



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 19 stycznia 2017 r.\*

Odesłanie prejudycjalne — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 13 ust. 1 akapit drugi — Zarządzanie infrastrukturą drogową i udostępnianie jej w oparciu o pobór opłat z tytułu użytkowania dróg płatnych — Działalność prowadzona przez podmiot prawa publicznego w charakterze organu władzy publicznej — Obecność podmiotów prywatnych — Znaczące zakłócenia konkurencji — Występowanie aktualnie istniejącej albo potencjalnej konkurencji

W sprawie C-344/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Appeal Commissioners (komisję ds. odwołań, Irlandia) postanowieniem z dnia 11 czerwca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 lipca 2015 r., w postępowaniu:

**National Roads Authority**

przeciwko

**Revenue Commissioners,**

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, pełniący obowiązki prezesa szóstej izby, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 maja 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu National Roads Authority przez E. O’Hanrahana, solicitor, oraz M. Collinsa, SC,
- w imieniu Revenue Commissioners przez M.C. Maney, solicitor, oraz E. Barrington, SC,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyńską, B. Majerczyk-Graczykowską oraz K. Maćkowską, działających w charakterze pełnomocników,

\* \* Język postępowania: angielski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 września 2016 r.,

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy National Roads Authority (krajową dyrekcją dróg, Irlandia, zwaną dalej „NRA”) a Revenue Commissioners (organem podatkowym, Irlandia) w przedmiocie opodatkowania NRA podatkiem od wartości dodanej (VAT) w ramach prowadzonej przez nią działalności polegającej na udostępnianiu infrastruktury drogowej w oparciu o pobór opłat z tytułu korzystania z dróg płatnych.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Dyrektywa VAT uchyliła i zastąpiła od dnia 1 stycznia 2007 r. szóstą dyrektywę 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. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwaną dalej „szóstą dyrektywą”). Zgodnie z motywami 1 i 3 dyrektywy VAT przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne celem przedstawienia wszystkich mających zastosowanie przepisów w sposób jasny i racjonalny w zmienionej strukturze i brzmieniu, bez wprowadzania co do zasady zmian merytorycznych.
- 4 Jako że treść art. 13 ust. 1 akapity od pierwszego do trzeciego dyrektywy VAT odpowiada treści art. 4 ust. 5 akapity od pierwszego do trzeciego szóstej dyrektywy, do pierwszego z przywołanych przepisów należy stosować wykładnię, której Trybunał dokonał w odniesieniu do drugiego z nich.
- 5 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

- a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

- c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

6 Artykuł 9 tej dyrektywy stanowi:

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

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie 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 Artykuł 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

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

Value Added Tax Act, 1972

8 Artykuł 8 ust. 2A Value Added Tax Act, 1972 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 1972 r., zwanej dalej „ustawą o VAT”), w brzmieniu znajdującym zastosowanie do stanu faktycznego stanowiącego przedmiot postępowania głównego, stanowi:

„Bez uszczerbku dla art. 2, krajowych organów władzy ani jakichkolwiek podmiotów prawa publicznego nie uważa się za podatników działających w tym charakterze w związku z jakąkolwiek działalnością, którą podejmują, lub transakcją, której dokonują lub która jest ściśle związana z wykonywaniem przez krajowy organ władzy lub taki podmiot publiczny szczególnych praw lub uprawnień przyznanych mu na mocy jakiegokolwiek aktu prawnego, z wyjątkiem sytuacji gdy:

- a) działalność ta jest wymieniona w załączniku I do dyrektywy [VAT] (który stanowi załącznik 7 [do szóstej dyrektywy]) i jest prowadzona przez krajowy organ władzy lub rzeczony podmiot prawa publicznego na szerszą skalę niż niewielka lub
- b) nieuznanie krajowego organu władzy lub podmiotu prawa publicznego za podatnika w związku z tą działalnością lub transakcją prowadziłoby lub prawdopodobnie prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji”.

