnikiem VAT jest „każda osoba, która w sposób niezależny i ciągły wykonuje działalność w charakterze producenta, handlowca lub świadczącego usługi, bez względu na to, czy taka działalność ma cel zarobkowy”.

39. Co do zasady, możliwe byłoby odrzucenie powyższego stanowiska w świetle literalnego brzmienia wyroku w sprawie *Floridienne i Berginvest*, który stanowi, że w sytuacji gdy spółka holdingowa stawia do dyspozycji swoich spółek zależnych określony kapitał, to jej działalność może być uznana za działalność gospodarczą polegającą na wykorzystywaniu tego kapitału w celu uzyskiwania ciągłych dochodów, pod warunkiem że taka działalność nie jest wykonywana sporadycznie ani też nie jest ograniczona wyłącznie do zarządzania inwestycjami w sposób charakterystyczny dla inwestora prywatnego oraz że (...) „jest wykonywana w kontekście przedmiotu działalności lub w celu handlowym, który w szczególności charakteryzuje się zamiarem osiągnięcia zysków z zainwestowanego kapitału”(19). W mojej opinii intencją powyższego fragmentu jest szczegółowe określenie warunków, w których wykonywana jest działalność polegająca na „wykorzystywaniu w całości dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku”, jednakże nie można natomiast rozszerzać tego stanowiska na wszystkie pozostałe przypadki określone w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy(20). Odmienna interpretacja naruszałaby obiektywny charakter pojęcia „działalności gospodarczej”. Uzyskiwanie dochodów jest również niezbydne w innych przypadkach, lecz nie jako wymóg wydajności, lecz jedynie „równoważności świadczeń”, co zostanie opisane w dalszej kolejności.

40. Po drugie, z orzecznictwa wynika, że przedmiotowa działalność musi być świadczona za wynagrodzeniem(21). Z samej treści art. 2 szóstej dyrektywy wynika, że opodatkowana jest tylko działalność odpłatna, co stanowi nieodłączną cechę tego podatku, gdyż jak sama jego nazwa wskazuje, wymaga on istnienia wartości dodanej w odniesieniu do towarów lub usług podlegających opodatkowaniu(22).

41. Takie stanowisko zajęła Trybuna w wyroku w sprawie Hong Kong Trade Development Council, uznając, że nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT usługa świadczona bezpłatnie. Trybuna uzasadniła swoje stanowisko tym, że jeżeli usługodawca świadczy wyłącznie usługi bez uzyskiwania bezpośredniego ekwiwalentnego świadczenia, to brak jest podstawy opodatkowania. Odpłatność transakcji podlegających opodatkowaniu jest potwierdzona faktem, że działalność gospodarcza wykonywana przez podatników ma na celu uzyskanie ekwiwalentu świadczenia lub tego możliwości skompensowania z ekwiwalentem świadczenia, gdyby ta działalność była wyłącznie bezpłatna, to nie byłaby objęta systemem podatku od wartości dodanej, gdyż co do zasady, zgodnie z treścią art. 8 dyrektywy, nie byłoby podstawy opodatkowania(23).

42. Nie należy jednak ad limine odrzucać zastosowania podatku VAT do działalności, która jest świadczona za czystością odpłatności(24), aczkolwiek nie należy tego wyciągać wniosku, że samo występowanie wynagrodzenia, jak niewielkie by ono nie było, nadaje określonym transakcjom charakter działalności gospodarczej. Orzecznictwo wypracowało bardziej wyrafinowane rozwiązanie dla tego rodzaju sytuacji, stwierdzając, że świadczenie usług ma charakter „odpłatny” dla celów art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, a co za tym idzie, podlega opodatkowaniu, jeżeli między usługodawcą a usługobiorcą występuje stosunek prawny, w ramach którego dochodzi do wzajemnej wymiany świadczeń, za wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywisty ekwiwalent za świadczoną usługę(25). W konsekwencji musi istnieć bezpośredni i konieczny związek między świadczeniem a otrzymanym za nie wynagrodzeniem pieniężnym(26).

43. W ten sposób Trybuna uznała, że nie podlega opodatkowaniu działalność, taka jak działalność Apple and Pear Development Council(27), gdyż działania w zakresie promocji produktów rolnych podejmowane przez ów podmiot publiczny wspierały cały sektor, a nie tylko producentów jabłek i gruszek zobowiązanych do uiszczania rocznych opłat na rzecz tego podmiotu. Zgodnie z treścią tego wyroku, nie można było ustalić związku między korzyścią uzyskaną przez tych producentów a wysokością opłat, którą musieli ponieść. Na podstawie tego samego kryterium Trybuna stwierdziła w wyżej wymienionym wyroku w sprawie Tolsma, że nie ma charakteru odpłatnego świadczenia usług granie muzyki na drodze publicznej bez uzgodnionego wynagrodzenia, nawet jeżeli wykonawca zwraca się o pieniądze i je otrzymuje w charakterze darowizny, gdyż otrzymywane wynagrodzenie nie jest zależne od wzajemnego świadczenia usług i brak jest jakiegokolwiek związku między nimi. Z kolei w orzecznictwie uznano, że działalność gospodarczą jest udostępnienie infrastruktury drogowej w zamian za opłatę drogową, której wysokość była uzależniona głównie od kategorii wykorzystywanego pojazdu i przebytej odległości(28).

