

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

Juliane Kokott

przedstawiona w dniu 23 grudnia 2015 r.(1)

Sprawa C-520/14

Gemeente Borsele

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)]

Przepisy podatkowe – Podatek VAT – Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE – Podatnik – Działalność gospodarcza – Dowóz uczniów do szkół na zlecenie gminy – Opłata uiszczana gminie przez rodziców w zależności od ich dochodu

I – Wprowadzenie

1. Niderlandzkie gminy wydają się być dobrze zarządzane. W każdym razie przynajmniej niektóre z ich organów zarządzających często podejmują w widoczny sposób wysiłki w celu zaoszczędzenia środków pochodzących z podatków z korzyścią dla dobra swoich mieszkańców. Z uwagi na to, że nie zawsze wysiłki te podejmowane są bez konfliktów z niderlandzką administracją podatkową, do Trybunału były już kilka razy kierowane wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, które dotyczą wykładni przepisów Unii dotyczących podatku VAT(2).

2. Niniejsza sprawa dotyczy kwestii, czy gmina Borsele wykonuje działalność gospodarczą podlegającą podatkowi VAT w związku z organizowaniem przewozu uczniów do jej szkół. Byłoby to zgodne z życzeniem gminy. Poprzez skorzystanie ze związanego z tym prawa do odliczenia podatku chciałaby ona bowiem zaoszczędzić większość podatku VAT, który zapłaciła za usługi przedsiębiorstw transportowych, którym powierzono realizację dowozu uczniów do szkół.

3. Z punktu widzenia podatku VAT należy więc wyjaśnić, czy gmina Borsele wykonywała w tym zakresie „działalność gospodarczą”. Trybunał zajmował się już wielokrotnie definicją tego pojęcia, w szczególności w odniesieniu do działalności organów publicznych lub pokrewnych(3). Kryteria oceny określone w tym względzie w orzecznictwie wymagają jednakże dalszego doprecyzowania.

II – Ramy prawne

4. Nakładanie podatku VAT jest regulowane w Unii przez dyrektywę 2006/112/WE Rady z

dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej(4) (zwaną dalej „dyrektywą o podatku VAT”). Obowiązująca do dnia 31 grudnia 2006 r. szósta dyrektywa(5) nie ma bezpośrednio znaczenia dla sprawy w postępowaniu głównym. Niemniej jednak z uwagi na szeroką w dziedzinie przepisów(6) należy mieć na względzie w niniejszej sprawie również orzecznictwo Trybunału dotyczące szóstej dyrektywy.

5. Na mocy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT opodatkowaniu podatkiem VAT podlega w szczególności „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

6. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT (poprzednio art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy) definiuje „podatnika” w następujący sposób:

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

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

7. W odniesieniu do działalności państwowej art. 13 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT (poprzednio art. 4 ust. 5 akapit od pierwszego do trzeciego szóstej dyrektywy) zawiera regulację stanowiącą odstępstwo:

„1. 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.

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 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”.

8. Załącznik I do dyrektywy o podatku VAT, do którego odsyła art. 13 ust. 1 akapit trzeci, przewiduje w pkt 5 działalność „przewóz[ui] osób”.

III – Spór w postępowaniu głównym

9. Spór w postępowaniu głównym dotyczy dążu z tytułu podatku VAT cięć tego na niderlandzkiej gminie Borsele (zwanej dalej: „gminą”) za grudzień 2008 r. oraz skadek niderlandzkiego funduszu zwrotu na rzecz zwrotu podatku VAT przysługujących gminie za 2008 r..

10. W roku szkolnym 2008/2009 gmina organizowała przewóz niektórych uczniów mieszkających na terenie gminy do jej szkół. W tym celu zleciła ona różnym przedsiębiorstwom transportowym, które wystawiły gminie faktury, w których wykazywały wykonanie przewozów, w tym podatek VAT. Gmina poniosła z tego tytułu koszty w wysokości 458 231 EUR.

11. Od rodziców uczniów, którzy musieli wystąpić do gminy z wnioskiem o dowóz uczniów do szkół, gmina pobierała opłaty. W przypadku odległości od 6 do 20 km jej wysokość zależała od kosztów transportu publicznego na dystansie 6 km; w przypadku odległości wynoszącej ponad 20 km uwzględniany był ponadto dochód rodziców. W rezultacie jedynie jedna trzecia rodziców płaćła opłaty. W 2008 r. łączna suma tych opłat wynosiła 13 958 EUR.

12. Gmina uważa, że jej działanie w ramach przewozu dowozu uczniów do szkół podlega podatkowi VAT. W związku z tym twierdzi, że z jednej strony musiała zapłacić podatek VAT od pobranych od rodziców opłat w wysokości 13 958 EUR, zaś z drugiej strony ma prawo do odliczenia części podatku VAT w wysokości 458 231 EUR, który został wykazany przez przedsiębiorstwa transportowe w wystawionych jej fakturach za wykonanie przewozu. W rezultacie gmina otrzymuje w ten sposób zwrot podatku. Niderlandzka administracja podatkowa uważa jednak, iż organizowanie dowozu uczniów do szkół nie podlega podatkowi VAT, ponieważ nie stanowi ono działania gospodarczego.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

13. Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy), przed którym w międzyczasie zawisł spór, uważa, że decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia tego sporu mają unijne przepisy dotyczące podatku VAT i w związku z tym na podstawie art. 267 TFUE przedłożył Trybunałowi w dniu 18 listopada 2014 r. następujące pytania:

Czy art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że w kontekście dowozu uczniów do szkół w oparciu o uregulowanie takie jak opisane w niniejszym postanowieniu gminy należy uznać za podatnika w rozumieniu tej dyrektywy? Czy na potrzeby udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy uwzględnić uregulowanie jako całość, czy też oceny tej należy dokonać w odniesieniu do każdego zwiadczenia przewozu osobno? W tym ostatnim przypadku: czy w związku z tym należy dokonywać rozróżnienia w zależności od tego, czy chodzi o przewóz uczniów odpowiednio na dystansie od 6 do 20 km i na dystansie powyżej 20 km?

14. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi pisemne przedstawili Królestwo Niderlandów, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisja Europejska. W rozprawie w dniu 26 listopada 2015 r. wzięła ponadto udział również gmina.

V – Ocena prawna

15. W swoich pytaniach sąd odsyłający zmierza do ustalenia, w jakim zakresie gmina działała w niniejszym przypadku w ramach opisanego organizowania dowozu uczniów do szkół w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT i w związku z tym podlega podatkowi VAT.

16. Zgodnie z akapitem pierwszym tego przepisu zależy to od dwóch aspektów. Po pierwsze gmina musiałaby prowadzić „działalność gospodarczą” i po drugie musiałaby prowadzić ją „samodzielnie”. W niniejszym postępowaniu podawana w wątpliwości jest tylko pierwsza z tych dwóch przesłanek, a mianowicie to, czy w ramach organizowania dowozu uczniów do szkół gmina wykonywała działalność gospodarczą.

17. Definicję prawną działalności gospodarczej zawiera akapit drugi art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT. Zgodnie z tym przepisem działalność gospodarcza – w zakresie mającym znaczenie w niniejszej sprawie(7) – obejmuje „wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów”.

18. W odniesieniu do niniejszego przypadku ta definicja wydaje się prima facie bardzo wąska. W świetle samego brzmienia rzeczonoego przepisu wydaje się wątpliwe, czy gmina może zostać zaliczona do jednej z wymienionych kategorii przedsiębiorców i zawodów. W utrwalonym orzecznictwie Trybunał dokonuje jednak szerokiej wykładni pojęcia działalności gospodarczej(8) i w związku z tym w niniejszej sprawie wykładnia ta znajduje dodatkowe potwierdzenie w stanowiskowym odstępstwie uregulowaniu w zakresie działalności organów publicznych, zawartym w art. 13 dyrektywy o podatku VAT.

19. Artykuł 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy o podatku VAT stanowi bowiem, że podmioty prawa publicznego – do których wyraźnie zaliczają się również gminy – nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą wykonują jako organy władzy publicznej. Przepis ten zakłada więc tym samym, że również państwo i różne podmioty prawa publicznego mogą wykonywać działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT i w związku z tym podlegają podatkowi VAT. W niniejszej sprawie państwowego przewozu osób wynika to nawet bezpośrednio z art. 13 ust. 1 akapit trzeci w związku z pkt 5 załącznika I do dyrektywy o podatku VAT. Zgodnie z tymi przepisami podmioty prawa publicznego – nawet jeżeli wykonują działalność jako organy władzy publicznej zgodnie z art. 13 ust. 1 akapit pierwszy – są uważane za podatników, jeżeli wykonują przewozy osób, o ile ich skala nie jest bez znaczenia.

20. Z ostatniego wymienionego przepisu nie można jednak wywodzić, że działalność polegająca na przewozie osób zawsze czyni podmiot prawa publicznego podatnikiem. Trybunał podkreślił bowiem wielokrotnie, że zastosowanie przewidzianego w art. 13 dyrektywy o podatku VAT uregulowania stanowiłoby odstępstwo od działalności państwowej, zakazane wykonywanie przez państwo w konkretnym przypadku działalności gospodarczej(9). Organ publiczny, który wykonuje przewóz osób, który również stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1, działa zgodnie z pkt 5 załącznika I i art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy o podatku VAT jako podatnik, tylko wówczas gdy wykonuje przewóz osób w ramach władzy publicznej.

21. Z uwagi na to, że ostatnie wymienione uregulowanie byłoby w przeciwnym razie bezprzedmiotowe, należy w każdym razie wnioskować z niego w odniesieniu do niniejszego przedmiotu badania, że przewóz osób przez organy publiczne może stanowić działalność gospodarczą. W związku z tym należy wyjaśnić, kiedy w konkretnym przypadku przewóz należy traktować jako taki.

A – *Uwagi wstępne w przedmiocie celu opodatkowania działalności organów publicznych*

22. Niniejsza sprawa stwarza powód do gruntownego rozważenia, w jakich okolicznościach w związku z działalnością organów publicznych może stanowić działalność gospodarczą i w związku z tym podlegać podatkowi VAT.

23. Jak stwierdził rzecznik generalny F. G. Jacobs w innym kontekście, cel opodatkowania podatkiem VAT usług świadczonych przez organy publiczne nie jest przede wszystkim oczywisty. Jeżeli różne podmioty państwowe są beneficjentem i obciążonym z tytułu podatku VAT, wówczas chodzi w rezultacie o zawiązy rodzaj wewnętrznej rekompensaty finansowej.(10) Tak jest też w niniejszym przypadku. Korzyść lub strata, które wynikają dla gminy z opodatkowania jej działalności, stanowi jednocześnie stratę lub korzyść dla wpływów podatkowych, które

uzyskuje niderlandzka administracja podatkowa. Dla niderlandzkich finansów publicznych w ogólnie jest więc bez znaczenia, czy działalność gminy podlega w niniejszym przypadku podatkowi VAT.

24. Jak jednak wynika *a contrario* ze stanowiska tego odstępstwa uregulowania przewidzianego w art. 13 dyrektywy o podatku VAT, prawodawca unijny zdecydował się opodatkować podatkiem VAT zasadniczo również działalność organów publicznych, jeżeli stanowi ona działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy. Są tego dwa istotne powody.