## Roads Act, 1993

- 9 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że NRA jest podmiotem prawa publicznego powołanym do życia na mocy Roads Act, 1993 (ustawy o drogach z 1993 r., zwanej dalej „ustawą o drogach”), odpowiedzialnym za zarządzanie siecią publicznych dróg krajowych.
- 10 Zgodnie z art. 17 ust. 1 ustawy o drogach główne zadanie NRA polega na zapewnianiu dostępu do bezpiecznej i wydajnej sieci dróg krajowych. Ogólny zakres odpowiedzialności tego organu obejmuje planowanie i nadzorowanie budowy dróg krajowych oraz utrzymanie ich w stanie używalności.
- 11 W związku z tym, zgodnie z art. 57 ustawy o drogach, NRA może przygotować projekt mający na celu wprowadzenie systemu opłat za korzystanie z wybranych dróg krajowych.
- 12 Zgodnie z art. 58 ustawy o drogach w zamian za umożliwienie korzystania z płatnych dróg NRA jest uprawniona do nakładania i pobierania opłat z tytułu ich użytkowania w wysokości, jaką sama określa w wydawanych przez siebie przepisach wykonawczych.
- 13 Zgodnie z brzmieniem art. 61 owej ustawy na NRA ciąży odpowiedzialność za przyjęcie przepisów wykonawczych, które uzna ona za niezbędne dla celów sprawowania zarządu nad drogami płatnymi i utrzymania ich w należyłym stanie.
- 14 Zgodnie z art. 63 ustawy o drogach NRA jest także ustawowo umocowana do zawierania umów z osobami trzecimi, umożliwiając im pobieranie opłat z tytułu użytkowania drogi płatnej. Maksymalna wysokość tych opłat pobieranych w związku z umożliwieniem korzystania z dróg płatnych, niezależnie od tego, czy są one zarządzane przez NRA, czy przez osoby trzecie, jest określona w przepisach wykonawczych przyjętych w tym celu przez NRA.
- 15 Ponadto każda umowa zawierana przez NRA z osobą trzecią na podstawie art. 63 ustawy o drogach musi spełniać szereg wymogów określonych w tymże przepisie. I tak, osoba trzecia zobowiązuje się do wykonania wszystkich, szeregu lub przynajmniej jednej z następujących czynności: (i) pokrycia części lub całości kosztów budowy lub utrzymania drogi w należyłym stanie, (ii) realizacji budowy lub utrzymania (lub współudziału lub pomocy w budowie lub utrzymaniu) drogi oraz (iii) obsługi drogi i zarządzania nią na rzecz NRA (w tym zapewnienia, nadzorowania i obsługi systemu opłat za korzystanie z dróg płatnych oraz ich pobierania).

## Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 16 Z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że większość dróg płatnych na terytorium Irlandii została zbudowana i znajduje się pod zarządem podmiotów prywatnych w oparciu o zawarte z NRA umowy mające na celu ustanowienie współpracy podmiotów publicznych i prywatnych.
- 17 W kwestii tej sąd odsyłający przywołuje fakt, iż obecnie w Irlandii funkcjonuje osiem dróg płatnych, które znajdują się w zarządzie podmiotów prywatnych i w odniesieniu do których od opłat za użytkowanie pobierany jest VAT. W odniesieniu do każdej z tych dróg płatnych NRA z jednej strony przyjęła projekt opłat z tytułu użytkowania dróg płatnych, a z drugiej strony wydała przepisy wykonawcze określające maksymalną wysokość opłat, które mogą być pobierane za umożliwienie korzystania z tych dróg. W zarządzie samej NRA znajdują się dwie takie drogi płatne, a mianowicie autostrada Westlink i Dublin Tunnel (tunel dubliński).
- 18 Jeżeli chodzi w szczególności o autostradę Westlink, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że autostrada ta była wcześniej zarządzana przez podmiot prywatny na podstawie umowy zawartej z NRA. W związku z tym, że niezbędne stało się dokonanie dodatkowych inwestycji związanych z jej modernizacją, mającą zagwarantować płynność ruchu, lecz podmiot

prywatny nie był skłonny do dokonania tych inwestycji bez podjęcia dodatkowych zobowiązań przez NRA, NRA wynegocjowała rozwiązanie umowy, przejęła nadzór nad drogą płatną i zainstalowała elektroniczny system poboru opłat.

