



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 8 września 2016 r.¹

Sprawa C-344/15

**National Roads Authority
przeciwko
The Revenue Commissioners**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Appeal Commissioners (organ odwoławczy w sprawach celno-skarbowych, Irlandia)]

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 13 ust. 1 — Podatnicy — Działalność lub transakcje dokonywane przez podmioty prawa publicznego jako organy władzy publicznej — Budowa i zarządzanie drogami płatnymi — Zakłócenia konkurencji

Wprowadzenie

1. Opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego działające w charakterze organów władzy publicznej może się wydawać pozbawione sensu. Powoduje to bowiem znaczne komplikacje administracyjne, bez widocznego efektu dla finansów publicznych, poza przesunięciem środków pieniężnych z jednego konta na inne. Dwa istotne powody przemawiają jednak za takim opodatkowaniem, w sytuacji gdy działalność podmiotów publicznych upodabnia się swoim charakterem do zwykłej działalności gospodarczej.

2. Po pierwsze, zasada powszechności podatku VAT wymaga, by w miarę możliwości wszelka działalność gospodarcza podlegała opodatkowaniu tym podatkiem. Po drugie zaś, jeżeli podmioty publiczne podejmują działalność na tych samych zasadach, na jakich prowadzą ją lub mogą ją prowadzić podmioty prywatne, lecz bez opodatkowania, dochodzi do różnego rodzaju zakłóceń konkurencji².

3. Dlatego też ustawodawca Unii przewidział opodatkowanie działalności prowadzonej przez podmioty publiczne, w sytuacji gdy brak takiego opodatkowania prowadziłby do zakłóceń konkurencji. Zasada ta była już przedmiotem szeregu orzeczeń Trybunału, nadal jednak sprawia ona trudności w praktyce. Niniejsza sprawa pozwoli niektóre z tych wątpliwości wyjaśnić i uzupełnić dotychczasowe orzecznictwo.

1 — Język oryginału: polski.

2 — Zobacz opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, pkt 22–27).

Ramy prawne

Prawo Unii

4. Zgodnie z art. 13 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³:

„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 jeśli 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”.

Prawo irlandzkie

5. Obowiązującym w czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym, przepisem prawa irlandzkiego transponującym art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 był art. 8 ust. 2A Value Added Tax Act 1972 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 1972 r.).

6. National Roads Authority, skarżąca w postępowaniu głównym (zwana dalej „NRA”), została powołana na podstawie Roads Act 1993 (ustawy o drogach z 1993 r.) jako niezależny organ władzy publicznej właściwy w sprawach budowy i zarządzania drogami krajowymi. Zgodnie z art. 17 ust. 1 tej ustawy ma on za zadanie zapewnić istnienie bezpiecznej i wydajnej sieci dróg krajowych.

7. Zgodnie z art. 56 i 57 Roads Act 1993 jako „władza drogowa” w odniesieniu do dróg krajowych NRA ma prawo wprowadzić system opłat na wybranych drogach krajowych. Na podstawie art. 61 wspomnianej ustawy jest ona również uprawniona do wydawania przepisów wykonawczych związanych z systemem opłat drogowych.

8. Zgodnie z art. 58 Roads Act 1993 NRA jest uprawniona do pobierania opłat drogowych w wysokości, jaką sama określa w wydawanych przez siebie przepisach wykonawczych. Jednakże zgodnie z art. 63 tej ustawy NRA może powierzyć pobieranie tych opłat, w drodze umowy, podmiotom trzecim. Umowy te, poza prawem do poboru opłat, nakładają na podmioty trzecie obowiązki w zakresie budowy i utrzymania lub finansowania budowy i utrzymania drogi objętej opłatą oraz zarządzania nią przez okres obowiązywania umowy.

³ — Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne

9. Większością płatnych dróg krajowych w Irlandii zarządzają podmioty prywatne na podstawie umów zawartych z NRA. Jednakże dwie takie drogi, a mianowicie Westlink Toll Road (część obwodnicy Dublinia) i Dublin Tunnel (tunel łączący Dublin z portem), znajdują się w zarządzie NRA i to ona pobiera na nich opłaty⁴. Warto zaznaczyć, że do sierpnia 2008 r. Westlink Toll Road również była drogą zarządzaną przez podmiot prywatny na podstawie umowy zawartej z NRA. Podmiot ten nie zgodził się jednak ponieść kosztów zmiany systemu poboru opłat, w związku z czym NRA rozwiązała z nim umowę i przejęła bezpośrednie zarządzanie drogą.

10. Do opłat pobieranych od użytkowników dróg, zarówno zarządzanych przez podmioty prywatne, jak przez NRA, doliczany jest podatek VAT. Jednakże NRA zwróciła się do The Revenue Commissioners (właściwego organu podatkowego) o zwrot tego podatku za lipiec i sierpień 2010 r. w odniesieniu do opłat za dwie drogi krajowe zarządzane przez nią bezpośrednio, argumentując, że jako podmiot prawa publicznego nie jest podatnikiem podatku VAT na podstawie przepisów transponujących art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Po odmowie przez Revenue Commissioners zwrotu podatku, NRA odwołała się od tej decyzji do sądu odsyłającego.