25. Po pierwsze opodatkowanie działalności gospodarczej prowadzonej przez organy publiczne ma na celu zapobieganie zakłóceniom konkurencji na poziomie podatku VAT. Jeżeli bowiem organy publiczne świadczą usługi, które konkurują z usługami świadczonymi przez prywatnych przedsiębiorców, to wówczas, gdyby ich działalność nie została opodatkowana podatkiem VAT, organy publiczne posiadałyby znaczną przewagę w zakresie konkurencji. Ten powód opodatkowania działalności organów publicznych znajduje ponadto odzwierciedlenie również w stanowiskiem odstępstwa uregulowaniu zawartym w art. 13 dyrektywy o podatku VAT. Artykuł 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy o podatku VAT wyłącza wprowadzenie z opodatkowania podatkiem VAT działalności gospodarczej organów publicznych w ramach władzy publicznej, jednakże jednocześnie ogranicza to odstępstwo w akapitach drugim i trzecim, w zakresie w jakim odstępstwo to prowadzi do zakłócenia konkurencji na danym rynku.

26. Po drugie, działalność gospodarcza organów publicznych powinna być opodatkowana również dlatego, aby podatek VAT obejmował opodatkowany dziedzinę w jak najszerszym zakresie. Zgodnie z motywem 5 dyrektywy o podatku VAT podatek VAT powinien być nakładany w możliwie najbardziej ogólny sposób. W ramach systemu pobierania tego podatku opodatkowana zostaje w rezultacie zasadniczo jedynie konsumpcja końcowa⁽¹¹⁾ i zgodnie z orzecznictwem również jedynie konsument końcowy powinien zostać obciążony podatkiem.⁽¹²⁾ Jeżeli więc organy publiczne świadczą usługi, które prowadzą do takiej końcowej konsumpcji dóbr, w rezultacie ta konsumpcja końcowa, którą zaspokajają organy publiczne, co najmniej częściowo nie byłaby opodatkowana, gdyby działalność gospodarcza podmiotów publicznych mogła również nie być opodatkowana podatkiem VAT. Jest to istotne również z punktu widzenia zasobów własnych Unii, których źródłem zasilania jest w części podatek VAT.⁽¹³⁾

27. Fakt, iż opodatkowanie podatkiem VAT działalności organów publicznych nie jest automatyczne, lecz wymaga szczególnego uzasadnienia, wyraźnie wynika z orzecznictwa Trybunału. Ocena, czy w konkretnym przypadku działalność organów publicznych lub pokrewnych stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT, prowadzona jest – w porównaniu do działalności podmiotu prywatnego – wyraźnie bardziej restrykcyjnym kryterium⁽¹⁴⁾. Jest to uzasadnione. W ramach danej oceny należy bowiem zawsze rozważyć oba szczególne powody, które właśnie przedstawiłam w odniesieniu do konieczności opodatkowania działalności organów publicznych, aby zapewnić, że „samoopodatkowanie” organów publicznych ma również sens w konkretnym przypadku.

B – Przesłanki działalności gospodarczej

28. W tych okolicznościach należy teraz wyjaśnić, czy w niniejszym przypadku organizowanie przez gminę dowozu uczniów do szkół stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy o podatku VAT.

29. Na wstępie należy przeanalizować zarzut Komisji, według którego gmina może działać w ramach działalności gospodarczej jedynie wtedy, jeżeli w fakturach wystawianych rodzicom uczniów wykazywała podatek VAT z tytułu organizowania dowozu uczniów do szkół. Zdaniem Komisji nie można tego stwierdzić na podstawie informacji przedstawionych przez sąd

odsy?aj?cy.

30. Ta ocena Komisji wynika jednak?e z nieporozumienia. To, czy dana osoba dzia?a w ramach dzia?alno?ci gospodarczej, powinno by? oceniane niezale?nie od okoliczno?ci, czy wykaza?a ona w fakturze podatek VAT. Przeciwnie, nale?y zbada?, czy osoba ta uczyni?a to lub zaniecha?a tego zgodnie z prawem. To zale?y tak?e w szczeg?lno?ci od okoliczno?ci, czy jej dzia?alno?? nale?y zaklasyfikowa? jako gospodarcz? w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy o podatku VAT. W przeciwnym razie ka?dy podatnik móg?by uchyli? si? od swoich obowi?zków podatkowych poprzez niewykazanie podatku VAT w fakturach wystawianych swoim klientom.

1. ?wiadczenie us?ug

31. Królestwo Niderlandów kwestionuje istnienie dzia?alno?ci gospodarczej w niniejszym przypadku przede wszystkim z tego wzgl?du, ?e jego zdaniem gmina nie ?wiadczy?a w ogóle us?ug odpowiadaj?cych czynno?ciom opodatkowanym podatkiem VAT, o których mowa w art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT.

32. Istotnie, nale?y zgodzi? si? z Królestwem Niderlandów w tym wzgl?dzie, ?e dzia?alno?? gospodarcza w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT nie mo?e zosta? stwierdzona, je?eli dana dzia?alno?? nie odpowiada ?adnej z czynno?ci okre?lonych w art. 2 dyrektywy o podatku VAT. W ten sposób nale?y interpretowa? równie? wielokrotne odniesienia Trybuna?u w ramach wyk?adni art. 9 dyrektywy o podatku VAT do czynno?ci okre?lonych w art. 2 tej dyrektywy(15).

33. W niniejszym przypadku w rzeczywisto?ci w gr? wchodzi jedynie czynno?? okre?lona w art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT, w ?wietle którego to przepisu opodatkowaniu podatkiem VAT podlega odp?atne ?wiadczenie us?ug. Na podstawie tego przepisu dla stwierdzenia, ?e gmina prowadzi?a dzia?alno?? gospodarcz?, jest niezb?dne, aby w ramach organizowania dowozu uczniów do szkół ?wiadczy?a ona us?ugi w rozumieniu definicji zawartych w art. 24 i 25 dyrektywy o podatku VAT.