2. Zastosowanie tego orzecznictwa w niniejszej sprawie

44. Zgodnie z wyrokiem w sprawie Hong Kong Trade Development Council Komisja przyznaje, że w sytuacji, gdy państwowe biura udzielają bezpłatnej pomocy prawnej obywatelom, nie można mówić o działalności gospodarczej. Niemniej jednak rozumowanie Komisji w odniesieniu do tego aspektu sprawy stoi w sprzeczności z przyjętą przez nią oceną kosztów, jako że Komisja twierdzi, że przedmiotowe usługi nie są świadczone w zamian za świadczenie wzajemne, gdy „jako osoba zatrudniona w państwowym biurze pomocy prawnej, pełnomocnik otrzymuje wyjącznie swoje zwyczajne wynagrodzenie”. Argument stoi w sprzeczności ze stanowiskiem Komisji, gdy wynagrodzenie radcy prawnego zatrudnionego w państwowym biurze pomocy nie zmienia się w zależności od tego, czy zainteresowany musi uiścić wynagrodzenie na rzecz administracji publicznej, a co za tym idzie, również w przypadku czystej odpłatności nie można byoby stwierdzić koniecznego odpłatnego charakteru.

45. Moim zdaniem jednak zarobki uzyskiwane przez funkcjonariusza publicznego, który uczestniczy w tego rodzaju postępowaniach, nie mają żadnego znaczenia dla rozstrzygnięcia tego, czy działalność biur pomocy prawnej podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Jak to wskazuje orzecznictwo, wyłączenie spod opodatkowania usług darmowych wynika z tego, że nie mają one charakteru „działalności gospodarczej”, gdy nie dochodzi do wymiany świadczeń i nie pojawia się podstawa opodatkowania.

46. W przypadku pomocy prawnej świadczonej za czystą odpłatność niezbędną jest dokonanie oceny charakteru płatności i ustalenia, co się składa na tę płatność, w celu stwierdzenia, czy stanowi ona „rzeczywisty ekwiwalent” w stosunku do świadczonej usługi i czy można ustalić „bezpośredni i konieczny związek” między nimi.

47. W przypadku gdy subwencjonowana pomoc prawa jest udzielana przez prywatnego adwokata, łatwo jest ustalić ten związek, gdy niezależnie od tego, czy klient nie płaci nic, czy też tylko cztery honorariów, całkowita wysokość wynagrodzenia na rzecz pełnomocnika prawnego jest uiszczana przez państwo. Pełnomocnik prawny otrzymuje w każdym wypadku rzeczywisty ekwiwalent świadczenia – równy wysokości honorariów ustalonych zgodnie z przepisami prawa, a w konsekwencji te honoraria podlegają opodatkowaniu. Niezależnie od tego, czy środki na zapłatę tego wynagrodzenia pochodzą w całości, czy w części z zasobów publicznych, jego wysokość zależy wyjącznie od charakteru wykonanej pracy.

48. Z drugiej strony w odniesieniu do państwowych biur pomocy prawnej trudno jest uznać, że związek między wynagrodzeniem uiszczanym przez beneficjenta i udzieloną pomocą prawną spełnia wymagane przez orzecznictwo warunki „bezpośredniego i koniecznego” charakteru. Wynagrodzenie otrzymywane przez administrację publiczną nie odpowiada rzeczywistej wartości świadczenia ani tej wartości świadczenia przewidzianej przez prawo (którą otrzymuje prywatny pełnomocnik prawny), gdy stanowi jedynie procentową część tej wartości. Państwowe biura pobierają maksymalnie 75% honorariów ustalonych zgodnie z uregulowaniem fińskim(29) i uzyskują 20%, 30%, 40% lub 55% tej kwoty, w zależności od dochodów osiągniętych przez zainteresowanego.

49. ?wiadczenie wzajemne uiszczane przez osob? fizyczn? nie zale?y tylko i wy?cznie od kosztów pracy pe?nomocnika, lecz równie? i w du?ej mierze od sytuacji finansowej klienta. Stwierdzi? zatem mo?na pewien zwi?zek mi?dzy us?ug? a wyp?acan? kwot? (gdy? wynagrodzenie to jest obliczane w oparciu o okre?lon? w przepisach prawa warto?? udzielonej pomocy prawnej), jednak?e zwi?zek ten nie jest ani bezpo?redni, ani te? nie charakteryzuje si? wymagan? przez orzecznictwo intensywno?ci?, aby uzna?, ?e jest to ?wiadczenie odp?atne. Jest on bowiem „zniekszta?cony” przez to, ?e brane pod uwag? s? dochody i maj?tek klienta. Im skromniejsze s? dochody zainteresowanego, tym mniej bezpo?redni b?dzie wskazany powy?ej zwi?zek.

50. Informacje przedstawione przez rz?d fi?ski w odniesieniu do finansowania pa?stwowych biur pomocy prawnej s? bardzo znamienne. Zgodnie z tymi o?wiadczeniami, w 2007 r. tylko 34% spraw, w których udzielono pomocy prawnej, podlega?o cz??ciowej odp?atno?ci, za? p?atno?ci uiszczone przez osoby fizyczne w tym zakresie wynios?y 1,9 mln EUR, podczas gdy kwota wydatków brutto zwi?zanych z funkcjonowaniem tych biur wynios?a 24,5 mln EUR.