- 19 Począwszy od lipca 2010 r. administracja podatkowa opodatkowała NRA VAT w związku działalnością tej spółki związaną z udostępnieniem dwóch zarządzanych przez nią dróg płatnych, argumentując, że nieopodatkowanie prowadziłoby do wystąpienia znaczących zakłóceń konkurencji w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT.
- 20 NRA zapłaciła w związku z tym wymagany VAT i dla celów jego zapłaty traktowała kwotę pobraną z tytułu użytkowania drogi płatnej jako zawierającą VAT. Kwestionując jednakowoż zasadność tego opodatkowania i twierdząc, że zgodnie z art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT powinna być zwolniona z tego podatku, NRA odwołała się do Appeal Commissioners (organu odwoławczego w sprawach celno-skarbowych, Irlandia).
- 21 Administracja podatkowa twierdzi przed sądem odsyłającym, że w świetle wyroku z dnia 16 września 2008 r., *Isle of Wight Council i in.* (C-288/07, EU:C:2008:505), art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że domniemywa się, iż zakłócenie konkurencji zachodzi nawet w sytuacji, gdy badana działalność nie stanowi konkurencji względem działalności innych podmiotów. Zdaniem administracji podatkowej, w sytuacji gdy działalność prowadzona przez dwa podmioty ma taki sam charakter, w praktyce istnieje niewzruszalne domniemanie, w myśl którego traktowanie jednego z tych podmiotów jako podatnika, a drugiego nie, prowadziłoby do naruszenia zasady neutralności podatkowej i wystąpienia znaczących zakłóceń konkurencji.
- 22 Sąd odsyłający zauważa, że jako iż bezsporne jest, że NRA jest podmiotem prawa publicznego działającym – jeżeli chodzi o udostępnianie infrastruktury drogowej w oparciu o pobór opłat z tytułu użytkowania dróg płatnych – w charakterze organu władzy publicznej, na pierwszy rzut oka spółka ta nie powinna być uważana za podatnika. W jego przekonaniu NRA nie powinna być zatem zobowiązana do stosowania VAT do prowadzonej przez siebie działalności.
- 23 Ponadto sąd odsyłający precyzuje, po pierwsze, że jako iż rozmaite drogi płatne są w Irlandii znacznie oddalone od siebie, zaspokajają one inne potrzeby konsumentów i w związku z tym nie stanowią dla siebie konkurencji. Z tego wynika, że wysokość opłaty z tytułu użytkowania drogi nakładanej przez podmiot obsługujący, niezależnie od tego, czy jest to NRA, czy podmiot prywatny, pozostaje bez wpływu na decyzję przeciętnego konsumenta dotyczącą skorzystania z danej drogi płatnej, a nie z innej.
- 24 Po drugie, nie istnieje realna możliwość, aby jakikolwiek podmiot prywatny wszedł na rynek z zamiarem świadczenia usług w zakresie udostępniania drogi płatnej, budując drogę płatną, która stanowiłaby konkurencję dla autostrady Westlink czy tunelu dublińskiego.
- 25 Podmiot prywatny może wejść na rynek, wyłącznie jeżeli NRA: przyjmie plan opłat drogowych w odniesieniu do danej drogi publicznej, w wyniku czego droga ta uzyska status drogi płatnej; wyda przepisy wykonawcze dotyczące owej drogi; a następnie zawrze umowę z podmiotem prywatnym, na mocy której to umowy podmiot prywatny uzyska uprawnienia do pobierania opłat z tytułu użytkowania owej drogi.
- 26 Dodatkowo bezsporne jest, że w praktyce podmiot prywatny zamierzający zbudować zarządzaną prywatnie drogę płatną musiałby stawić czoła trudnościami, które byłyby niemal niemożliwe do przezwyciężenia. Z jednej strony, jako że tego rodzaju konstrukcja wymaga bardzo rozległych obszarów gruntu, podmiot prywatny, który – w przeciwieństwie do NRA – nie posiada uprawnień w zakresie wywłaszczania, nie będzie dysponował możliwością zobowiązania właścicieli nieruchomości gruntowych do sprzedania mu owych terenów prywatnych za wynagrodzeniem, by móc zbudować ową

drogę. Z drugiej strony, mając na uwadze skalę inwestycji, jakiej tego rodzaju projekt może wymagać, nie ma dowodów na to, że jakikolwiek podmiot prywatny byłby gotowy do dokonania takiej inwestycji w celu konkurowania z istniejącą już drogą płatną.

