

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 16 września 2008 r.*

W sprawie C-288/07

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

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

przeciwko

Isle of Wight Council,

Mid-Suffolk District Council,

South Tyneside Metropolitan Borough Council,

West Berkshire District Council,

* Język postępowania: angielski.

TRYBUNAŁ (wielka izba),

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

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

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

- w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

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

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

wydaje następujący

Wyrok

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

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

Ramy prawne

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

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega

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

[...]”.

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

6 Artykuł 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, którego bezpośredni skutek został uznany przez Trybunał w wyroku z dnia 17 października 1989 r. w sprawach połączonych 231/87

i 129/88 Comune di Carpaneto Piacentino i in., Rec. s. 3233, pkt 33, nie został pretransponowany do prawa Zjednoczonego Królestwa.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

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

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

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

- 10 Zainteresowane organy władzy, stwierdziwszy, że zgodnie z prawidłową interpretacją prawa wspólnotowego, nie podlegają one podatkowi VAT z tytułu spornej działalności, wniosły o zwrot wcześniej uiszczonego podatku VAT. Niemniej jednak Commissioners odmówili dokonania zwrotu. W związku z tym rzeczono lokalne organy władzy wniosły skargę na decyzję Commissioners do VAT and Duties Tribunal (London). Orzekając, że kwestia nieopodatkowania podmiotów prawa publicznego na podstawie art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy powinna być oceniana odrębnie w przypadku każdego z zainteresowanych lokalnych organów władzy, to znaczy „podatnik po podatniku”, VAT and Duties Tribunal (London) doszli do wniosku, że brak opodatkowania nie prowadziłby do znaczącego zakłócenia konkurencji. W związku z tym wszystkie rzeczono organy zostały zwolnione z podatku VAT z tytułu przychodu osiąganego z prowadzenia parkingów.
- 11 Commissioners wnieśli odwołanie od orzeczenia VAT and Duties Tribunal (London) do High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division). Ich główny argument opiera się na tym, że jeżeli art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy miałby zakres krajowy, który wymagałby dokonania ogólnej oceny wpływu, jaki ma na cały sektor prywatny zwolnienie z podatku VAT przyznane lokalnym organom władzy w zakresie prowadzenia parkingów. Odwołanie to dotyczy również znaczenia pojęć „prowadziłoby do” oraz „znaczące”, zawartych we frazie „w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji”, znajdującej się w art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy.
- 12 W tych okolicznościach High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy »zakłócenie konkurencji« powinno być oceniane w odniesieniu do każdego poszczególnego pomiotu prawa publicznego w taki sposób, że w kontekście niniejszej sprawy powinno być ono interpretowane poprzez odniesienie do

sektora lub sektorów, w których podmiot ten prowadzi parkingi, czy też poprzez odniesienie do całego terytorium państwa członkowskiego?

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

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

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

Uwagi przedstawione Trybunałowi

- ¹³ Zainteresowane lokalne organy władzy twierdzą, że wyrażenie „zakłócenia konkurencji” powinno być oceniane dla każdego podmiotu prawa publicznego z osobna w taki sposób, że w kontekście niniejszej sprawy powinno być ono interpretowane w odniesieniu do obszaru lub obszarów, na którym dany podmiot oferuje miejsca

na parkingach, a nie w odniesieniu do rynku hipotetycznego obejmującego obszar całego kraju danego państwa członkowskiego. Inne podejście byłoby sprzeczne nawet z pojęciem samej konkurencji. Zdaniem owych lokalnych organów władzy zwolnienie z VAT przyznane każdemu z tych organów w żaden sposób nie prowadziłoby do zakłóceń konkurencji w stosunku do prywatnych usługodawców lub w stosunku do lokalnych organów władzy znajdujących się na przykład w Glasgow, a tym bardziej do zakłóceń „znaczących”. Podobnie osoba, która chciałaby zrobić zakupy na wyspie Wight, nie zaparkuje swojego samochodu w Manchesterze.