51. Aczkolwiek podzielam stanowisko wyra?one przez rzecznika generalnego P. VerLorena van Themaata, ?e „decyduj?cym elementem art. 4 [szóstej dyrektywy] jest charakter gospodarczy wykonywanej dzia?alno?ci, nie za? za?o?enia prawne czy te? sposób finansowania przedmiotowej dzia?alno?ci”(30), to w okoliczno?ciach niniejszej sprawy przedstawione dane potwierdzaj?, ?e p?atno?ci pochodz?ce od osób prywatnych pokrywaj? jedynie niewielk? cz??? kosztów pomocy prawnej, które s? ponoszone przez pa?stwo fi?skie. Je?eli doda? do tego fakt, ?e p?atno?? dokonywana przez beneficjentów jest zbli?ona do instrumentu podatkowego z uwagi na jej progresywny charakter i ?e zgodnie z wyrokiem w sprawie Götz pobieranie op?aty nie mo?e samo w sobie przes?dza? o gospodarczym charakterze danej dzia?alno?ci(31), wydaje si? oczywiste, ?e pomoc prawna ?wiadczone przez fi?sk? administracj? w systemie cz??ciowej odp?atno?ci nie spe?nia warunków dzia?alno?ci gospodarczej podlegaj?cej opodatkowaniu VAT.

52. Moim zdaniem orzecznictwo dotycz?ce opodatkowania podatkiem VAT notariuszy, poborców podatkowych i innych osób wykonuj?cych funkcje publiczne nie wystarcza do podwa?enia tego stanowiska. Wyroki w sprawach Komisja przeciwko Niderlandom, Ayuntamiento de Sevilla lub Miha(32) ?wiadcz? o tym, ?e zadania wykonywane przez te osoby maj? charakter faktycznej dzia?alno?ci gospodarczej, gdy? mimo tego ?e zosta?y powierzone na mocy przepisów prawa ze wzgl?du na interes publiczny, to ich istot? jest ?wiadczenie w sposób ci?g?y us?ug na rzecz osób prywatnych za wynagrodzeniem, za? szósta dyrektywa nie zawiera ?adnych wy?cze? w odniesieniu do zawodów regulowanych. Ró?nica mi?dzy okoliczno?ciami tych spraw i stanem faktycznym w niniejszym post?powaniu polega na rodzaju ?wiadczenia wzajemnego, gdy? we wskazanych powy?ej sprawach nic nie wskazuje na to, by uiszczane wynagrodzenia zale?a?y od innych czynników ni? istotne cechy ?wiadczonej us?ugi.

53. W ?wietle powy?szych rozwa?a? nale?y uzna?, ?e Komisja nie wykaza?a w wystarczaj?cym stopniu, ?e us?ugi ?wiadczone przez fi?skie pa?stwowe biura pomocy prawnej stanowi? „dzia?alno?? gospodarcz?” dla celów ich opodatkowania podatkiem VAT. Okoliczno?? ta stanowi?aby wystarczaj?cy powód do oddalenia skargi Komisji, bez konieczno?ci oceny wyj?tku ustanowionego przez art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy.

54. Jednak?e, na wypadek gdyby Trybuna? nie podzieli? wyra?onej powy?ej oceny i uzna?, ?e Komisja dostarczy?a wy?ej wymieniony dowód, w dalszej kolejno?ci dokonam analizy poj?? „organ w?adzy publicznej” i „znacz?ce zak?ócenie konkurencji”.

B – W przedmiocie pojęcia „organ władzy publicznej” w rozumieniu VAT (art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy)

55. Według danych przedstawionych w niniejszej sprawie państwowe biura pomocy prawnej stanowi integralną część fińskiej administracji. W tych okolicznościach (wychodząc z założenia, że te biura prowadzą „działalność gospodarczą”) należy zbadać, czy mogą one podlegać wyłączeniu spod opodatkowania na mocy art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy.

56. Pierwszy akapit wskazanego powyżej przepisu stanowi, że organy władzy publicznej „nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą 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”.

57. W konsekwencji, aby wyłączenie mogło zostać zastosowane, musi zostać spełnione łącznie dwie przesłanki, to znaczy działalność musi być wykonywana przez podmiot prawa publicznego i musi być ona wykonywana jako organ władzy publicznej(33).

58. Trybunał szczegółowo zdefiniował wskazany powyżej drugi wymóg, podkreślając, że „podmioty prawa publicznego, o których mowa w akapicie pierwszym art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, wykonują działalność »w ramach pełnienia funkcji publicznych« w rozumieniu tego przepisu, jeżeli wykonują ją w ramach władzy publicznej dla nich reżimu prawnego”. Natomiast jeżeli działają na tych samych warunkach prawnych co prywatni przedsiębiorcy, nie wykonują takiej działalności(34).

59. Powyższe stanowisko nie oznacza, że samo istnienie konkurencji ze strony przedsiębiorców prywatnych lub osób wykonujących wolny zawód w tym samym obszarze działalności wyłącza możliwość uznania danej działalności za „pełnienie funkcji publicznych”. Pojęcie to powinno być bowiem interpretowane szeroko, tak by obejmować nim władzy zadania publiczne, których nie mogą wykonywać osoby prywatne, jak również takie działania, w stosunku do których występuje konkurencja ze strony sektora prywatnego(35). W przeciwnym wypadku trudno byłoby zastosować „wyjątek od wyjątku” wskazany w treści art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, który poddaje opodatkowaniu podatkiem VAT takiego rodzaju „działalność i [...] transakcje”(36), jeżeli występuje ryzyko znaczącego zakłócenia konkurencji.