- 27 W końcu, sąd odsyłający wskazuje, że administracja podatkowa nie wykazała również, jakoby istniało realne prawdopodobieństwo wejścia na taki rynek przez podmiot prywatny.
- 28 W świetle twierdzeń administracji podatkowej przywołanych w pkt 21 niniejszego wyroku sąd odsyłający zastanawia się jednak, czy prowadzoną przez NRA działalność pobierania opłat z tytułu użytkowania dróg płatnych i analogiczną działalność prowadzoną przez podmioty prywatne należy uważać za mające taki sam charakter i w związku z tym za stanowiące dla siebie konkurencję, tak że należałoby uznać, iż fakt nietraktowania NRA do celów podatkowych jako podatnika prowadziłby do znaczących zakłóceń konkurencji w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT.
- 29 W tych okolicznościach Appeal Commissioners (organ odwoławczy w sprawach celno-skarbowych) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT 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 postrzegać 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, iż jakikolwiek zarządca prywatny mógłby wejść na rynek z zamiarem zbudowania i obsługiwanego 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 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *Uwagi wstępne*

- 30 Komisja Europejska wskazuje, że mimo ustalenia sądu odsyłającego nie może ona stwierdzić z całą pewnością, czy w ramach sprawowania zarządu dwóch dróg płatnych stanowiących przedmiot postępowania głównego oraz poboru opłat z tytułu użytkowania tychże dróg NRA należy uznać za działającą w charakterze organu władzy publicznej.
- 31 W tym kontekście należy przypomnieć, że po pierwsze, to na sądzie krajowym spoczywa odpowiedzialność za ustalenie stanu prawnego i faktycznego zawisłego przed nim sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 21 września 2016 r., Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, pkt 27, 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 32 Po drugie, w ramach przewidzianej w art. 267 TFUE współpracy pomiędzy Trybunałem a sądami krajowymi wyłącznie do sądu krajowego, przed którym postępowanie się toczy i który jest obowiązany orzec w zawisłej przed nim sprawie, należy dokonanie oceny, z uwzględnieniem szczególnych okoliczności zawisłej przed nim sprawy, zarówno tego, czy wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niezbędne do wydania wyroku w postępowaniu przed sądem krajowym, jak i oceny zasadności pytań, z którymi zwraca się on do Trybunału. Wyłącznie sąd krajowy jest więc władny ustalić, jakie pytania mają zostać przedstawione Trybunałowi, zaś stronom postępowania głównego nie przysługuje uprawnienie do dokonywania zmian treści tych pytań (wyrok z dnia 16 października 2014 r., Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 W badanej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd odsyłający jest jednoznacznie zdania, iż w sporze stanowiącym przedmiot postępowania głównego NRA, prowadząc działalność związaną z udostępnianiem infrastruktury drogowej w oparciu o pobór opłat z tytułu użytkowania dróg płatnych, działa w charakterze organu władzy publicznej.
- 34 W takiej sytuacji Trybunał musi oprzeć swoje rozważania na założeniu, że NRA, będąca podmiotem prawa publicznego, prowadząc działalność związaną z udostępnianiem odnośnej infrastruktury drogowej w oparciu o pobór opłat z tytułu użytkowania dróg płatnych, działa w charakterze organu władzy publicznej i że w związku z tym należy uznać, iż jest ona objęta zakresem stosowania art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT.

#### *W przedmiocie pytań prejudycjalnych*

- 35 Poprzez swoje dwa pytania prejudycjalne, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający pragnie w istocie ustalić, czy art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji takiej jak stanowiąca przedmiot postępowania głównego podmiot prawa publicznego prowadzący działalność polegającą na umożliwianiu korzystania z drogi w oparciu o pobór opłaty z tytułu jej użytkowania należy uznać za podmiot stanowiący konkurencję dla podmiotów prywatnych, które pobierają opłaty drogowe z tytułu użytkowania innych dróg płatnych na podstawie umowy zawartej z owym podmiotem prawa publicznego zgodnie z krajowymi przepisami ustawowymi.
- 36 Należy przypomnieć, że art. 13 ust. 1 akapit drugi rzeczony dyrektywy przewiduje ograniczenie zasady nieopodatkowania VAT podmiotów prawa publicznego w związku z działalnością, którą one podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit pierwszy owej dyrektywy. I tak, pierwszy z przywołanych przepisów zmierza do przywrócenia zasady ogólnej, ustanowionej w art. 2 pkt 1 oraz w art. 9 tej samej dyrektywy, zgodnie z którą to zasadą każdy rodzaj działalności mającej charakter gospodarczy jest co do zasady opodatkowany VAT i w konsekwencji nie powinien być interpretowany w sposób ścisły (zob. analogicznie wyrok z dnia 4 czerwca 2009 r., SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, pkt 67, 68).
- 37 Nie może to jednak oznaczać, że art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż przewidziane w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy owej dyrektywy odstępstwo od opodatkowania VAT podmiotów prawa publicznego działających w charakterze organów władzy publicznej miałyby być pozbawione skutku (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 listopada 2003 r., Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, pkt 61, 62; a także z dnia 25 marca 2010 r., Komisja/Niderlandy, C-79/09, niepublikowany, EU:C:2010:171, pkt 49).
- 38 Zgodnie z brzmieniem art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT podmioty te są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, lub transakcjami, których dokonują jako władze publiczne, w przypadku gdy ich nieopodatkowanie prowadziłyby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