34. W zakresie, w jakim Królestwo Niderlandów kwestionuje jednak istnienie takich us?ug na tej podstawie, ?e poprzez organizowanie dowozu uczniów do szkół gmina jedynie wykonuje obowi?zek ustawowy, wystarczy odes?anie do art. 25 lit. c) dyrektywy o podatku VAT, zgodnie z którym us?uga podlegaj?ca podatkowi VAT mo?e by? ?wiadczona równie? z „mocy prawa”. Dlatego te? Trybuna? ju? stwierdzi?, ?e dla przy?cia, ?e dana dzia?alno?? ma charakter gospodarczy jest bez znaczenia, ?e polega ona na pe?nieniu funkcji przyznanych i regulowanych przez ustaw? w interesie powszechnym.(16)

35. Ponadto Królestwo Niderlandów podnios?o jednak, ?e w niniejszym przypadku relacje zwi?zane z us?ugami s? ukszta?towane inaczej ni? zosta?o to opisane przez s?d odsy?aj?cy. Jak wynika z art. 4 niderlandzkiej ustawy o szkolnictwie podstawowym i przy?tego przez gmin? rozporz?dzenia wykonawczego do tej ustawy, gmina ta nie ?wiadczy us?ug na rzecz rodziców uczniów. Rodzice bowiem ani nie maj? wzgl?dem gminy ?adnego roszczenia o dowóz ich dzieci, ani nie dokonywali na rzecz gminy ?adnych op?at z tego tytu?u. Przeciwnie, rodzice mog? domaga? si? od gminy jedynie uczestnictwa w kosztach, które rodzice sami ponosz? za dowóz uczniów do szkół.

36. Z uwagi na to, ?e w ramach post?powania o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Trybuna? nie jest w?a?ciwy w zakresie weryfikowania przedstawionego w orzeczeniu odsy?aj?cym stanu faktycznego sprawy w post?powaniu g?ównym(17), ani prawid?owego charakteru wyk?adni prawa krajowego dokonanej przez s?d odsy?aj?cy(18), dla celów udzielenia

odpowiedzi na pytania prejudycjalne należą przyjąć, że relacje związane z usługami przebiegają tak, jak je przedstawił sąd odsyłający. W świetle tych wyjaśnień gmina sama zleciła różnym przedsiębiorstwom wykonanie usług przewozu i za nie zapłaciła. Następnie gmina udostępniała te usługi przewozowe rodzicom uczniów na ich wniosek. Z tego tytułu gmina miała następnie w stosownym przypadku roszczenie o zapłatę danej kwoty względem rodziców.

37. W świetle tych informacji przedstawionych przez sąd odsyłający gmina poprzez organizację dowozu uczniów do szkół świadczyła więc usługi w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT. W tym względzie gospodarczy charakter jej działania nie jest kwestionowany.

2. Uzyskanie dochodu

38. Zgodnie z orzecznictwem danie działania należy zaklasyfikować jako mający charakter gospodarczy, jeżeli jest ona wykonywana w celu uzyskiwania dochodu o charakterze stałym(19).

39. Trybunał określił te przesłanki również w ten sposób, że działanie musi być wykonywana w sposób ciągły i „za wynagrodzeniem”(20). Jednakże również wtedy Trybunał odnosi się wyrażenie do przepisu art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie dyrektywy o podatku VAT, zgodnie z którym wykorzystywanie majątku rzeczowego stanowi działanie gospodarcze, jeżeli jest dokonywane „w sposób ciągły” „w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”. Wymóg ten powinien dotyczyć nie tylko wykorzystywania majątku rzeczowego, ale także wszystkich czynności(21).

40. W niniejszym przypadku ciągły charakter działania gminy nie rodzi wątpliwości, rozpatrywana jest natomiast kwestia, czy gmina organizowała dowóz uczniów do szkół w rozumieniu orzecznictwa w celu uzyskania z tego tytułu dochodu lub za wynagrodzeniem.

41. Królestwo Niderlandów oraz Komisja uważają, że przyjęcie gospodarczego charakteru działania wykonywanej przez gminę jest w każdym razie wykluczone z tego względu, że nie organizowała ona dowozu uczniów do szkół za wynagrodzeniem. Opłaty, które rodzice uczniów uiszczali gminie, nie miały bowiem związku z kosztami świadczenia usług. W tym względzie powołując się na wyrok wydany w wyniku skargi w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego wniesionej przez Komisję przeciwko Finlandii, w którym Trybunał odmówił charakteru gospodarczego działania organów publicznych, ponieważ przedana opłata pokrywała jedynie czystą rzeczywistą wartość świadczonych usług, a jej wysokość zależała od wysokości dochodów i majątku odbiorcy usług(22).

42. Zjednoczone Królestwo dopatruje się natomiast sprzeczności tego wyroku z wyrokiem Hotel Scandic Gåsabäck, w którym Trybunał wyrażenie stwierdził, że wynagrodzenie poniżej kosztów produkcji może prowadzić do przyjęcia, że czynność jest dokonywana za wynagrodzeniem.(23)

a) Związek między wynagrodzeniem i uzyskaniem dochodu

43. Te odmienne stanowiska dowodzą, że wymienione wyroki Trybunału wymagają przede wszystkim odrębnych analiz, aby nie zostały błędnie rozumiane.

44. Należy bowiem dokonać rozróżnienia między uzyskiwaniem dochodów, którego wymaga art. 9 ust. 1 i odpłatność za konkretną usługę lub dostawę towaru, która jest warunkiem ich opodatkowania zgodnie z art. 2 i stanowi jednocześnie podstawę opodatkowania zgodnie z art. 73 dyrektywy o podatku VAT.

45. Jeżeli chodzi o stwierdzenie odpłatności usługi, która stanowi jeden z elementów czynności opodatkowanej na podstawie w art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT, to Trybuna w istocie w wyroku *Hotel Scandic Gåsabäck* jednoznacznie wyjaśniła, że dana usługa lub dostawa przedmiotu jest wykonywana „za wynagrodzeniem” w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT również wtedy, jeżeli została ona zapłacona w całości z ceny niższej od kosztów produkcji(24). Nie istnieje żaden powód przemawiający za tym, aby sprzedaż po cenie niższej od kosztów produkcji, która w określonych okolicznościach jest w życiu gospodarczym konieczna i racjonalna, nie opodatkować podatkiem VAT. Podobnie struktura cen, która odnosi się w jakiegokolwiek formie do dochodu lub majątku klienta, jak to się zdarza w życiu gospodarczym przykładowo w przypadku rabatów dla studentów lub emerytów, nie może prowadzić do zwolnienia z podatku VAT.