60. Wyłączenie ustanowione przez art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy ma zatem charakter obiektywny, gdy pomimo iż wyłącza z kategorii „podatników” organy władzy publicznej, to jednak tylko sposób wykonywania spornej działalności przesądza o zakresie, w jakim te podmioty nie podlegają opodatkowaniu. W orzecznictwie zostało podkreślone, że szósta dyrektywa uznaje, że działalność podejmowana przez organy publiczne „nie w charakterze podmiotów prawa publicznego, lecz jako podmioty prawa prywatnego” podlega opodatkowaniu i że system prawa krajowego stanowi jedyne kryterium umożliwiającej niewątpliwie rozróżnienie między tymi dwoma kategoriami(37).

61. W niniejszej sprawie Komisja utrzymuje, że fińskie państwowe biura pomocy prawnej, świadcząc usługi w postępowaniu sądowym, działają w identycznych warunkach prawnych jak prywatni pełnomocnicy prawni, upoważnieni do udzielania tego rodzaju pomocy, jako że sporne czynności z zakresu pomocy prawnej podlegają tym samym przepisom prawa, niezależnie od tego, kto występuje w postępowaniu sądowym po stronie zainteresowanego. Konkretyzując, Komisja dodaje, że jej stanowisko „opiera się wyłącznie na tym, czy państwowe biura pomocy prawnej świadczą usługi na mocy przepisów szczególnych, które nie znajdują zastosowania do prywatnych kancelarii”. Zważywszy na to, że taka sytuacja nie występuje w odniesieniu do postępowania sądowych, Komisja twierdzi, że państwowe biura nie działają w charakterze organów

władzy publicznej, a tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT(38).

62. Według mnie rozumowanie to jest oparte na błędnych założeniach, gdy orzecznictwo wymaga jedynie, aby „publiczne funkcje” były sprawowane w ramach relacji prawnego właściwego dla podmiotów prawa publicznego, nie zaś aby te przepisy miały do nich zastosowanie. W niniejszej sprawie to podmioty prywatne działają na podstawie specjalnego upoważnienia ustawowego w ramach prawnych właściwych dla podmiotów prawa publicznego, nie zaś odwrotnie, jak to sugeruje Komisja.

63. Pomoc prawna w postępowaniu sądowym, niezależnie od tego, czy będzie świadczona przez radcę prawnego zatrudnionego przez biuro, czy też przez adwokata, stanowi wykonywanie zadania publicznego i w obu wypadkach znajduje do niej zastosowanie przepisy regulacji z 2002 r. Prywatny pełnomocnik prawny, który świadczy pomoc na podstawie tych regulacji, nie działa tylko i wyłącznie na podstawie przepisów dotyczących wykonywania jego zawodu, tak jak w przypadku usług świadczonych na rzecz jakiegokolwiek innego klienta, lecz również na podstawie dodatkowych wymogów nałożonych przez te regulacje. Po pierwsze, to administracja publiczna (za pośrednictwem państwowych biur pomocy prawnej) podejmuje decyzję, czy dany pełnomocnik prawny może podjąć się danej reprezentacji prawnej, weryfikując w tym względzie, czy spełnia on wymogi prawne i czy nie zachodzą szczególne podstawy jego wyłączenia(39). Po drugie, wynagrodzenie pełnomocnika jest oparte na urzędowych stawkach, które różni się do ogólnych zasad ustalania wysokości wynagrodzenia(40). Wreszcie wynagrodzenie jest wypłacane przez państwo, a nie przez zainteresowanego. Oprócz norm w zakresie etyki zawodowej i norm procesowych brak jest podobieństw między systemem prawnym regulującym wykonywanie zawodu adwokata a regulacjami dotyczącymi jego stosunków z takimi szczególnymi klientami.

64. Nie chodzi zatem o działanie podlegające ogólnym zasadom rynku, lecz o transakcje zawierane przez organ władzy publicznej. Tym samym, jeżeli są one bezpośrednio wykonywane przez organy administracji, to nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

65. Fiński ustawodawca ustanowił owo szczególne zadanie publiczne, by zwiększyć dostęp podmiotów prawa do pomocy prawnej o odpowiedniej jakości. Aby ułatwić osiągnięcie tego celu, powierzył wykonanie tych zadań nie tylko osobom zatrudnionym w państwowych biurach, lecz również prawnikom prywatnym, którzy w ten sposób wykonują „funkcje publiczne”. Jednakże w ich przypadku nie może znaleźć zastosowania wyłączenie przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, gdy dyrektywa zastrzega je wyłącznie dla podmiotów prawa publicznego.

66. Takie konsekwencje nie są zaskakujące. Orzecznictwo uznało, że mimo tego że przedstawiciele niektórych wolnych zawodów są wyposażeni w prerogatywy władzy publicznej na mocy urzędowego mandatu, to jednak nie mogą skorzystać z wyłączenia przewidzianego w art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, w sytuacji gdy wykonują te uprawnienia w sposób niezależny, w ramach wolnego zawodu i nie będąc częścią administracji publicznej(41).