- 14 Rząd Zjednoczonego Królestwa, opierając się w głównej mierze na podstawowych zasadach neutralności podatkowej oraz pewności prawa, uważa zasadniczo, że podejście „działalność po działalności”, to znaczy podejście, które uwzględnia cały rynek krajowy, a nie poszczególne rynki lokalne, jest rozsądniejsze przy dokonywaniu wykładni art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy. Lokalny charakter popytu oznaczałby, że w obszarze podlegającym danemu lokalnemu organowi władzy mogłoby istnieć więcej rynków lokalnych, z których na niektórych mogłaby zaistnieć konkurencja, podczas gdy na niektórych nie.
- 15 Zdaniem Irlandii z orzecznictwa Trybunału wynika, że państwu członkowskim przysługuje swoboda w wyborze najważniejszego sposobu transpozycji do prawa krajowego art. 4 ust. 5 akapit drugi i trzeci szóstej dyrektywy. Do każdego państwa członkowskiego należy ustalenie, jakie rodzaje działalności wykonywane przez państwo i podmioty publiczne, w przypadku braku opodatkowania ich podatkiem VAT, prowadziłyby do znaczących zakłóceń konkurencji. Tak więc państwa członkowskie mogą przyjąć podejście lokalne, regionalne lub krajowe.
- 16 Rząd włoski proponuje zastosowanie zasad właściwych dla dziedziny konkurencji. W tym zakresie odsyła do obwieszczenia Komisji w sprawie definicji rynku właściwego do celów wspólnotowego prawa konkurencji (Dz.U. 1997, C 372, s. 5) i na tej podstawie twierdzi, że właściwym rynkiem geograficznym w niniejszej sprawie w żadnym wypadku nie jest cały rynek krajowy. W dziedzinie wynajmu miejsc parkin-

gowych nie można w ogóle rozważać istnienia jakiegokolwiek konkurencji pomiędzy usługami oferowanymi przez różne miasta.

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

Odpowiedź Trybunału

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

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

- 20 Jeżeli chodzi o pierwszą z tych przesłanek, to wiadomo, że lokalne organy władzy są podmiotami prawa publicznego w rozumieniu art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy.
- 21 Odnosnie do drugiej przesłanki należy przypomnieć, że działalnością wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu tego przepisu jest działalność wykonywana przez pomioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nich na tych samych warunkach prawnych, co prywatni przedsiębiorcy (zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Fazenda Pública, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 Z uwagi na charakter oceny, jakiej należy dokonać, to do sądu krajowego należy kwalifikacja spornej w postępowaniu przed nim działalności w oparciu o powyżej przedstawione kryteria (ww. wyrok z dnia 17 października 1989 r. w sprawie Comune di Carpaneto Piacentino i in., pkt 16; wyrok z dnia 15 maja 1990 r. w sprawie C-4/89 Comune di Carpaneto Piacentino i in., Rec. s. I-1869, pkt 11, oraz ww. wyrok w sprawie Fazenda Pública, pkt 23).
- 23 Ponieważ kwestia dotycząca tego, czy w sprawach przed sądem krajowym zainteresowane lokalne organy władzy działają w charakterze organów władzy publicznej nie została przekazana Trybunałowi, należy w tym zakresie wyjść z założenia, z zastrzeżeniem jego weryfikacji przez sąd krajowy, że sporna działalność powinna zostać uznana na potrzeby niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym za należącą do zakresu art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy.
- 24 Należy również przypomnieć, że nawet jeżeli lokalne organy władzy wykonują taką działalność w charakterze organu władzy publicznej, to jednak powinny być one uznawane za podatników zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, jeżeli ich nieopodatkowanie prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

Sąd krajowy zastanawia się w tym zakresie nad kwestią, czy zakłócenia konkurencji powinny być oceniane w odniesieniu do rynków lokalnych, na których działają poszczególne lokalne organy władzy, czy też w odniesieniu do działalności, która jest wykonywana na terytorium całego kraju.