11. Powziąwszy wątpliwość co do prawidłowej wykładni przepisów dyrektywy 2006/112, sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 13 [ust. 1] akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy podmiot prawa publicznego prowadzi działalność polegającą na zapewnianiu dostępu do drogi za opłatą drogową, a w państwie członkowskim istnieją podmioty prywatne pobierające opłaty drogowe z tytułu użytkowania innych dróg płatnych na podstawie umowy zawartej w myśl krajowych przepisów ustawowych z danym podmiotem prawa publicznego, dany podmiot prawa publicznego należy uznać za stanowiący konkurencję dla danych zarządców prywatnych z takim skutkiem, że traktowanie podmiotu prawa publicznego do celów podatkowych jako podmiot niebędący podatnikiem należy poczytywać za prowadzące do znaczących zakłóceń konkurencji niezależnie od faktu, że a) nie istnieje i nie może istnieć jakakolwiek rzeczywista konkurencja pomiędzy podmiotem prawa publicznego a danymi zarządcami prywatnymi oraz b) nie ma dowodów na to, że istnieje jakiegokolwiek realne prawdopodobieństwo, że jakikolwiek zarządca prywatny mógłby wejść na rynek z zamiarem zbudowania i obsługiwania drogi płatnej, która stanowiłaby konkurencję dla drogi płatnej, której obsługa leży w gestii podmiotu prawa publicznego?
- 2) Jeżeli nie istnieje żadne domniemanie tego rodzaju, jakie działania należy podjąć w celu ustalenia, czy zachodzą znaczące zakłócenia konkurencji w rozumieniu art. 13 akapit drugi dyrektywy 2006/112?”.

12. Postanowienie odsyłające wpłynęło do Trybunału w dniu 6 lipca 2015 r. Uwagi na piśmie złożyły strony w postępowaniu głównym oraz Komisja Europejska. Te same podmioty, a także rządy niemiecki i polski, były reprezentowane na rozprawie w dniu 25 maja 2016 r.

4 — Jak wynika z postanowienia odsyłającego, NRA zleca czynności techniczne związane z poborem opłat podmiotom trzecim, dzieje się to jednak na innych zasadach niż w przypadku umów o zarządzanie zawieranych na podstawie art. 63 Roads Act 1993, tak że wpływy z opłat drogowych trafiają na konto NRA.

Analiza

13. Pytania prejudycjalne w niniejszej sprawie, które należy rozpatrywać łącznie, opierają się na założeniu, wyrażonym wprost przez sąd odsyłający w jego postanowieniu, że NRA, pobierając opłaty drogowe, działa jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112. W związku z powyższym, zdaniem sądu odsyłającego, NRA może ewentualnie zostać uznana za podatnika tylko z tego względu, że nieobjęcie jej działalności opodatkowaniem prowadziłoby do znaczących zakłóceń konkurencji. Dlatego też sąd odsyłający zwrócił się do Trybunału o dokonanie wykładni art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, uznając zastosowanie jej art. 13 ust. 1 akapit pierwszy za przesądzone. Nie jestem jednak całkowicie przekonany, czy założenie sądu odsyłającego jest prawidłowe. Chciałbym wobec tego poświęcić na wstępie nieco uwagi temu zagadnieniu⁵.

Pobór opłat drogowych jako działalność organu władzy publicznej

14. Zgodnie z art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 podmioty prawa publicznego nie są uznawane za podatników, ale tylko w odniesieniu do działalności, którą prowadzą „jako organy władzy publicznej”. Powstaje zatem pytanie, czy pobierając opłaty za przejazd drogami publicznymi, podmioty takie jak NRA działają jako organy władzy publicznej.

15. Wydaje się oczywiste, że zapewnienie istnienia i funkcjonowania właściwej infrastruktury publicznej, takiej jak infrastruktura drogowa, jest zadaniem władzy publicznej, w związku z czym podmioty odpowiedzialne za realizację tego zadania działają właśnie w charakterze władzy publicznej. Jednocześnie jednak Trybunał uznał w serii wyroków, że udostępnianie infrastruktury drogowej za opłatą stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu przepisów prawa Unii dotyczących podatku VAT⁶. Należy to tłumaczyć w szczególności tym, że kiedy opłaty takie są pobierane za przejazd konkretnymi odcinkami dróg, a nie generalnie za korzystanie z całej sieci drogowej w kraju lub ze wszystkich dróg określonej kategorii, to chodzi o drogi o podwyższonym standardzie (np. autostrady) lub o nietypowym przebiegu (np. tunele, mosty o znacznej długości). Z reguły też w takich wypadkach istnieje alternatywa w postaci dróg bezpłatnych prowadzących do tych samych miejsc. Udostępnienie takiej drogi wykracza poza misję władzy publicznej w zakresie zapewnienia infrastruktury drogowej i upodabnia się do usługi o charakterze komercyjnym⁷.