46. To samo dotyczy bezspornie określenia wynagrodzenia w ramach podstawy wymiaru podatku VAT. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem decydujące w świetle art. 73 dyrektywy o podatku VAT jest „świadczanie wzajemne” jest „wartości subiektywnej”, tzn. rzeczywiście otrzymanej, a nie wartości oszacowanej według kryteriów obiektywnych(25). Trybuna stwierdza tym samym, że wysokość podatku w konkretnym przypadku zawsze określa się w oparciu o świadczanie wzajemne, a nie w oparciu o „obiektywną” wartość usługi lub dostarczonego towaru. Wynika to również wyraźnie *a contrario* z systemu ustanowionego w art. 80 dyrektywy o podatku VAT, który w określonych przypadkach zezwala państwu członkowskiemu na przyjęcie za podstawę opodatkowania zamiast rzeczywiście otrzymanego świadczenia wzajemnego obiektywną wartość rynkową świadczenia(26).

47. Natomiast do ustalenia, czy dana działalność należy zaklasyfikować jako działalność o charakterze gospodarczym, zastosowanie mają inne kryteria.

48. Prawdą jest, że Trybuna wydawała się badać we wspomnianym wyżej wyroku Komisja/Finlandia, czy państwo prowadziło swoją działalność „za wynagrodzeniem” i tym samym w celu uzyskania dochodu, w ten sposób, że odwoływała się do zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego określonych w obecnym art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy o podatku VAT(27). Jak jednakże wynika z wersji wyroku w języku francuskim, w którym zapadał wyrok, Trybuna wcale nie zakładała tożsamości pojęcia wynagrodzenia w obu przepisach(28). W odniesieniu do definicji działalności gospodarczej Trybuna mówi bowiem oczywiście o „wynagrodzeniu” działalności tylko z tego względu, że przesłanką działalności gospodarczej jest, jak wskazano, uzyskanie dochodów. Dochody nie mogą być jednakże uzyskane, jeżeli dana działalność jest wykonywana wyłącznie nieodpłatnie(29).

49. Kiedy Trybuna w wyroku Komisja/Finlandia mówi w ramach art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT o „wynagrodzeniu”, nie chodzi dokładnie o to samo, o czym mówi w wyroku *Hotel Scandic Gåsabäck*, dokonując wykładni pojęcia „odpłatna/e” w rozumieniu art. 2 ust. 1 tej dyrektywy. Nawet jeżeli coś należy oczekiwać tych samych rezultatów, należy mieć na uwadze także rozróżnienie między definicją odpłatnego charakteru dla celów art. 2 z jednej strony a definicją uzyskiwania dochodu rozpatrywaną zgodnie z art. 9 dyrektywy o podatku VAT z drugiej strony. W ten sposób znikają również zarzucane sprzeczności w orzecnictwie Trybunału.(30)

50. W podsumowaniu można stwierdzić, że z jednej strony zawsze wtedy, gdy za daną działalność nie jest dane żadne wynagrodzenie w rozumieniu zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego określonych w art. 2 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT, nie ma również miejsca działalności gospodarczej, ponieważ nie jest uzyskiwany żaden dochód w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie tej dyrektywy. Z drugiej jednak strony, zgodnie z orzecnictwem okoliczności, że w ramach działalności podatnik płaści wynagrodzenia w myślnie zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego, nie jest wystarczająca dla

koniecznego w ramach art. 9 ust. 1 dyrektywy o podatku VAT stwierdzenia, że jego działalność jest wykonywana również w celu uzyskania dochodu i tym samym dla przyzicia, że działalność ma charakter gospodarczy(31).

b) Uzyskanie dochodu w niniejszym przypadku

51. Tym sposobem w niniejszym przypadku wystarczy zbadać, czy gmina organizowała dowóz uczniów do szkół w celu uzyskania dochodu.

– Wynagrodzenie w myśl zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego

52. Tego, że gmina miała na celu uzyskanie dochodu, nie można zanegować na podstawie z tego względu, że za swoją działalność nie miała żadnego wynagrodzenia w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT. Jest bowiem wręcz przeciwnie.

53. Usługa świadczona odpłatnie w myśl zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego określonych w art. 2 st. 1 lit. a) i c) dyrektywy o podatku VAT oznacza mianowicie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wyłączenie istnienia bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usługi a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika(32). W tym względzie konieczny jest jedynie stosunek prawny pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą, w ramach którego następuje wymiana świadczeń(33), oraz wzajemne powiązanie świadczenia i świadczenia wzajemnego.(34)

54. Ponieważ jedna trzecia rodziców musi uiścić opłaty za dowóz uczniów do szkół, wymogi te są w oczywisty sposób spełnione. Jak ponadto wynika z przytoczonego już wyroku Hotel Scandic Gåsabäck, przyziciu odpłatnego charakteru tych transakcji nie stoi na przeszkodzie okoliczność, że gmina miała świadczeń wzajemnych niższych od kosztów produkcji(35). Tym samym gmina nie organizuje dowozu uczniów do szkół wyłącznie nieodpłatnie.

– Uzyskanie dochodu *sensu stricto*

55. Jak wyjaśniono, istnienie wynagrodzenia w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy o podatku VAT nie wystarczy, aby stwierdzić, że dana działalność jest wykonywana w celu uzyskania dochodu w myśl art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie dyrektywy o podatku VAT.