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

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

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

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

- 29 Niemniej jednak należy zaznaczyć, iż przepisem tym objęta jest wyłącznie działalność o charakterze gospodarczym (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-306/94 *Régie dauphinoise*, Rec. s. I-3695, pkt 15; z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-77/01 EDM, Rec. s. I-4295, pkt 47, z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 *Kretztechnik*, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 18 oraz ww. wyrok w sprawie *T-Mobile Austria i in.*, pkt 34).
- 30 Jedynie w drodze odstępstwa od owej zasady ogólnej niektóre rodzaje działalności o charakterze gospodarczym nie podlegają podatkowi VAT. Jedno z takich odstępstw zostało przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, na podstawie którego działalność wykonywana przez podmioty prawa publicznego działające w charakterze organów władzy publicznej nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.
- 31 Odstępstwo to przewiduje głównie działalność wykonywaną przez podmioty prawa publicznego działające w charakterze organów władzy publicznej, która będąc działalnością gospodarczą, jest ściśle związana z wykonywaniem prerogatyw władztwa publicznego. W tych okolicznościach nieopodatkowanie podatkiem VAT tych podmiotów z tytułu tej działalności najprawdopodobniej nie ma skutku antykonkurencyjnego, ponieważ działalność ta jest prowadzona przez sektor publiczny na zasadzie wyłączności lub quasi wyłączności.
- 32 Niemniej jednak — nawet jeżeli podmioty te wykonują taką działalność w charakterze organów władzy publicznej — należy je uznać za podatników zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit drugi i trzeci szóstej dyrektywy, jeżeli ich nieopodatkowanie prowadziłyby do znaczącego zakłócenia konkurencji lub jeżeli działalność ta, o ile nie jest ona nieznaczna, została wymieniona w załączniku D do tej dyrektywy.

- 33 W ten sposób podmiot prawa publicznego może być zobowiązany na podstawie prawa krajowego do wykonywania określonej działalności o charakterze czysto gospodarczym w ramach właściwego mu reżimu prawnego, podczas gdy ta sama działalność może być wykonywana równolegle przez podmioty prywatne, tak że nieopodatkowanie podatkiem VAT tego podmiotu może skutkować pojawieniem się pewnych zakłóceń konkurencji.
- 34 Takiego niepożądanego skutku usiłował uniknąć prawodawca wspólnotowy, przewidując w art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, że działalność wymieniona w szczegółowy sposób w załączniku D do tej dyrektywy (to znaczy, działalność w zakresie telekomunikacji, dostawy wody, gazu, elektryczności i pary, transportu towarów, usług portów i portów lotniczych, transportu pasażerskiego etc.) jest „w każdym wypadku” opodatkowana podatkiem VAT, chyba że jest ona nieznaczna, także wówczas gdy jest ona wykonywana przez podmioty prawa publicznego działające w charakterze organów władzy publicznej.
- 35 Innymi słowy domniemywa się, że nieopodatkowanie podmiotów prawa publicznego podatkiem VAT z tytułu ich działalności prowadzi do zakłóceń konkurencji, chyba że działalność ta jest nieznaczna. W ten sposób z brzmienia art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy jasno wynika, że opodatkowanie tych podmiotów podatkiem VAT wiąże się z wykonywaniem działalności wymienionej w załączniku D tej dyrektywy jako takiej, niezależnie od tego, czy dany podmiot prawa publicznego napotyka na konkurencję na rynku lokalnym, na którym wykonuje tę działalność.
- 36 Ponadto na szczeblu krajowym mogą być prowadzone inne rodzaje działalności o charakterze zasadniczo gospodarczym, niewymienione w załączniku D do szóstej dyrektywy, których wykaz może różnić się w zależności od państwa członkowskiego lub sektora gospodarczego, a które są wykonywane równolegle przez te podmioty prawa publicznego działające w charakterze organów władzy publicznej, jak i przez prywatnych przedsiębiorców.

- 37 To dokładnie do tych rodzajów działalności ma zastosowanie art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, który przewiduje, że podmioty prawa publicznego, nawet gdy działają w charakterze organów władzy publicznej, powinny być uznawane za podatników, jeżeli ich nieopodatkowanie prowadziłyby do znaczących zakłóceń konkurencji.
- 38 Akapity drugi i trzeci omawianego art. 4 ust. 5 są zatem ściśle ze sobą powiązane, ponieważ obydwa dążą do tego samego celu, to znaczy opodatkowania podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego, nawet wówczas gdy działają one w charakterze organów władzy publicznej. Akapity te podlegają tej samej logice, przez którą prawodawca wspólnotowy zmierzał do ograniczenia zakresu zastosowania nieopodatkowania podmiotów prawa, tak aby przestrzegana była zasada ogólna, ustanowiona w art. 2 pkt 1 oraz art. 4 ust. 1 i 2 tej dyrektywy, zgodnie z którą każdy rodzaj działalności mającej charakter gospodarczy jest co do zasady opodatkowany podatkiem VAT.
- 39 W związku z powyższym akapity drugi i trzeci art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy należy interpretować łącznie.
- 40 Z powyższego wynika, że opodatkowanie podmiotów prawa publicznego podatkiem VAT, niezależnie od tego, czy następuje ono na podstawie akapitu drugiego art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, czy na podstawie akapitu trzeciego tego przepisu, wynika z wykonywania danej działalności jako takiej, niezależnie od tego, czy podmioty te napotykały na konkurencję na szczeblu rynku lokalnego, na którym wykonują tę działalność.
- 41 Wniosek ten potwierdzają ponadto ogólne zasady prawa wspólnotowego mające zastosowanie w dziedzinie podatków, takie jak zasada neutralności podatkowej i pewności prawa.