16. W tych samych wyrokach Trybunał odrzucił natomiast tezę Komisji, zgodnie z którą pojęcie organu władzy publicznej w rozumieniu obecnego art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112⁸ powinno być interpretowane w sposób ścisły, to jest ograniczony do funkcji władczych, co wyklucza działalność w postaci udostępniania infrastruktury drogowej za opłatą⁹. Takie stanowisko Trybunału

5 — Należy jeszcze dla porządku zaznaczyć, że zastosowanie w postępowaniu głównym art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2006/112 jest wykluczone, gdyż pobór opłat drogowych nie należy do rodzajów czynności wymienionych w załączniku I do tej dyrektywy. W szczególności nie wchodzi on w zakres działalności w dziedzinie transportu towarów i przewozu osób (pkt 3, 5 załącznika I) – zob. wyrok z dnia 12 września 2000 r., Komisja/Irlandia (C-358/97, EU:C:2000:425, pkt 4).

6 — Zobacz wyroki z dnia 12 września 2000 r.: Komisja/Francja (C-276/97, EU:C:2000:424, pkt 36); Komisja/Irlandia (C-358/97, EU:C:2000:425, pkt 34); Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-359/97, EU:C:2000:426, pkt 46); Komisja/Niderlandy (C-408/97, EU:C:2000:427, pkt 30).

7 — Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego S. Albera w sprawie Komisja/Niderlandy (C-408/97, EU:C:2000:43, pkt 52).

8 — Omawiane wyroki zapadły na gruncie 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. 1977, L 145, s. 1). Artykułowi 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 odpowiadał art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy.

9 — Zobacz wyroki z dnia 12 września 2000 r.: Komisja/Francja (C-276/97, EU:C:2000:424, pkt 41); Komisja/Irlandia (C-358/97, EU:C:2000:425, pkt 39); Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-359/97, EU:C:2000:426, pkt 51); Komisja/Niderlandy (C-408/97, EU:C:2000:427, pkt 36).

wydaje się zrozumiałe, zważywszy że zgodnie z przepisami prawa Unii w dziedzinie podatku VAT podatnikami są osoby prowadzące działalność gospodarczą¹⁰. Zatem art. 13 dyrektywy 2006/112 wyłącza z opodatkowania działalność o charakterze gospodarczym, wyłączenie działalności niemającej takiego charakteru byłoby bowiem pozbawione sensu¹¹.

17. Trybunał przypominał, że zgodnie z jego orzecznictwem działalnością prowadzoną przez podmiot publiczny jako organ władzy publicznej jest działalność prowadzona w ramach prawnych specyficznych dla tego podmiotu, z wyłączeniem działalności prowadzonej na takich samych zasadach, jakie obowiązują prywatne podmioty gospodarcze¹².

18. Odrzucając stanowisko Komisji, Trybunał dopuścił *implicite*, że pobór opłat drogowych może być traktowany zarówno jako działalność organu władzy publicznej, jak i jako działalność gospodarcza podmiotów prywatnych, i to nawet w państwach, w których te dwa systemy poboru opłat koegzystują¹³. Nie uważam jednak, żeby z wyroków tych należało wyciągać wnioski, iż podmiot publiczny pobierający opłaty drogowe działa zawsze jako organ władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112.

19. Wymienione wyroki zapadły w postępowaniach dotyczących uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego. Jak stwierdził Trybunał, w postępowaniach tych Komisja nie udowodniła ani nawet nie usiłowała udowodnić, że podmioty publiczne w poszczególnych pozwanych państwach członkowskich pobierały opłaty drogowe, działając na takich samych zasadach, jak podmioty prywatne¹⁴. W tej sytuacji, wobec kontrydiktoryjnego charakteru postępowania o stwierdzenie uchybienia, Trybunałowi nie pozostawało nic innego, jak stwierdzić, że pozwane państwa członkowskie nie uchybiły swoim zobowiązaniom traktatowym, nie obejmując podatkiem VAT opłat drogowych pobieranych przez podmioty publiczne.

20. Nie oznacza to jednak moim zdaniem, że obecny art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że podmioty publiczne pobierające opłaty drogowe zawsze działają jako organy władzy publicznej. Kwestię tę należy analizować osobno w odniesieniu do każdego przypadku, z zastosowaniem kryterium, o którym wspomniałem w pkt 17 powyżej. Zgodnie z tym kryterium, przypominam, należy ustalić, czy podmiot publiczny działa na podstawie specyficznych dla niego ram prawnych, czy też na zasadach ogólnych, które znajdują lub mogą znajdować zastosowanie również do podmiotów prywatnych.

21. Wracając do niniejszej sprawy, ustalenie, czy podmiot publiczny pobierający opłaty drogowe działa na podstawie sobie tylko właściwych przepisów, czy też na zasadach ogólnych, należy do sądów krajowych. Chciałbym jednak zwrócić uwagę na następujące kwestie.

22. Jak wynika z informacji zawartych w orzeczeniu odsyłającym, NRA została powołana na podstawie Roads Act 1993, ustawa ta określa też zasady jej działania. Zgodnie z przepisami tej ustawy NRA ma prawo wprowadzić na zarządzanych przez siebie drogach krajowych system opłat. Jest również uprawniona do ustanawiania przepisów wykonawczych regulujących funkcjonowanie takiego systemu opłat. Może też sama pobierać te opłaty lub zlecić ich pobieranie podmiotowi prywatnemu¹⁵.