56. Działalność w celu uzyskania dochodu wydaje się w niniejszej sprawie wątpliwa w szczególności z tego względu, że Trybunał w wyroku Komisja/Finlandia odmówił jakiegokolwiek gospodarczego charakteru działalności podmiotów państwowych wykonywanej w dziedzinie pomocy prawnej, podnosząc w uzasadnieniu, że z tytułu tej działalności miała być jedynie zapłata czystkowa, która zależy od dochodu i majątku usługobiorcy. Wydaje się, że sytuacja w niniejszym przypadku jest podobna.

57. Jednakże w tym wyroku Trybunał wziął pod uwagę przede wszystkim to, że uzyskane wynagrodzenie nigdy nie pokrywało całości honorarium ustalonego przez przepisy krajowe na podstawie wynagrodzenia za usługi pomocy prawnej.(36) W niniejszym przypadku wydaje się jednak, że, że nie istnieje ustalona przez przepisy krajowe ogólna cena przewozu.

58. Wydaje się, że decydujące dla Trybunału było jednak także to, że wysokość wynagrodzenia zależy również od dochodu i majątku beneficjenta usługi pomocy prawnej(37). W niniejszym przypadku taka zależność także istnieje przynajmniej w odniesieniu do dochodów rodziców.

59. Ponadto Trybunał w tym wyroku uznał, że brak gospodarczego charakteru działalności potwierdza okoliczność, że kwota zapłaty pokrywała jedynie koszty powstałych w

związku ze świadczeniem usług pomocy prawnej(38). Dokładnie tak jest w niniejszym przypadku. Gmina otrzymuje od rodziców jedynie zapłatę człusków w wysokooci ok. 3% kosztów, które ponosi w związku z zapewnieniem dowozu uczniów do szkół.

60. Chocia pod niektórymi wzgldami obydwie sprawy s bezspornie podobne, to jednak nie moa w niniejszym przypadku z miejsca wykluczy, e dziaalno gminy ma na celu – co najmniej tak – uzyskanie dochodu. Uzyskania dochodu nie moa bowiem w szczegolnooci myli z zamiarem osigania zysków, który w wietle orzecznictwa nie jest warunkiem przycia istnienia dziaalnooci gospodarczej(39).

61. Tym, czego Trybuna nie wypowiedzia wyraenie w wyroku Komisja/Finlandia, ale co jednak e ostatecznie leao u podstaw jego rozstrzygniicia, jest brak szczegolnej domylnej przesanki dziaalnooci majcej na celu uzyskanie dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie dyrektywy o podatku VAT: dziaania na rynku.

– Dziaanie na rynku

62. Ju w wyroku SPÖ Landesorganisation Kärnten Trybuna orzek, e nie moa mówi o dziaalnooci majcej na celu uzyskanie dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie dyrektywy o podatku VAT z tego wzgldu, e ta jednostka organizacyjna partii politycznej w ramach swojej dziaalnooci nie dziaa na rynku.(40) Równie w kolejnych wyrokach Trybuna zaprzeczy w rezultacie istnieniu dziaalnooci gospodarczej jednostek pastwowych ze wzgldu na brak dziaania na rynku(41).

63. Ten wymóg dziaania na rynku uzyskuje potwierdzenie i uzupenienie przez fakt, e Trybuna bada w celu stwierdzenia dziaalnooci gospodarczej, czy dana dziaalno jest wykonywana w ten sam sposób, co dziaalno gospodarcza o tym samym charakterze. W szczegolnooci wymagane jest w tej mierze porównanie ze zwykk dziaalnooci grup zawodowych wymienionych w art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie dyrektywy o podatku VAT(42).

64. W niniejszym przypadku nie moa jednak stwierdzi dziaania gminy na rynku, które miaoby taki charakter. Gmina nie oferuje w ramach swojej dziaalnooci adnych usług na ogólnym rynku usług przewozowych. Przeciwnie, sama wystpuje jako konsument kocowy usług przedsiwiorstw transportowych, których usługi przewozowe udostpnia rodzicom uczniów jedynie w ramach usgu publicznej, nawet jeeli człuskowo pobiera opat z tego tytu.

65. Dowodzi tego w szczegolnooci okoliczno, e gmina poprzez pobieranie opat z tytu usług, które oferuje, pokrywa jedynie ma y procent kosztów, jakie ponosi. Takie postpowanie jest nietypowe dla przedsiwiorców.

66. W tym wzgldzie Trybuna ju wczeniej wyjaani, e istnieje pewien zwizek między wysokooci wynagrodzenia i istnieniem dziaalnooci gospodarczej(43). Wanie ten zwizek Trybuna ustali równie w wyroku Komisja/Finlandia(44). Dziaalno, która w obrbie zwykego systemu podatku VAT moe prowadzi w związku ze struktur indywidualnych kosztów i cen tylko do zwrotów podatku, nie prowadzi do opodatkowania majcej ten sam tytu wartoci dodanej, poniewa warto ta w ogóle nie moe zosta strukturalnie wyprodukowana.

67. Opodatkowanie gminnej organizacji dowozu uczniów do szkół nie jest wymagane w niniejszym przypadku równie z adnego z dwóch wzgldów, które zosta y wymienione powyzej w odniesieniu do objcia podatkiem VAT dziaalnooci pastwowej(45).

68. Po pierwsze – mimo e jest to kwestia faktyczna i powinna zosta ustalona wyycznie

przez sąd odsyłający – nie można stwierdzić zakłóceń konkurencji w związku z nienależaniem podatku VAT. W zakresie, w jakim rodzice nie korzystają z usług prywatnych przedsiębiorstw transportowych w odniesieniu do dowozu uczniów do szkół ze względu na gminne usługi przewozowe, to nie wynika to z braku opodatkowania podatkiem VAT, lecz z faktu, iż gmina pobiera od rodziców opłaty, które *a priori* wydają się być niższe niż ceny rynkowe porównywalnych usług przewozowych, o ile w ogóle są one opłat. Opodatkowanie tej działalności jeszcze osłabiłoby zdolność do konkutowania przedsiębiorstw prywatnych, ponieważ gmina mogłaby jeszcze dalej obniżyć opłaty rodziców w związku ze strukturalnie stale powstającym nadwyżką podatku naliczonego.