- 42 Otóż zasada neutralności podatkowej, będąca podstawową zasadą wspólnego systemu podatku VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 92), sprzeciwia się temu, aby podmioty gospodarcze były traktowane w różny sposób pod względem poboru podatku VAT (zob. w szczególności wyrok z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. s. I-4947, pkt 20).
- 43 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy zmierza do zapewnienia przestrzegania zasady neutralności podatkowej (wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-430/04 Feuerbestattungsverein Halle, Zb.Orz. s. I-4999, pkt 24).
- 44 O ile prawdą jest, że szósta dyrektywa przewiduje określone odstępstwa, które mogą w pewien sposób ograniczać stosowanie zasady neutralności podatkowej, tak jak odstępstwo przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-378/02 Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Zb.Orz. s. I-4685, pkt 43), w zakresie, w jakim przepis ten zezwala na nieopodatkowywanie podatkiem VAT podmiotów prawa publicznego, o ile ich nieopodatkowanie nie prowadzi do zakłóceń konkurencji innych niż nieznaczne, to jednak z powyższego wynika co najmniej to, że odstępstwa te powinny być interpretowane w taki sposób, aby stanowiło to możliwe jak najmniejsze ograniczenie zakresu tej zasady.
- 45 Teza broniona przez zainteresowane lokalne organy władzy zmierza do opodatkowania podatkiem VAT tylko niektórych lokalnych organów władzy, przewidując wyjątek na rzecz innych, w zależności od zakłóceń konkurencji, które mogą lub nie wystąpić na poszczególnych rynkach lokalnych, na których działają owe lokalne organy władzy, pomimo że sporne usługi, to znaczy prowadzenie miejsc parkingowych, są zasadniczo te same. Teza ta oznacza zatem nie tylko to, że prywatni przedsiębiorcy będą traktowani w inny sposób niż podmioty prawa publicznego, w przypadku gdy brak ich opodatkowania prowadzi jedynie do nieznaczących zakłóceń konkurencji, ale także to, że odmienne traktowanie będzie miało miejsce nawet pośród samych podmiotów prawa publicznego.