67. W związku z tym przedmiotowe biura pomocy prawnej działają w charakterze podmiotów prawa publicznego, gdy podejmują się świadczenia pomocy prawnej w ramach postępowania sądowego, zgodnie z postanowieniami ustawy. Wykonują zatem funkcje publiczne, mimo tego że w zamian otrzymują pewne wynagrodzenie oraz pomimo że kancelarie prywatne konkurują z nimi w tym zakresie. Tym samym nie można uwzględnić niniejszego zarzutu.

C – W przedmiocie pojęcia „znaczącego zakłócenia konkurencji” w rozumieniu VAT (art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy)

68. Trzeci i ostatni argument wysunięty przez Komisję w skardze stanowi, że nawet jeżeli

przyj??, ?e pa?stwowe biura wykonuj? dzia?alno?? w charakterze organu w?adzy publicznej, to jednak powinny by? one uznawane za podatników, gdy? ich nieopodatkowanie mog?oby prowadzi? do „znacz?cego zak?ócenia konkurencji” w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy. Zgodnie z tre?ci? tego przepisu dzia?alno?? t? nale?a?oby podda? opodatkowaniu, pomimo i? jest wykonywana przez organ w?adzy publicznej. Prawodawca wspólnotowy przyj?? tego rodzaju ?rodek, aby unikn?? naruszenia zasad powszechnego i neutralnego charakteru podatku VAT(42).

69. Komisja twierdzi w swojej skardze, ?e wy??czenie spod opodatkowania pa?stwowch biur pomocy prawnej powoduje, ?e us?ugi prywatnego adwokata s? dro?sze o 22%(43). Komisja podkre?la równie?, ?e beneficjentami us?ug pomocy prawnej s? konsumenci ostateczni, którzy nie s? uprawnieni do odliczenia podatku VAT, co stanowi fundamentalny aspekt oceny zak?óce? konkurencji(44).

70. W odpowiedzi na skarg? rz?d fi?ski wskazuje, ?e wybór mi?dzy kancelari? prywatn? a pa?stwowym biurem nie zale?y tylko i wy??cznie od ceny, gdy? wp?ywaj? na ten wybór równie? inne czynniki, takie jak relacja zawodowa, któr? beneficjent pomocy prawnej utrzymuje z pe?nomocnikiem, jego reputacja lub te? specjalizacja w okre?lonej dziedzinie, jak równie? to, czy w danym momencie biura pa?stwowe s? mocno obci??one prac?, czy te? wreszcie konflikty interesów, jakie mog? si? pojawi? w sprawie. Rz?d fi?ski podnosi równie?, ?e zgodnie z danymi statystycznymi za okres 2002–2006 tylko niewielka cz??? beneficjentów pomocy prawnej, którzy skorzystali z us?ug prywatnego adwokata, p?aci?a cz???ciowe wynagrodzenie (ok. 20% takich osób, podczas gdy 80% skorzysta?o z bezp?atnej pomocy prawnej, finansowanej przez pa?stwo). Dane te wskazuj? równie?, ?e proporcja mi?dzy sprawami, którymi zajmowa?y si? pa?stwowe biura, i tymi, którymi zajmowa?y si? prywatne kancelarie (w warunkach wskazanej powy?ej cz???ciowej odp?atno?ci), w okresie 2004–2006 kszta?tuje si? na sta?ym poziomie. W tym okresie wzrost liczby klientów, którzy zap?acili cz???ciowe wynagrodzenie i skorzystali z us?ug prywatnego pe?nomocnika prawnego, by? o wiele wi?kszy (wyniós? 155%) ni? wzrost liczby osób, które w identycznych okoliczno?ciach by?y reprezentowane przez pracowników pa?stwowch biur pomocy prawnej (wzrost o 30%).

71. Komisja nie uznaje tych danych za ostateczne, gdy? fakty, które one odzwierciedlaj?, „mog? by? przypisane ró?nym czynnikom i nie uniewa?niaj? same w sobie zarzutu zró?nicowanego traktowania porównywalnych sytuacji, co jest ewidentne”(45).

72. W niedawnym wyroku w sprawie Isle of Wight Council i in.(46) Trybuna? uzna?, ?e potencjalne znacz?ce zak?ócenie konkurencji (w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy) musi wp?ywa? na okre?lon? dzia?alno?? z uwzgl?dnieniem nie tylko aktualnej konkurencji, ale tak?e konkurencji potencjalnej, o ile mo?liwo?? wej?cia prywatnego przedsi?biorcy na rynek jest realna, a nie czysto hipotetyczna. Trybuna? stwierdzi? równie?, ?e zak?ócenia konkurencji powinny by? „wi?cej ni? tylko nieznaczne”.

73. Powy?sza wyk?adnia ogranicza w istotny sposób zakres przypadków, w których dzia?alno?? organu w?adzy publicznej nie podlega opodatkowaniu VAT. Z jednej strony nie jest konieczne wykazanie, ?e w przesz?o?ci zró?nicowane traktowanie pod wzgl?dem podatkowym spowodowa?o korzy?ci konkurencyjne dla podmiotu prawa publicznego, wystarczy jedynie przewidzie?, ?e zak?ócenie konkurencji mo?e nast?pi? w przysz?o?ci. Z drugiej strony minimalny poziom zak?ócenia na rynku, który powoduje, ?e nie stosuje si? wy??czenia organów w?adzy publicznej spod opodatkowania, wydaje mi si? bardzo niski, gdy? wystarczy, ?e zak?ócenie jest „wi?cej ni? tylko nieznaczne”.