10 — Zobacz art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

11 — Zobacz wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Komisja/Irlandia (C-554/07, EU:C:2009:464, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

12 — Zobacz wyroki z dnia 12 września 2000 r.: Komisja/Francja (C-276/97, EU:C:2000:424, pkt 40); Komisja/Irlandia (C-358/97, EU:C:2000:425, pkt 38); Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-359/97, EU:C:2000:426, pkt 50); Komisja/Niderlandy (C-408/97, EU:C:2000:427, pkt 35).

13 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 12 września 2000 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-359/97, EU:C:2000:426, pkt 56, 57).

14 — Zobacz wyroki z dnia 12 września 2000 r.: Komisja/Francja (C-276/97, EU:C:2000:424, pkt 42); Komisja/Irlandia (C-358/97, EU:C:2000:425, pkt 40); Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-359/97, EU:C:2000:426, pkt 52); Komisja/Niderlandy (C-408/97, EU:C:2000:427, pkt 37).

15 — Zobacz pkt 6–8 niniejszej opinii.

23. Mogłoby się więc wydawać oczywiste, że pobierając opłaty drogowe, NRA działa na podstawie specyficznych dla niej ram prawnych, jakie stanowią niewątpliwie przepisy Roads Act 1993. Należy jednak pamiętać, że na podstawie tej samej ustawy, oraz przepisów wykonawczych wydawanych przez NRA, działają podmioty prywatne zarządzające drogami płatnymi na podstawie umowy z NRA. Również sama NRA, pobierając owe opłaty drogowe, jest związana swoimi własnymi przepisami wykonawczymi obowiązującymi w odniesieniu do konkretnego systemu opłat (to znaczy do systemu opłat na konkretnym odcinku drogi krajowej), podobnie jak podmioty prywatne.

24. Nie jest więc wykluczone, że NRA działa jako organ władzy publicznej jedynie wtedy, gdy postanawia o wprowadzeniu systemu opłat na konkretnym odcinku drogi i wydaje przepisy wykonawcze dotyczące tego systemu, natomiast kiedy dokonuje poboru tych opłat, działa na takich samych zasadach jak podmiot prywatny. W takiej sytuacji wyłączenie zawarte w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 nie miałyby zastosowania. Uważam, że sąd odsyłający powinien ponownie przeanalizować, w świetle powyższych uwag, swoje założenie, zgodnie z którym NRA, pobierając opłaty drogowe, działa jako organ władzy publicznej i podlega w związku z tym wyżej wskazanemu wyłączeniu. Gdyby w wyniku tej ponownej analizy sąd odsyłający doszedł do wniosku, że NRA nie działa jako organ władzy publicznej, kiedy pobiera opłaty drogowe, pytania prejudycjalne w niniejszej sprawie stałyby się bezprzedmiotowe.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

25. Występując z pytaniami prejudycjalnymi w niniejszej sprawie, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy zgodnie z prawem krajowym państwa członkowskiego opłaty drogowe mogą być i są faktycznie pobierane zarówno przez podmioty prawa publicznego, jak i podmioty prywatne, podmioty prawa publicznego powinny być traktowane jako podatnicy podatku VAT ze względu na znaczące zakłócenia konkurencji, nawet jeżeli nie istnieje realna możliwość wystąpienia bezpośredniej konkurencji między drogami, na których opłaty pobiera podmiot prawa publicznego, a drogami, na których opłaty pobiera podmiot prywatny.

26. Prawidłowa wykładnia art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 wymaga umieszczenia tego przepisu w strukturze wspólnego systemu podatku VAT. Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy podatnikiem jest każdy, kto prowadzi samodzielnie działalność gospodarczą. Przypomnę zaś, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału¹⁶ udostępnianie infrastruktury drogowej za opłatą jest taką działalnością. Podmiot prowadzący tę działalność jest więc co do zasady podatnikiem. Artykuł 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 nakazuje jednak nie uznawać za podatników podmiotów prawa publicznego działających w charakterze organów władzy publicznej. Zgodnie zaś z omówionym powyżej orzecznictwem Trybunału¹⁷ działalnością prowadzoną przez podmiot publiczny jako organ władzy publicznej jest działalność prowadzona w ramach prawnych specyficznych dla tego podmiotu. Wyłączenie to opiera się na założeniu, że działalność podmiotu publicznego jest prowadzona na zasadzie swego rodzaju monopolu – skoro podlega przepisom prawa specyficznym dla tego podmiotu, to nie może co do zasady być prowadzona przez inne podmioty, w szczególności podmioty prywatne. W takim razie nie występuje też zagrożenie zakłócenia konkurencji, gdyż konkurencja jest z zasady wykluczona.