69. Po drugie, przedmiot podatku VAT w postaci opodatkowania konsumpcji końcowej można pojąć w niniejszym przypadku w wystarczający sposób tylko wtedy, gdy działalność gminy *nie* będzie opodatkowana. Gdyby bowiem opodatkować podatkiem VAT organizację dowozu uczniów do szkół przez gminę, który gmina realizuje poprzez posłużenie się zewnętrznymi przedsiębiorstwami transportowymi, to w rezultacie – ze względu na odliczenie naliczonego podatku – nakładany byłby tylko podatek od podstawy opodatkowania, którą stanowiłyby opłaty uiszczane przez rodziców. Opłaty te stanowiłby jednakże tylko mały ułamek ceny rynkowej tych usług przewozowych, ponieważ stanowiłby one jedynie tylko 3% kosztów ponoszonych w związku z zewnętrzną realizacją przewozu. W rezultacie konsumpcja końcowa tych usług przewozowych byłaby zasadniczo zwolniona z podatku VAT. Aby temu zapobiec i poddać usługi przewozowe podatkowi VAT po ich cenie rynkowej, ostateczne opodatkowanie musi nastąpić już na etapie usług świadczonych przez gminę. Oznacza to, że organizowanie dowozu uczniów do szkół przez gminę nie stanowi działalności gospodarczej.

– Ocena ogólna lub indywidualna

70. Zjednoczone Królestwo zaproponowało jednak, aby w ramach oceny indywidualnej uznać w każdym razie za działalność gospodarczą przewóz organizowany przez gminę, w przypadku którego przynajmniej w przybliżeniu gmina otrzymuje od rodziców cenę rynkową.

71. Prawdą jest, iż działanie na rynku organów publicznych powinno co do zasady zostać stwierdzone zasadniczo w odniesieniu do działalności ogólnie, a stwierdzenie to nie wymaga oceny każdej indywidualnej czynności. Niemniej jednak istniejący w odniesieniu do opodatkowania działalności organów publicznych powód zapobieżenia zakłóceniom konkurencji może zmusić w konkretnym przypadku do podzielenia danej działalności na cztery gospodarczą i niegospodarczą.

72. Dlatego też sąd odsyłający będzie musiał zbadać, w jakim zakresie wąż nienależenie podatku VAT może prowadzić w niniejszym przypadku w odniesieniu do poszczególnych usług przewozowych do zakłócenia konkurencji w stosunku do podmiotów prywatnych oferujących usługi przewozowe. Należy przy tym zawsze uwzględnić również wpływ na odliczenie naliczonego podatku VAT.

73. Jednakże w nie ma konieczności dzielenia działalności na cztery gospodarczą i niegospodarczą, skoro w niniejszym przypadku należy stwierdzić, iż istnieje tylko nieznaczna liczba przypadków, w których dochodziłoby do zakłócenia konkurencji ze względu na brak opodatkowania organizowanego przez gminę dowozu uczniów do szkół. Jest to bowiem równoznaczne z kryteriami, jakie określono w art. 13 ust. 1 akapity drugi i trzeci dyrektywy o podatku VAT w odniesieniu do stanowićego odstępstwo systemu mającego zastosowanie do działalności organów publicznych(46).

– Wniosek końcowy

74. W rezultacie należa przed wszystkim stwierdzić – z zastrzeżeniem przeprowadzenia przez sąd odsyłający oceny sytuacji w zakresie konkurencji –, że organizowanie dowozu uczniów do szkół przez gminę nie ma na celu uzyskania dochodu w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy o podatku VAT.

C – *Wniosek*

75. W niniejszym przypadku – znów z zastrzeżeniem przeprowadzenia przez sąd odsyłający oceny sytuacji w zakresie konkurencji – poprzez organizowanie dowozu uczniów do szkół gmina nie wykonuje działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy o podatku VAT. Z powyższego wynika, że w ramach tej działalności nie należy jej uważać za podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy o podatku VAT.

VI – Wnioski

76. Proponuję zatem, aby na pytania prejudycjalne przedłożone przez Hoge Raad der Nederlanden udzielić następującej odpowiedzi:

Gmina, która – tak jak w sporze w postępowaniu głównym – organizuje dowóz uczniów do szkół poprzez korzystanie z usług zewnętrznych przedsiębiorstw transportowych i otrzymuje od rodziców uczniów opłaty jedynie w wysokości 3% kosztów realizacji przewozu, nie działa w charakterze podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy nr 2006/112/EWG. Gmina działałaby jednak w takim charakterze, gdyby sąd odsyłający stwierdził, że do zakwalifikowania konkurencji dochodzi w przypadku większej niż nieznacznej liczby poszczególnych usług przewozowych.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Zobacz w odniesieniu do prawa do odliczenia wyroki: *Gemeente Leusden und Holin Groep*, C-487/01 i C-77/02, EU:C:2004:263 w przedmiocie wynajmu boisk sportowych; *Gemeente 's-Hertogenbosch*, C-92/13, EU:C:2014:2188 w przedmiocie budowy budynku biurowego i tocząca się jeszcze sprawa *Gemeente Woerden*, C-267/15 również dotycząca budowy budynku; zobacz ponadto wyroki: *Gemeente Emmen*, C-468/93, EU:C:1996:139 dotyczący zwolnienia z podatku dostarczenia gruntów budowlanych oraz *Gemeente Vlaardingen*, C-299/11, EU:C:2012:698 dotyczący opodatkowania wykorzystania boiska sportowego.