74. Dane statystyczne przedstawione przez rz?d fi?ski wykazuj?, ?e kancelarie prywatne w du?ej mierze skorzysta?y z ustawy o pomocy prawnej w pierwszych latach jej obowi?zywania,

ponieważ osoby, które zdecydowały się na skorzystanie z pomocy prywatnego pełnomocnika prawnego, z jednocześnie różnych subwencji państwa w stosunku do świadczonych przez niego usług, musiały dokonać takiego wyboru w oparciu o inne aspekty niż cena. Niemniej jednak żaden z tych motywów, analizowany z osobna, nie wydaje się przeważający.

75. Niemniej jednak istnieje pewien aspekt, aczkolwiek nieporuszany w niniejszej sprawie, który mógłby ograniczyć potencjalny charakter antykonkurencyjny różnicowanego traktowania pod względem podatkowym, będącego przedmiotem niniejszej sprawy. A mianowicie wybór między radcą prawnym zatrudnionym w państwowym biurze a prywatnym pełnomocnikiem prawnym nie zawsze zależy od woli klienta. Zgodnie z fińską ustawą o pomocy prawnej, jeżeli obywatel proponuje prywatnego adwokata, to podejmowane są niezbędne kroki w celu jego ustanowienia w sprawie, aczkolwiek administracja zastrzega sobie również prawo do podjęcia takiej inicjatywy(47). Taka sytuacja mogłaby nastąpić, jeżeli radcom prawnym zatrudnionym w biurach państwowych byłaby przydzielana liczba spraw przekraczająca ich możliwości (okoliczności ta zapewne miałaby miejsce w sytuacji, gdyby wszystkie osoby prywatne zdecydowały się na świadczenie pomocy prawnej przez państwowe biura).

76. Zatem nie umniejszając wpływu, jaki wywiera 22% różnica w cenie przy dokonywaniu wyboru jednego lub drugiego sposobu obrony interesów w postępowaniu sądowym, Komisja nie wykazała, że ten czynnik ma większe znaczenie w procesie dokonywania wyboru niż wskazane powyżej elementy, ani też że powoduje zakłócenie konkurencji w znaczącym stopniu, a do chwili obecnej nic nie wskazuje na to, że takie zakłócenie konkurencji może mieć miejsce.

D – Ocena

77. Według mnie nie ulega wątpliwości stwierdzenie, że brak posiadania przez wkład zainteresowanego częścile gospodarczego charakteru stoi na przeszkodzie uznaniu, że usługi świadczone przez radców prawnych zatrudnionych w fińskich biurach pomocy prawnej stanowią „działalność gospodarczą”. Sugeruję zatem, by Trybunał oddalił skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego wniesioną przez Komisję.

78. Na wypadek gdyby Trybunał nie podzielił powyższego stanowiska, w części B i C niniejszej opinii dokonam pomocniczej oceny brzmienia art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, wnioskując, że sporne biura pomocy prawnej sprawują funkcje publiczne i ich nieopodatkowanie nie zakłóca konkurencji, z którego to względu w żadnym wypadku nie doszło do jakiegokolwiek uchybienia.

VI – Koszty

79. Zgodnie z treścią § 69 ust. 2 regulaminu Trybunału Sprawiedliwości, stroną przegrywającą należy obciążyć kosztami postępowania, jeżeli wystąpiła o to druga strona. Biorąc pod uwagę, że Komisja przegrała w zakresie swoich zadań, zaś Republika Finlandii wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, Komisja powinna zatem ponieść koszty związane z wniesieniem niniejszej skargi.

VII – Wnioski

80. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję Trybunałowi Sprawiedliwości, by:

1) oddalił skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego wniesioną przez Komisję przeciwko Republice Finlandii;

2) zobowiąza Komisję do zapłaty wszystkich kosztów postępowania.

1 – Język oryginału: hiszpański.

2 – Szósta dyrektywa Rady 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), zwana dalej „szóstą dyrektywą”.

3 – Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

4 – Oikeusapulaki (257/2002). Angielska (nieoficjalna) wersja tej ustawy została opublikowana przez fińskie ministerstwo sprawiedliwości i jest dostępna na stronie internetowej pod adresem: <http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/2002/en20020257.pdf>. Wskazówki dotyczące stosowania tych przepisów są również dostępne w internecie, na stronie pod adresem: <http://www.om.fi/en/Etusivu/Julkaisut/Esitteet/Oikeusapu/pagename/esite/Tulosta> (wersja w języku angielskim).

5 – Laki valtion oikeusaputoimistoista (258/2002).

6 – Valtioneuvoston asetus oikeusavusta (388/2002).

7 – Valtioneuvoston asetus oikeusavun palkkioperusteista (389/2002).

8 – Artykuł 3 ust. 1 ustawy o pomocy prawnej.