27. Artykuł 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 wprowadza jednak ograniczenie reguły zawartej w akapicie pierwszym tego ustępu, nakazujące powrót do ogólnej zasady opodatkowania działalności gospodarczej, w sytuacji gdyby brak opodatkowania działalności prowadzonej przez podmiot prawa publicznego powodował znaczące zakłócenia konkurencji. Logicznie rzecz biorąc, akapit drugi

¹⁶ — Zobacz pkt 15 niniejszej opinii.

¹⁷ — Zobacz pkt 17 niniejszej opinii.

powinien znajdować zastosowanie w sytuacjach, gdy działalność podmiotu publicznego, mimo że prowadzona w specyficznych dla niego ramach prawnych, nie ma charakteru monopolu, to znaczy może być również prowadzona przez inne podmioty, w szczególności prywatne. W takim wypadku bowiem domniemanie braku zakłóceń konkurencji nie znajduje zastosowania.

28. Zgodnie z tą logiką Trybunał orzekł, w składzie wielkiej izby, w odniesieniu do działalności polegającej na odpłatnym udostępnianiu przez podmioty prawa publicznego miejsc parkingowych, że zakłócenia konkurencji spowodowane nieopodatkowaniem działalności podmiotów publicznych należy oceniać z punktu widzenia rodzaju działalności, o jaką chodzi, a nie konkretnego rynku i prawdopodobieństwa, z jakim zakłócenia konkurencji mogą rzeczywiście na tym konkretnym rynku wystąpić¹⁸.

29. Trybunał orzekł tak z dwóch powodów. Po pierwsze, jego zdaniem przepis obecnego art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 należy interpretować w świetle przepisu obecnego akapitu trzeciego tego samego ustępu. Ten ostatni zaś nakazuje uznawać w każdym wypadku za podatników podmioty prawa publicznego w zakresie, w jakim prowadzą jeden z rodzajów działalności wymienionych obecnie w załączniku I do dyrektywy, niezależnie od tego, czy w praktyce mogą tu występować na konkretnym rynku zakłócenia konkurencji, czy nie. Analogicznie więc obecny art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 należy interpretować jako odnoszący się do rodzajów działalności jako takich, a nie do sytuacji na poszczególnych rynkach¹⁹.

30. Po drugie, zasady neutralności podatkowej i pewności prawa również stoją, zdaniem Trybunału, na przeszkodzie takiej wykładni obecnego art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, że możliwość wystąpienia zakłóceń konkurencji należy rozpatrywać w odniesieniu do sytuacji na konkretnym rynku. Prowadziłoby to bowiem nie tylko do różnego traktowania podmiotów publicznych i prywatnych, ale nawet różnego traktowania poszczególnych podmiotów publicznych, spośród których niektóre mogłyby być, w odniesieniu do tego samego rodzaju działalności, uznawane za podatników, a inne nie. To zaś stanowiłoby naruszenie zasady neutralności podatku VAT²⁰. Ponadto taka wykładnia wymagałaby dokonywania złożonych analiz ekonomicznych na poszczególnych rynkach, których wyniki mogłyby zresztą ewoluować w czasie, to zaś stałoby w sprzeczności z zasadą pewności prawa²¹.

31. Wbrew twierdzeniom NRA zawartym w jej uwagach w niniejszej sprawie uważam, że to ustalenie Trybunału należy interpretować jako ustanawiające domniemanie występowania zakłócenia konkurencji. Trybunał wyraźnie stwierdził, że obecny art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2006/112 opiera się na domniemaniu występowania zakłóceń konkurencji, w wypadku gdy podmioty publiczne prowadzą jedną z kategorii działalności wymienionych w obecnym załączniku I do dyrektywy²². Następnie Trybunał zauważył, że w poszczególnych państwach członkowskich mogą istnieć inne kategorie działalności, niewymienione w załączniku do dyrektywy, które również są wykonywane równolegle przez podmioty publiczne i prywatne. To do nich ma zastosowanie obecny art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112²³. Wreszcie Trybunał stwierdził, że oba te przepisy (to jest obecny art. 13 ust. 1 akapity drugi i trzeci) oparte są na tej samej logice²⁴.

18 — Wyrok z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 31–40 i pkt 1 sentencji).

19 — Wyrok z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 38–40).

20 — Wyrok z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 42–45).

21 — Wyrok z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 47–51).

22 — Wyrok z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 35).

23 — Wyrok z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 36, 37).

24 — Wyrok z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 38). Zobacz również opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura w sprawie *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:345, pkt 18, 19).

32. Moim zdaniem nie można tego rozumowania Trybunału interpretować inaczej niż w ten sposób, że jeżeli zgodnie z prawem krajowym państwa członkowskiego działalność określonego rodzaju jest prowadzona przez podmiot prawa publicznego w specyficznych dla tego podmiotu ramach prawnych, ale jednocześnie jest lub może być prowadzona także przez podmioty prywatne na zasadach ogólnych, należy domniemywać istnienie zakłóceń konkurencji, niezależnie od faktycznej sytuacji na konkretnym rynku. Wymaga to uznania podmiotów prawa publicznego za podatników w odniesieniu do tego rodzaju działalności na mocy art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