- 39 Z orzecznictwa Trybunału dotyczącego tego ostatniego przepisu wynika, po pierwsze, że jest tak w przypadku, gdy podmioty te prowadzą działalność, która może również stanowić konkurencję dla prywatnych podmiotów gospodarczych. Celem analizowanego uregulowania jest zagwarantowanie, by na skutek opodatkowania podmioty prywatne nie były stawiane w mniej korzystnej sytuacji, podczas gdy działalność podmiotów prawa publicznego jest z podatku zwolniona (zob. podobnie wyrok z dnia 25 marca 2010 r., Komisja/Niderlandy, C-79/09, niepublikowany, EU:C:2010:171, pkt 90 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 Po drugie, owo ograniczenie zasady nieopodatkowania VAT podmiotów prawa publicznego działających w charakterze organów władzy publicznej ma jedynie charakter hipotetyczny. Zastosowanie rzeczowego ograniczenia jest oparte na ocenie okoliczności konkretnej sytuacji gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 17 października 1989 r., Comune di Carpaneto Piacentino i in., 231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, pkt 32).
- 41 Po trzecie, 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 – jak również w odniesieniu nie tylko do aktualnie istniejącej konkurencji, ale także do konkurencji potencjalnej, o ile możliwość wejścia podmiotu prywatnego na odnośny rynek jest rzeczywista, a nie czysto hipotetyczna (wyroki: z dnia 25 marca 2010 r., Komisja/Niderlandy, C-79/09, niepublikowany, EU:C:2010:171, pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 29 października 2015 r., Saudačor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 74).
- 42 Czysto hipotetyczna możliwość wejścia prywatnego przedsiębiorcy na właściwy rynek, która nie została poparta jakąkolwiek okolicznością faktyczną, jakąkolwiek obiektywną wskazówką ani też jakąkolwiek analizą rynku, nie może być utożsamiana z istnieniem potencjalnej konkurencji (wyrok z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 64).
- 43 Jak wynika bowiem z brzmienia art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT oraz z orzecznictwa dotyczącego przywołanego przepisu, stosowanie owego przepisu wymaga, po pierwsze, by badana działalność stanowiła aktualnie istniejącą albo potencjalną konkurencję dla działalności prowadzonej przez podmioty prywatne, a po drugie, by odmiennosc traktowania owych dwóch działalności z punktu widzenia opodatkowania VAT prowadziła do wystąpienia znaczącego zakłócenia konkurencji. Ocena tych aspektów musi uwzględniać okoliczności danej sytuacji gospodarczej.
- 44 Z tego wynika, że sama tylko obecność podmiotów prywatnych na rynku, bez brania pod uwagę okoliczności faktycznych, obiektywnych wskazówek i analizy owego rynku, nie może stanowić dowodu ani na występowanie aktualnie istniejącej albo potencjalnej konkurencji, ani na występowanie znaczącego zakłócenia konkurencji.
- 45 W badanym przypadku z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że główne zadanie NRA polega na zapewnianiu dostępu do bezpiecznej i wydajnej sieci dróg krajowych. W tym celu na NRA spoczywa ogólna odpowiedzialność za planowanie i budowę wszystkich dróg krajowych oraz nadzór nad ich budową oraz ich utrzymaniem w stanie używalności. W związku z powyższym tylko NRA może sporządzić projekt systemu opłat za korzystanie z owych dróg oraz przyjąć przepisy wykonawcze, które uzna za niezbędne dla sprawowania nadzoru oraz utrzymywania dróg w stanie używalności, które to przepisy określają maksymalną wysokość opłaty z tytułu użytkowania drogi płatnej, jaka może być pobierana za umożliwienie korzystania z drogi, niezależnie od tego, czy owa droga znajduje się w zarządzie NRA, czy też podmiotu prywatnego.
- 46 Z przywołanych akt sprawy wynika również, że podmioty prywatne mogą wejść na rynek związany z udostępnianiem infrastruktury drogowej w oparciu o pobór opłaty drogowej, jedynie gdy zostaną do tego upoważnione przez NRA. Ponadto okoliczność, że zarząd drogą krajową został powierzony podmiotowi prywatnemu, w niczym nie zmienia faktu, że NRA wciąż zachowuje ostateczną



odpowiedzialność za drogi krajowe, co oznacza, że jeśli podmiot prywatny nie chce, względnie nie może już zapewnić wywiązywania się ze swoich zobowiązań, na NRA ciąży obowiązek zapewnienia właściwego funkcjonowania dróg.