9 – Dla osób stanu wolnego stawka kształtuje się następująco: przy dochodach miesięcznych wynoszących maksymalnie 650 EUR nie pobiera się żadnego wkładu, pomoc prawna jest darmowa; przy dochodach nieprzekraczających 850 EUR płatność wynosi 20% wartości usługi; przy dochodach nieprzekraczających 1000 EUR płatność wynosi 30%, przy dochodach nieprzekraczających 1200 EUR płatność wynosi 40%, zaś przy dochodach nieprzekraczających 1300 EUR – 55%. Przy dochodach wynoszących maksymalnie 1400 EUR płatność wynosi 75% wartości usługi.

Jeżeli o pomoc prawną ubiega się osoba pozostająca w związku małżeńskim, powyższe kwoty ulegają zmianie: jeżeli indywidualne dochody małżonka, którego dotyczy sprawa, nie przekraczają 550 EUR, pomoc prawna jest darmowa. Natomiast jeżeli dochody indywidualne małżonka wynoszą maksymalnie 650 EUR, to płatność wynosi 20%, przy maksymalnie 800 EUR dochodów płatność wynosi 30%; przy maksymalnie 1000 EUR wynosi 40%; przy 1100 EUR 55%, zaś przy dochodach nieprzekraczających 1200 EUR płatność wynosi 75%.

10 – Artykuł 6 dekretu ministerialnego w sprawie pomocy prawnej.

11 – Artykuł 7 dekretu ministerialnego w sprawie pomocy prawnej.

12 – Artykuł 8 ustawy o pomocy prawnej.

13 – Zgodnie z informacjami przedstawionymi przez rząd fiński, w 2007 r. wydatki związane z funkcjonowaniem biur pomocy prawnej wyniosły 24,5 mln EUR, zaś dochody osiągnięte w związku z działaniem biur wyniosły 1,9 mln EUR, na które składają się częściowo honoraria zapłacone przez beneficjentów częściowo płatnej pomocy prawnej, jak również koszty zapłacone przez stronę przeciwną, która przegrała spór sądowy (pkt 35 odpowiedzi na skargę).

14 – Artykuł 11 dekretu ministerialnego w sprawie kryteriów wynagradzania pomocy prawnej.

15 – Ustawa o podatku od wartości dodanej z dnia 30 grudnia 1993 r. [arvonlisäverolaki (1501/1993)].

16 – Nawet jeśli art. 4 szóstej dyrektywy przewiduje bardzo szeroki zakres opodatkowania podatkiem VAT, to przepisem tym objęta jest wyłącznie działalność o charakterze gospodarczym (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, Zb.Orz. s. I-4295, pkt 47; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Rec. s. I-4357, pkt 18). Poza wykonywaniem działalności gospodarczej dyrektywa przewiduje trzy inne kryteria ustalania, czy dany podmiot jest podatnikiem VAT, niektóre mające charakter subiektywny, inne zaś o charakterze obiektywnym: niezależność, profesjonalny i ciągły charakter.

17 – Wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. s. 655, pkt 19; z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. s. 1471, pkt 6–10; z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 Zita Modes, Rec. s. I-14393, pkt 38; z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-223/03 University of Huddersfield, Zb.Orz. s. I-1751, pkt 47; z dnia 26 czerwca 2007 r. w sprawie C-284/04 T-Mobile Austria i in., Zb.Orz. s. I-5189, pkt 35; z dnia 26 czerwca 2007 r. w sprawie C-369/04 Hutchinson 3G i in., Zb.Orz. s. I-5247, pkt 28.

18 – Druga dyrektywa Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich w zakresie podatków obrotowych – struktura i procedury wdrożenia wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 71, s. 1303).

19 – Wyrok z dnia 14 listopada 2000 r. w sprawie C-149/99, Rec. s. I-9567, pkt 28. Zobacz również wydaną w tej sprawie opinię rzecznika generalnego N. Fennelly'ego z dnia 4 kwietnia 2000 r., pkt 34, 35.

20 – W odniesieniu do holdingów Trybunał uznał, że samo nabycie i posiadanie akcji w kapitale spółki nie stanowi „działalności gospodarczej” w rozumieniu szóstej dyrektywy, chyba że holding bierze udział w zarządzaniu spółkami (wyrok z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 Polysar, Rec. s. I-3111). W ten sposób ponownie pojawia się kryterium działalności handlowej, aby rozstrzygnąć znaczenie pojęcia „wykorzystywanie w całości dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku” ujętego w art. 4 ust. 2 dyrektywy. W odniesieniu do pojęcia „wykorzystywania” zob. wyroki z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie C-186/89 Van Tiem, Rec. s. I-4363; z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-230/94 Enkler, Rec. s. I-4517; ww. w sprawie Hutchinson 3G i in., jak również B. Terra, J. Kajus, *A guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT 2009*, vol. 1, IBFD, 2009, s. 360.

21 – Wyroki: ww. z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 9, 15; z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-276/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-6251, pkt 32; z dnia 13 grudnia 2007 r. w sprawie C-408/06 Götz, Zb.Orz. s. I-11295, pkt 18.

22 – P. Herrero de la Escosura, *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Universidad de Oviedo, ed. Marcial Pons, Madrid 1996, s. 120.

23 – Wyrok z dnia 1 kwietnia 1982 r. w sprawie 89/81, Rec. s. 1277, pkt 10, 11.

24 – Takie stanowisko powodowałoby wyłączenie spod opodatkowania sprzedaży poniżej kosztów produkcji, co ma cząsto miejsce w ramach wyprzedaży lub likwidacji.