33. Rozstrzygnięcie Trybunału w omawianym powyżej wyroku było oparte na analizie przepisów prawa Unii dotyczących opodatkowania działalności prowadzonej przez podmioty prawa publicznego, a nie na specyfice konkretnej działalności, której ta sprawa dotyczyła, to jest udostępniania miejsc parkingowych za opłatą. Nie widzę wobec tego żadnego powodu, żeby tej linii orzecznictwa nie zastosować również do innych rodzajów działalności, na przykład działalności polegającej na udostępnianiu infrastruktury drogowej za opłatą. Jeżeli taka działalność jest prowadzona wyłącznie przez podmiot lub podmioty prawa publicznego w specyficznych dla nich ramach prawnych, to znaczy na zasadzie monopolu, wtedy nie ma niebezpieczeństwa wystąpienia zakłóceń konkurencji. Podmioty publiczne prowadzące tę działalność nie muszą więc być uznawane za podatników. Natomiast jeżeli, jak to ma miejsce w Irlandii, opłaty drogowe mogą być pobierane również przez podmioty prywatne, działalność taka nie podlega monopolowi podmiotu publicznego, w związku z czym należy domniemywać istnienie zakłóceń konkurencji, a zatem poddać opodatkowaniu również transakcje dokonywane przez podmioty prawa publicznego. Nie ma przy tym znaczenia, że drogi, na których opłaty są pobierane przez podmioty publiczne, nie znajdują się w stosunku konkurencji wobec dróg, na których opłaty te pobierają podmioty prywatne. Istotna jest tu bowiem tożsamość rodzaju prowadzonej działalności, a nie sytuacja na konkretnym rynku, czyli na konkretnym odcinku drogi lub na drogach łączących konkretne miejscowości.

34. Niektóre względy, na które powołał się Trybunał w omówionym powyżej wyroku, wydanym w sprawie dotyczącej usług odpłatnego udostępniania miejsc parkingowych w licznych gminach Zjednoczonego Królestwa, mogą oczywiście mieć mniejsze znaczenie w niniejszej sprawie, która dotyczy odpłatnego udostępniania infrastruktury drogowej przez podmiot o kompetencjach ogólnokrajowych. Po pierwsze, nie istnieje bowiem problem odmiennego traktowania różnych podmiotów publicznych, skoro podmiot taki, jako organ centralny, z definicji jest jeden. Po drugie, kwestia analizy istnienia lub nieistnienia zakłóceń konkurencji wydaje się mniej złożona w odniesieniu do odcinka drogi niż w odniesieniu do miejsc parkingowych. Infrastruktura drogowa jest też zwykle mniej zmienna w czasie niż liczba i lokalizacja miejsc parkingowych. Decyzja co do opodatkowania lub nieopodatkowania działalności w postaci udostępniania infrastruktury drogowej może więc budzić mniej wątpliwości z punktu widzenia pewności prawa.

35. Z drugiej strony jednak interpretacja przepisów prawa Unii nie powinna być uzależniona od struktury organów władzy publicznej w poszczególnych państwach członkowskich, lecz uniwersalna, możliwa do zastosowania na całym terytorium Unii. Nie jest zaś wykluczone, że te same problemy, na jakie Trybunał zwrócił uwagę w odniesieniu do działalności polegającej na udostępnianiu miejsc parkingowych, mogą w niektórych państwach członkowskich występować również w odniesieniu do udostępniania infrastruktury drogowej. Ponadto już nawet dyskusja prowadzona w niniejszej sprawie na temat tego, czy i w jakim zakresie płatny odcinek drogi zwany Westlink Toll Road, stanowiący fragment zachodniej obwodnicy Dublina, jest konkurencyjny względem wschodniej obwodnicy tego miasta, pokazuje, że również w odniesieniu do infrastruktury drogowej analiza potencjalnych zakłóceń konkurencji nie zawsze jest prosta i oczywista.

36. Istnieje jednak jeszcze dodatkowy argument, który moim zdaniem przemawia za wykładnią art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, zgodnie z którą istnienie zakłóceń konkurencji należy rozpatrywać w odniesieniu do rodzaju działalności, o jaką chodzi, a nie do sytuacji na konkretnym rynku.

37. Sąd odsyłający uznał w swoim postanowieniu za ustalone, że nie istnieje w praktyce możliwość zaistnienia konkurencji między odcinkami dróg, na których opłaty pobiera NRA, a innymi, istniejącymi lub przyszłymi, odcinkami dróg, na których opłaty mogłyby ewentualnie być pobierane przez podmioty prywatne. Czyniąc takie ustalenie, sąd odsyłający wziął jednak pod uwagę jedynie konkurencję, w jakiej drogi mogą się znajdować względem siebie z punktu widzenia ich użytkowników, i doszedł do wniosku, że nie można mówić o tego rodzaju konkurencji. W takiej perspektywie ten wniosek jest oczywiście słuszny – kierowca chcący przejechać z punktu A do punktu B nie pojedzie zamiast tego do punktu C tylko dlatego, że zapłaciłby wtedy niższe opłaty drogowe.