- 46 Z kolei, gdyby zakłócenia te były oceniane jedynie poprzez odniesienie do działalności jako takiej, niezależnie od warunków konkurencji występujących na danym rynku lokalnym, to zapewnione zostałyby przestrzeganie zasady neutralności podatkowej, z tego względu, że wszystkie podmioty prawa publicznego podlegałyby bądź nie opodatkowaniu podatkiem VAT, natomiast jedyne odejście od tej zasady dotyczyłoby relacji pomiędzy tymi podmiotami a prywatnymi przedsiębiorcami, i tylko w zakresie, w jakim zakłócenia te byłyby nieznaczące.
- 47 Ponadto zgodnie z tym, o czym orzekał już wielokrotnie Trybunał, prawo wspólnotowe powinno być pewne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia przez podlegające mu podmioty (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-301/97 Niderlandy przeciwko Radzie, Rec. s. I-8853, pkt 43 oraz ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 72). Ów wymóg pewności prawa jest szczególnie rygorystyczny wówczas, gdy chodzi o uregulowanie, które może wiązać się z obciążeniami finansowymi, w celu umożliwienia zainteresowanym dokładne zapoznanie się z zakresem nakładanych przez nie obowiązków (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1987 r. w sprawie 326/85 Niderlandy przeciwko Komisji, Rec. s. 5091, pkt 24 oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-17/01 Sudholz, Rec. s. I-4243, pkt 34).
- 48 Zasada pewności prawa, która stanowi część wspólnotowego porządku prawnego, powinna być przestrzegana zarówno przez instytucje wspólnotowe, jak i przez państwa członkowskie przy wykonywaniu przez nich kompetencji przyznanych przez dyrektywy wspólnotowe (zob. wyrok z dnia 26 kwietnia 2005 r. w sprawie C-376/02 „Goed Wonen”, Zb.Orz. s. I-3445, pkt 32).
- 49 W ten sposób teza, zgodnie z którą zakłócenia konkurencji, w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy powinien być oceniany w odniesieniu do każdego poszczególnego rynku lokalnego, na którym lokalne organy władzy oferują wynajem miejsc parkingowych na parkingach, oznacza systematyczną ponowną ocenę na podstawie częstokroć złożonych analiz ekonomicznych, warunków konkurencji na licznych rynkach lokalnych, których określenie może okazać się szczególnie trudne, ponieważ określenie granic tych rynków niekoniecznie pokrywa się z terytorialną właściwością lokalnych organów władzy. Ponadto na obszarze właściwości danego lokalnego organu władzy może istnieć kilka rynków lokalnych.

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

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

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

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

W przedmiocie pytania drugiego

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

konkurencję potencjalną. Sąd ten wnosi również o doprecyzowanie stopnia prawdopodobności, jaki jest wymagany, dla spełnienia tej przesłanki.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

- 55 Opierając się na pkt 139 opinii rzecznik generalnej J. Kokott w zakończonym wyrokiem z dnia 26 czerwca 2007 r. sprawie C-369/04 Hutchison 3G i in., Zb.Orz. s. I-5249, lokalne organy władzy uważają, że wyrażenie „prowadziłoby do” powinno być interpretowane w ten sposób, że zakłada ono istnienie realnego i poważnego zagrożenia zakłóceniem konkurencji.
- 56 Rząd Zjednoczonego Królestwa uważa, że wyrażenie „prowadziłoby do” („would lead to”) jest zamienne z wyrażeniem „mogłoby doprowadzić do”, („could lead to”), którym to wyrażeniem Trybunał posłużył się w ww. wyrokach w sprawie Comune di Carpignano Piacentino i in., co również byłoby spójne z oceną dokonaną przez rzecznik generalną J. Kokott w pkt 127 i 131 opinii w zakończonym ww. wyrokiem sprawie Hutchinson 3G i in. Rząd ten dodaje, że już teraz istnieje, po pierwsze, konkurencja pomiędzy przedsiębiorcami prywatnymi a lokalnymi organami władzy w licznych regionach Zjednoczonego Królestwa, a po drugie, konkurencja potencjalna w innych regionach, gdzie aktualnie nie występują żadni prywatni przedsiębiorcy.
- 57 Zdaniem Irlandii wyrażenie „prowadziłoby do” nakłada na właściwe krajowe organy władzy, do których należy stosowanie art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, obowiązek upewnienia się, że zagrożenie zakłóceniem konkurencji ma charakter prawdopodobny, a nie, że może ono jedynie zaistnieć.

- 58 Rząd włoski uważa, że o ile w kwestii tej nie jest konieczna całkowita pewność, o tyle jednak wyrażenie „prowadziłoby” powinno być rozumiane w ten sposób, że zagrożenie zakłóceniem konkurencji wynikającym z wykonywania działalności nie podlegającej podatkowi VAT oznacza wysokie prawdopodobieństwo, a nie tylko możliwość.
- 59 Komisja podkreśla, że w celu zapewnienia, by podmioty prawa publicznego i prywatni przedsiębiorcy byli traktowani równo po względem warunków konkurencji, wymagany jest brak przeszkód dla wejścia na rynek prywatnych przedsiębiorców, o którym mowa w postępowaniu przed sądem krajowym. W związku z tym uważa, że wyrażenie „prowadziłoby do” obejmuje potencjalną konkurencję. W tym względzie wystarczyłoby istnienie rzeczywistej możliwości wejścia na ów rynek podmiotów prywatnych znajdujących się w stanie konkurencji z danymi podmiotami prawa publicznego.