25 – Wyroki: z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. s. I-743, pkt 14; z dnia 15 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. s. I-3017, pkt 45; z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. s. I-6729, pkt 47.

26 – Wyroki: z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council, Rec. s. 1443, pkt 11, 12; z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Rec. s. I-5577, pkt 12; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 34, 35.

27 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Apple and Pear Development Council, pkt 11–16.

28 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 35.

29 – Może to być kwota nieco wyższa, jeżeli osoba fizyczna posiada dobra, które mogą zostać utracone, jeżeli ich wartość przekracza 5000 EUR. Z akt sprawy nie wynika, czy wynagrodzenie może osiągnąć 100% wartości honorariów, lecz wydaje się to wysoce nieprawdopodobne, jako że art. 6 dekretu w sprawie pomocy prawnej wprowadza górny limit miesięcznych dochodów, którego przekroczenie uniemożliwia skorzystanie z takiej formy pomocy.

30 – Opinia wydana w sprawie, w której został wydany ww. wyrok w sprawie Hong Kong Trade Development Council, przedstawiona w dniu 2 marca 1982 r., pkt 3.4 in fine.

31 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Götz, pkt 21. Podobnie wyroki: z dnia 18 marca 1997 r. w sprawie C-343/95 Diego Calì & Figli, Rec. s. I-1547, pkt 24; ww. w sprawie Hutchinson 3G i in., pkt 39; ww. w sprawie T-Mobile Austria i in., pkt 45.

32 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom; wyrok z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla, Rec. s. I-4247; jak również postanowienie z dnia 21 maja 2007 r. w sprawie C-456/07 Mihal, Zb.Orz. s. I-79.

33 – Między innymi ww. wyrok w sprawie Ayuntamiento de Sevilla, pkt 18.

34 – Wyrok z dnia 17 października 1989 r. w sprawach połączonych 231/87 i 129/88 Comune di Carpaneto Piacentino i in., Rec. s. 3233, pkt 16. Podobnie wyroki: z dnia 15 maja 1990 r. w sprawie C-4/89 Comune di Carpaneto Piacentino i in., Rec. s. I-1869, pkt 8; z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie C-247/95 Marktgemeinde Welden, Rec. s. I-779, pkt 17; ww. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 40; z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. s. I-6301, pkt 38; z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-359/97 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. s. I-6355, pkt 50; z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-408/97 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. s. I-6417, pkt 35; z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-260/98 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. I-6537, pkt 35; z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-446/98 Fazenda Pública, s. I-11435, pkt 17; z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-430/04 Feuerbestattungsverein Halle, Zb.Orz. s. I-4999, pkt 32.

35 – Zgodnie z ww. wyrokiem w sprawie Komisja przeciwko Francji „należy odrzucić tezę, że (...) dany podmiot „wykonuje funkcje publiczne” wyłącznie w odniesieniu do działań wdrażanych dla

poj?cia w?adzy publicznej w ?cis?ym znaczeniu” (pkt 41).

36 – Orzecznictwo podkre?li?o, ?e to wyra?enie odnosi si? do dzia?alno?ci lub transakcji podejmowanych przez podmioty prawa publicznego w zakresie pe?nienia funkcji publicznych (ww. wyrok z dnia 17 wrze?nia 1989 r. w sprawie Comune di Carpaneto Piacentino i in., pkt 21).

37 – Wy?ej wymienione wyroki z dnia 17 pa?dziernika 1989 r. w sprawie Comune di Carpaneto Piacentino, pkt 15; w sprawie Fazenda P?blica i in., pkt 16.

38 – Skarga Komisji, pkt 61.

39 – Artyku? 8 ustawy o pomocy prawnej.

40 – Stawki ustanowione przez dekret ministerialny w sprawie kryteri?w wynagradzania pomocy prawnej (Valtioneuvoston asetus oikeusavun palkkioperusteista).

41 – Zobacz ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 21, 22; w sprawie Ayuntamiento de Sevilla, pkt 18–21; ww. postanowienie w sprawie Mihal.

42 – Wed?ug G. Casada Ollera, „celem normy prawa wsp?lnotowego jest zapobiec sytuacji, gdy wy??czenie spod opodatkowania VAT zagrozi powszechnemu i neutralnemu charakterowi tego podatku. Zamiast jednak wskaza? te dwie zasady w tre?ci przepisu, prawodawca wsp?lnotowy odnosi si? do rezultatu, jaki mo?e powsta? w wyniku naruszenia tych zasad, a mianowicie wyst?pienia znacz?cego zak?ócenia konkurencji” (G. Casado Ollero, *El IVA y las operaciones de los entes p?blicos*, *El IVA en el sistema tributario espa?ol*, vol. II, ed. Ministerio de Econom?a y Hacienda, Madrid 1986, s. 194).

43 – Stawka podatku VAT w Finlandii.

44 – W oparciu o opini? rzecznika generalnego J. Kokott z dnia 7 wrze?nia 2006 r. przedstawion? w ww. sprawie T-Mobile Austria i in. i w ww. sprawie Hutchinson 3G i in.

45 – Skarga Komisji, pkt 56.

46 – Wyrok z dnia 16 wrze?nia 2008 r. w sprawie C-288/07, Zb.Orz. s. I-7203.

47 – Artyku? 8 ustawy o pomocy prawnej.