38. Podmioty prywatne udostępniające infrastrukturę drogową za opłatą są jednak usługodawcami nie tylko w stosunku do użytkowników tych dróg, ale także w stosunku do organów władzy publicznej, takich jak NRA w Irlandii, które powierzają im to zadanie. Infrastruktura drogową jest bowiem infrastrukturą publiczną, której budowa i utrzymanie są zadaniami władz publicznych. Władze te mogą powierzyć wykonywanie tego zadania podmiotom prywatnym w zamian za prawo do pobierania opłat od użytkowników. W takiej sytuacji podmioty prywatne występują jako usługodawcy w stosunku do władz publicznych. Nie ma przy tym znaczenia, że wynagrodzenie za tę usługę nie ma charakteru z góry ustalonej ceny, lecz następuje w formie prawa do poboru opłat.

39. Decyzja o powierzeniu zarządzania odcinkiem drogi płatnej podmiotowi prywatnemu zależy od szeregu różnorodnych czynników. Jednym z nich jest niewątpliwie wysokość opłaty, jaką podmiot prywatny będzie pobierał. Z drugiej strony, z punktu widzenia owego podmiotu prywatnego, wysokość możliwych do pobrania opłat również jest jednym z głównych czynników decyzji o podjęciu działalności, determinuje bowiem jej rentowność.

40. Jeżeli jednocześnie organ władzy publicznej ma wybór między powierzeniem zarządzania drogą i poboru opłat podmiotowi prywatnemu a wykonywaniem tej działalności samodzielnie, znajduje się automatycznie w stosunku konkurencji wobec podmiotów prywatnych, które mogłyby tę działalność prowadzić. W takim razie nieopodatkowanie działalności prowadzonej przez podmiot publiczny przy jednoczesnym opodatkowaniu tej samej działalności w wypadku, gdy byłaby ona prowadzona przez podmiot prywatny, powoduje nieuchronnie zakłócenia konkurencji. Przy jednakowej wysokości opłat dla użytkowników działalność będzie bowiem bardziej rentowna, kiedy prowadzić ją będzie podmiot publiczny, niż kiedy robi to podmiot prywatny, który od opłaty pobieranej od użytkowników musi odjąć podatek VAT należny skarbowi państwa. Taka różnica w rentowności nie może nie mieć wpływu na decyzję władzy publicznej o powierzeniu zarządzania drogą podmiotowi prywatnemu, a już sam ten wpływ wystarczy do stwierdzenia zakłócenia konkurencji.

41. Wniosek ten jest tym bardziej prawdziwy w sytuacji, gdy władza publiczna – uprawniona do podjęcia decyzji o ewentualnym powierzeniu zarządzania drogą i poboru opłat podmiotowi prywatnemu – może, jak to ma miejsce w przypadku NRA, określać maksymalną wysokość tych opłat dla użytkowników. W takim wypadku podmioty prywatne znajdują się w ewidentnie mniej korzystnej sytuacji, gdyż z opłat o z góry określonym pułapie będą musiały pokryć nie tylko swoje koszty i należny zysk, ale również podatek VAT.

42. Odpowiada to na podniesiony na rozprawie przez rząd polski argument, zgodnie z którym możliwość wejścia podmiotu prywatnego na rynek tego rodzaju jak rynek usług udostępniania infrastruktury drogowej za opłatą jest czysto teoretyczna, gdyż zależy od decyzji organu władzy publicznej. Otóż właśnie sytuacja, w której ów organ władzy publicznej podejmuje decyzje o dopuszczeniu do rynku podmiotów prywatnych, a jednocześnie sam prowadzi działalność na tym rynku, jednakże w odmiennych warunkach, gdyż bez opodatkowania, stanowi zakłócenie konkurencji uzasadniające zastosowanie art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112.

43. Wniosku tego nie podważa też argument podniesiony przez NRA na rozprawie i poparty przez rząd niemiecki, zgodnie z którym pobór opłat przez podmiot publiczny działający jako organ władzy publicznej ma inny cel niż tylko uzyskanie dochodu, a mianowicie na przykład ograniczenie ruchu na konkretnym odcinku drogi lub skierowanie go na inną trasę. Nawiasem mówiąc, sam ten argument przeczy twierdzeniu o całkowitym braku konkurencji między różnymi odcinkami dróg.

44. Po pierwsze, opodatkowanie lub nieopodatkowanie działalności prowadzonej przez podmiot publiczny w zależności od celu tej działalności stałoby całkowicie w sprzeczności z zasadą pewności prawa. Cele wprowadzenia opłat drogowych mogą rzeczywiście być różne. Niekiedy chodzi o ograniczenie ruchu, niekiedy o przerzucenie kosztów budowy drogi na podmiot prywatny w zamian za prawo do pobierania następnie na tej drodze opłat, czasem o uzyskanie środków na budowę i utrzymanie innych dróg publicznych. Cele te mogą występować samodzielnie lub w połączeniu, mogą też zmieniać się w czasie, jeżeli na przykład nakłady poczynione na budowę drogi się zwrócą, a opłaty na niej pozostają. Nie jest to więc kryterium, które by pozwalało w sposób pewny i a priori przesądzić o tym, czy działalność powinna podlegać opodatkowaniu.