Odpowiedź Trybunału

- 60 Należy przypomnieć, tak jak to wynika z pkt 30 niniejszego wyroku, że nieopodatkowanie podmiotów prawa publicznego podatkiem VAT na podstawie art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi odstępstwo od zasady ogólnej opodatkowania każdej działalności o charakterze gospodarczym oraz że w związku z tym powinno być ono interpretowane w sposób ścisły. Z kolei, jeżeli chodzi o art. 4 ust. 5 akapit drugi tej dyrektywy, to należy stwierdzić, że przywraca on tą zasadę ogólną w celu uniknięcia tego, aby nieopodatkowanie tych podmiotów prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. W związku z tym przepis ten nie powinien być interpretowany w sposób ścisły.
- 61 Zakres art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy zostałby w sposób nieprawidłowy poszerzony, jeżeli opodatkowanie tych podmiotów na podstawie art. 4 ust. 5 akapit drugi tej dyrektywy zostałoby ograniczone jedynie do aktualnych przypadków zakłóceń konkurencji, co umożliwiłoby nieopodatkowanie tych podmiotów wówczas, gdy jedynie potencjalnie mogłyby one zetknąć się z konkurencją.

62 Ponadto nieopodatkowanie tych podatników podatkiem VAT już samo w sobie może zniechęcić potencjalnych konkurentów do wejścia na rynek wynajmu miejsc parkingowych na parkingach.

63 Z powyższego wynika, że wyrażenie „prowadziłoby do” w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy uwzględnia nie tylko aktualną konkurencję, ale również konkurencję potencjalną.

64 Niemniej jednak czysto teoretyczna możliwość wejścia prywatnego przedsiębiorcy na właściwy rynek, która to możliwość nie została poparta jakąkolwiek okolicznością faktyczną, jakąkolwiek obiektywną wskazówką ani też jakąkolwiek analizą rynku, nie może zostać zrównana z istnieniem potencjalnej konkurencji. Aby można było to wykonalne, możliwość ta powinna być realna, a nie czysto hipotetyczna.

65 W związku z powyższym na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że wyrażenie „prowadziłoby do” w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy powinno być interpretowane w ten sposób, że uwzględnia ono nie tylko aktualną konkurencję, ale także konkurencję potencjalną, o ile możliwość wejścia prywatnego przedsiębiorcy na rynek jest realna, a nie czysto hipotetyczna.

W przedmiocie pytania trzeciego

66 Pytanie trzecie dotyczy wykładni, jaką należy nadać wyrażeniu „znaczące” w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, a w szczególności tego, czy

powinno być ono interpretowane jako oznaczające „większe niż nieznaczne bądź minimalne” czy też „istotne” lub też „wyjątkowe”.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

- 67 Zdaniem zainteresowanych lokalnych organów władzy wyrażenie „znaczące” oznacza istnienie „znacznego niekorzystnego skutku”, lub „skutku wyjątkowego” dla konkurentów podmiotu prawa publicznego, lub też skutku innego niż skutek, który wynika z samego tylko faktu, iż organ władzy publicznej nie fakturuje podatku VAT, podczas gdy konkurenci posiadający status podmiotów prywatnych fakturują ten podatek. Lokalne organy władzy opierają się w tym zakresie na pkt 41 opinii rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w zakończonej ww. wyrokiem sprawie *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, według którego wyrażenie „znaczące” jest synonimem „wyjątkowego”.
- 68 Rząd Zjednoczonego Królestwa uważa, że „znaczące” obejmuje każde zakłócenie konkurencji, które nie jest nieznaczne lub minimalne. Dodaje, że jeżeli chodzi o zastosowanie wyrażenia „wyjątkowe” przez rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w pkt 41 jego opinii w zakończonej ww. wyrokiem sprawie *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, że Trybunał ani nie przyjął tego stanowiska, ani nie posłużył się tym terminem.
- 69 Zdaniem Irlandii wyrażenie „znaczące” oznacza, że zakłócenia konkurencji powinny być istotne i odczuwalne w tym znaczeniu, że zakłócenie te powinny zagrażać znaczącym wpływem na warunki konkurencji, które w przeciwnym razie pozostałyby niezmiennie na danym rynku, przy czym wiązałyby się to w sposób oczywisty ze szkodą dla prywatnych przedsiębiorców.