3 – Zobacz w tym względzie wyroki: *Hong-Kong Trade Development Council*, 89/81, EU:C:1982:121; *Komisja/Niderlandy*, 235/85, EU:C:1987:161; *University of Huddersfield*, C-223/03, EU:C:2006:124, *T-Mobile Austria i in.*, C-284/04, EU:C:2007:381; *Hutchison 3G i in.*, C-369/04, EU:C:2007:382; *Götz*, C-408/06, EU:C:2007:789; *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, C-267/08, EU:C:2009:619; *Komisja/Finlandia*, C-246/08, EU:C:2009:671 i *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733.

4 – L 347, s. 1.

5 – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

6 – Zobacz motyw 3 dyrektywy o podatku VAT.

7 – W art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie dyrektywy o podatku VAT wymieniono jako działalność gospodarczą w szczególności „wykorzystywanie [...] majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych”, do którego w żaden sposób nie można zaliczyć rozpatrywanego

dowozu uczniów do szkół?

8 – Zobacz w szczególności wyroki: Komisja/Niderlandy, 235/85, EU:C:1987:161, pkt 8; Komisja/Grecja, C-260/98, EU:C:2000:429, pkt 26; University of Huddersfield, C-223/03, EU:C:2006:124, pkt 47; Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 34 i 37 oraz Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 31.

9 – Zobacz wyroki: T-Mobile Austria i in., C-284/04, EU:C:2007:381, pkt 48; Hutchison 3G i in., C-369/04, EU:C:2007:382, pkt 42; Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 15; Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 53; a także Komisja/Hiszpania, C-154/08, EU:C:2009:695, pkt 99.

10 – Opinia rzecznika generalnego F.G.Jacobsa w sprawie Landboden-Agrardienste, C-384/95, EU:C:1997:433, pkt 12.

11 – Zobacz art. 1 ust. 2 dyrektywy o podatku VAT.

12 – Wyroki: Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 25; a także Tulic i Plavoin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34; zob. również wyrok Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo, dotyczący funkcji podatnika jako zwykłego „poborcy podatkowego na rachunek państwa”; wyrok Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo, dotyczący istotnych cech podatku VAT.

13 – Artykuł 2 ust. 1 lit. b) decyzji Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.U. L 163, s. 17).

14 – Wyroki: 3 T-Mobile Austria i in.; C-284/04, EU:C:2007:381; Hutchison 3G i in.; C-369/04, EU:C:2007:382; SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619; a także Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671; pkt 53; zob. także wyroki: Mohr, C-215/94, EU:C:1996:72 i Landboden-Agrardienste, C-384/95, EU:C:1997:627 w odniesieniu do opodatkowania usług świadczonych przez organy publiczne.

15 – Zobacz np. wyrok Sadaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 31 i powołane tam orzecznictwo.

16 – Zobacz wyroki: Komisja/Niderlandy, 235/85, EU:C:1987:161, pkt 10; Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 40.

17 – Zobacz np. wyrok Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, pkt 53.

18 – Zobacz np. wyrok Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, pkt 13 i przytoczone tam orzecznictwo.

19 – Wyrok Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, pkt 18.

20 – Wyroki: Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 18; Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 37; zob. już wyrok Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, dotyczący art. 4 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – struktura i sposób stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 71, s. 1303).

21 – Wyrok Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, s. 18; zob. także wyrok Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:67, pkt 37, który pod tym względem odnosi się do powyższego wyroku.

22 – Wyrok Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 47–51.

23 – Zobacz wyrok Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 22.

24 – Ibidem, pkt 22–24.

25 – Zobacz przykładowo wyroki: Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, pkt 13; Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, pkt 21; a także Tulic i Plavotin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 33.

26 – Jest to tzw. wartość wolnorynkowa, którą definiuje art. 72 dyrektywy o podatku VAT.

27 – Wyrok Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 42-51; zob. również wcześniejszy wyrok Komisja/Francja, C-276/97, EU:C:2000:424, pkt 32-36.

28 – Zobacz wersję w języku francuskim wyroku Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 37, który w związku z określeniem działalności gospodarczej mówi o działalności „effectuée contre une rémunération”, co nie odpowiada wyrażeniu „à titre onéreux”, zawartemu w art. 2 ust. 1 lit. a), b) i c) dyrektywy o podatku VAT; zob. również wyrok Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 18.

29 – Zobacz podobnie już wyrok Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, pkt 12.

30 – Zobacz wyżej, pkt 41 i 42.

31 – Zobacz podobnie wyroki: Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 21; Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 38.

32 – Zobacz np. wyrok Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo.

33 – Zobacz w szczególności wyroki: Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 14; MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, pkt 47; Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 29.

34 – Zobacz w szczególności wyroki: Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13-20; Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, pkt 12-17; zobacz również opinia rzecznika generalnego Ch. Stix-Hackl w sprawie Bertelsmann, C-380/99, EU:C:2001:129, pkt 32.

35 – Wyżej wyrok Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47; pkt 22-24.

36 – Zobacz wyrok Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 47.

37 – Ibidem, pkt 48.

38 – Ibidem, pkt 50.

39 – Zobacz podobnie wyrok Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, pkt 25; wynika to również jednoznacznie z przepisów art. 132 ust. 1 lit. l) i m) oraz art. 133 lit. a) dyrektywy o podatku VAT, które odnoszą się w szczególności do podmiotów niemających zamiaru osiągnięcia zysków.

40 – Wyrok SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, pkt 21 i 24.

41 – Wyroki: T-Mobile Austria i in., C-284/04, EU:C:2007:381, pkt 42; a także Hutchison 3G i in., C-369/04, EU:C:2007:382, pkt 36; zob. podobnie również wyrok Götz, C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 19.

42 – Zobacz wyroki: Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, pkt 28; Saby i in., C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 39-41; Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaß, C-219/12, EU:C:2013:413, pkt 21; a także Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, pkt 24.

43 – Zobacz wyrok Komisja/Francja, 50/87, EU:C:1988:429, pkt 21.

44 – Zobacz wyrok Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 50.

45 – Zobacz wyżej, pkt 25 i 26.

46 – Zobacz w przedmiocie tych kryteriów w szczególności wyrok Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505.