45. Po drugie, realizacja innych celów niż tylko uzyskanie dochodów nie wyklucza powierzenia poboru opłat podmiotowi prywatnemu. Ostatecznie z punktu widzenia użytkownika drogi jest obojętne, kto pobiera na niej opłaty. Uzyskanie pożądanego zachowania użytkowników drogi jest więc możliwe niezależnie od podmiotu pobierającego opłaty.

46. Po trzecie wreszcie, zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112 podatnikiem jest każda osoba prowadząca działalność gospodarczą „bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”. Skoro więc, jak wiadomo²⁵, udostępnianie infrastruktury drogowej za opłatą jest działalnością gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, cel i rezultaty tej działalności nie są właściwym kryterium rozstrzygnięcia, czy podmiot prowadzący tę działalność należy uznawać za podatnika.

47. Uważam zatem, że w każdej sytuacji, w której zgodnie z prawem krajowym podmiot prawa publicznego może powierzyć prowadzenie określonej działalności podmiotom prywatnym, ale może również prowadzić tę działalność samodzielnie, należy domniemywać zakłócenie konkurencji, jeżeli działalność ta jest nieopodatkowana, w wypadku gdy prowadzi ją podmiot publiczny, a opodatkowana, gdy prowadzi ją podmiot prywatny.

48. Nie oznacza to, jak sugerował rząd niemiecki na rozprawie, że w takim razie każda działalność władz publicznych prowadzona za opłatą powinna być opodatkowana, gdyż teoretycznie mogłaby zostać powierzona podmiotom prywatnym. Trybunał orzekł wprawdzie, że przy ocenie możliwości wystąpienia zakłóceń konkurencji należy brać pod uwagę nie tylko konkurencję rzeczywiście istniejącą, ale także potencjalną²⁶. Jednocześnie jednak Trybunał zaznaczył, że jedynie hipotetyczna możliwość podjęcia konkretnej działalności przez podmioty prywatne nie jest równoznaczna z istnieniem potencjalnej konkurencji, gdyż możliwość ta powinna być realna, a nie czysto teoretyczna²⁷.

49. Zasadę tę należy interpretować łącznie z zasadą, zgodnie z którą istnienie zakłóceń konkurencji należy analizować z punktu widzenia rodzaju działalności, o jaki chodzi, a nie sytuacji na konkretnym rynku. Jeżeli więc, jak to ma miejsce na przykład w Niemczech, opłaty drogowe są pobierane wyłącznie przez władze publiczne (lub w ich imieniu i na ich rachunek), nie ma realnej możliwości podjęcia tej działalności przez podmioty prywatne, nie istnieje więc nawet potencjalna konkurencja, nie ma też możliwości wystąpienia jej zakłóceń. Natomiast w sytuacji takiej, jaka ma miejsce

25 — Zobacz pkt 15 niniejszej opinii i przytoczone tam orzecznictwo.

26 — Wyrok z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 60–63).

27 — Wyrok z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 64).

w Irlandii, gdzie nie tylko prawo przewiduje możliwość powierzenia poboru opłat podmiotom prywatnym, ale też w praktyce jest tak najczęściej, gdyż NRA pobiera opłaty tylko wyjątkowo, na dwóch odcinkach dróg, jest moim zdaniem oczywiste, że możliwość podjęcia działalności przez podmioty prywatne nie może być oceniana jako czysto teoretyczna.

50. Artykuł 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 wymaga wreszcie, by zakłócenia konkurencji spowodowane nieopodatkowaniem działalności podmiotu publicznego były znaczące. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału określenie to należy interpretować, analogicznie do przepisu art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2006/112, w ten sposób, że nieopodatkowanie podmiotów publicznych może być dopuszczalne jedynie w przypadkach, w których będzie ono prowadziło tylko do nieznaczących zakłóceń konkurencji²⁸.

51. Ustalenie, czy zakłócenia konkurencji w konkretnym wypadku są więcej niż nieznaczące, jest ustaleniem faktycznym, które należy oczywiście do organów i sądów krajowych. Zaznaczam tylko, że stwierdzenie nieznacznego charakteru zakłóceń konkurencji nie podważa domniemania istnienia takich zakłóceń, a jedynie pozwala nie opodatkować działalności podmiotu publicznego *pomimo* owych zakłóceń.

Wnioski

52. Wobec całości powyższych rozważań proponuję, by Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytania skierowane przez Appeal Commissioners (organu odwoławczego w sprawach celno-skarbowych, Irlandia):

Artykuł 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy zgodnie z prawem krajowym państwa członkowskiego opłaty drogowe mogą być i są faktycznie pobierane zarówno przez podmioty prawa publicznego, jak i podmioty prywatne, podmioty prawa publicznego powinny być traktowane jako podatnicy podatku VAT ze względu na znaczące zakłócenia konkurencji, nawet jeżeli nie istnieje realna możliwość wystąpienia bezpośredniej konkurencji między drogami, na których opłaty pobiera podmiot prawa publicznego, a drogami, na których opłaty pobiera podmiot prywatny.

28 — Wyrok z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 76 i pkt 3 sentencji).