70 Rząd włoski uważa, że wyrażenie „znaczące” powinno być interpretowane jako oznaczające „doniosłość co najmniej istotną lub znaczną, a nie tylko nieznaczną”.

71 Komisja jest zdania, że wyrażenie „znaczące” odnosi się do zakłócenia, które nie jest „nieistotne” lub „nieznaczące”. Opiera się w tym zakresie na art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy w związku z jej załącznikiem D, zgonie z którym działalność wymieniona w owym załączniku D podlega podatkowi VAT w zakresie, w jakim „nie jest ona nieznaczną”. Zadaniem rzeczonego akapitu trzeciego jest w każdym razie opodatkowanie podatkiem VAT określonych rodzajów działalności, które w przeciwnym razie należałoby rozpatrywać z punktu widzenia akapitu drugiego art. 4 ust. 5. Obydwa te akapity kierują się tą samą logiką i na tej podstawie można przyjąć, że posługując się terminem „nieznaczące”, prawodawca chciał opisać działalność, która nie prowadzi do „znaczących” zakłóceń konkurencji.

Odpowiedź Trybunału

72 W pierwszej kolejności należy podkreślić, że z pkt 60 niniejszego wyroku wynika, że opodatkowanie podmiotów prawa publicznego z tytułu działalności o charakterze gospodarczym, którą wykonują w charakterze organów władzy publicznej, przewidzianej w art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy przywraca zasadę ogólną opodatkowania każdej działalności o charakterze gospodarczym w celu uniknięcia tego, aby nieopodatkowanie tych podmiotów prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji oraz tego, aby przepisy te w związku z tym nie były interpretowane w ścisły sposób.

73 Z powyższego wynika, że wyrażenie „znaczące” powinno być rozumiane jako zmierzające do ograniczenia zakresu nieopodatkowania na podstawie art. 4 ust. 5

akapit pierwszy szóstej dyrektywy podmiotów prawa publicznego z tytułu tej działalności.

74 Otóż jeżeli wyrażenie to miałyby być rozumiane jako oznaczające istotne bądź wyjątkowe, to zakres zastosowania nieopodatkowania podmiotów prawa publicznego zostałyby w nieprawidłowy sposób powiększony. Z kolei, jeżeli ich nieopodatkowanie byłoby dopuszczalne jedynie w przypadkach, gdy prowadziłyby ono tylko do nieznacznych zakłóceń konkurencji, jego zakres zostałby rzeczywiście ograniczony.

75 Następnie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy podmioty prawa publicznego mają status podatnika w związku z działalnością wymienioną w jej załączniku D w zakresie, w jakim działalność ta nie jest „nieznaczna”. Innymi słowy nieopodatkowanie podatkiem VAT tych podmiotów jest dopuszczalne, o ile działalność ta jest nieznaczna, domniemając w ten sposób, że wynikające stąd zakłócenia konkurencji są również nieznaczne.

76 Ponieważ — jak to wynika z pkt 38 niniejszego wyroku — akapity drugi i trzeci art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy są ze sobą ściśle związane, gdyż dążą do tego samego celu i podlegają tej samej logice, wyrażenie „znaczące” powinno być interpretowane w ten sposób, że nieopodatkowanie podmiotów publicznych może być dopuszczalne jedynie w przypadkach, w których będzie ono prowadziło tylko do nieznacznych zakłóceń konkurencji.

77 Wreszcie poszanowanie zasady neutralności podatkowej potwierdza tę interpretację. W rzeczywistości bowiem teza broniona przez zainteresowane lokalne organy władzy, zgodnie z którą podmioty prawa publicznego powinny podlegać opodatkowaniu jedynie w przypadku, gdy zakłócenia konkurencji wynikające z ich nieopodatkowania są istotne, czy też wyjątkowe, stwarzałyby sytuację podatkową, w której znaczna liczba prywatnych przedsiębiorców dokonujących tych samych transakcji, co transakcje realizowane przez owe podmioty, byłaby traktowana odmiennie od nich w dziedzinie poboru podatku VAT, co stanowiłoby istotny zamach na zasadę neutralności podatkowej.

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

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

W przedmiocie kosztów

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

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

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

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

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

Podpisy