- 47 I tak, jeżeli chodzi o autostradę Westlink, umowa wiążąca NRA z podmiotem prywatnym przewidywała, że ten ostatni pobiera opłaty drogowe w ramach konwencjonalnego bramkowego systemu poboru opłat. Jednakże przejście od systemu bramkowego do bezbarierkowego systemu elektronicznego, które stało się konieczne dla poprawienia płynności ruchu drogowego na owej autostradzie, wymagało dokonania znacznej inwestycji i wiązało się z przejęciem ryzyka związanego z wprowadzeniem bezbarierkowego systemu poboru opłat drogowych. Jako że podmiot prywatny nie był skłonny do dokonania wymaganych inwestycji bez podjęcia dodatkowych zobowiązań przez NRA, NRA wynegocjowała rozwiązanie umowy, przejęła nadzór nad autostradą Westlink w sierpniu 2008 r. i zainstalowała elektroniczny system poboru opłat w interesie publicznym związanym z zagwarantowaniem płynności ruchu.
- 48 Należy stwierdzić, że w takich okolicznościach działalność polegająca na udostępnieniu infrastruktury drogowej w oparciu o pobór opłat drogowych, która to działalność nie ogranicza się zatem do poboru opłat drogowych, jest prowadzona wyłącznie przez NRA w warunkach tego rodzaju, że zapewnia ona, w każdych okolicznościach, dostęp do bezpiecznej i wydajnej sieci dróg krajowych. W ten sposób NRA przejmuje – na wypadek wycofania się podmiotu prywatnego – we własnym imieniu funkcje zarządu i utrzymywania w stanie używalności owej sieci, realizując szczególne obowiązki ustawowe, ciężące tylko i wyłącznie na niej.
- 49 Ponadto bezsporne jest, że podmiot prywatny nie dysponuje realną możliwością wejścia na przedmiotowy rynek poprzez zbudowanie drogi, która mogłaby stanowić konkurencję dla istniejących już dróg krajowych.
- 50 W tych okolicznościach okazuje się, że NRA realizuje swoją działalność związaną z udostępnieniem infrastruktury drogowej w oparciu o pobór opłat drogowych w ramach właściwego jej reżimu prawnego. A zatem, jak stwierdził również sąd odsyłający, działalność ta nie może być uważana za stanowiącą konkurencję dla prowadzonej przez podmioty prywatne działalności polegającej na poborze opłat z tytułu użytkowania innych dróg płatnych na podstawie umowy zawartej z NRA zgodnie z krajowymi przepisami ustawowymi. Ponadto, zgodnie z orzecznictwem przywołanym w pkt 42 niniejszego wyroku, potencjalnej konkurencji brak również wtedy, gdy możliwość wykonywania przez podmioty prywatne danej działalności w takich samych warunkach jak NRA jest czysto hipotetyczna. Zatem art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT nie znajduje zastosowania do sytuacji, w której – tak jak w postępowaniu głównym – brak jest rzeczywistej, aktualnie istniejącej albo potencjalnej, konkurencji pomiędzy podmiotem prawa publicznego a podmiotami prywatnymi.
- 51 W świetle całokształtu powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż w sytuacji takiej jak stanowiąca przedmiot postępowania głównego, podmiotu prawa publicznego – prowadzącego działalność polegającą na umożliwieniu korzystania z drogi w oparciu o pobór opłaty z tytułu jej użytkowania – nie należy uznawać za podmiot stanowiący konkurencję dla podmiotów prywatnych, które pobierają opłaty drogowe z tytułu użytkowania innych dróg płatnych na podstawie umowy zawartej z owym podmiotem prawa publicznego zgodnie z krajowymi przepisami ustawowymi.

### **W przedmiocie kosztów**

- 52 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

**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 takiej jak stanowiąca przedmiot postępowania głównego, podmiotu prawa publicznego – prowadzącego działalność polegającą na umożliwieniu korzystania z drogi w oparciu o pobór opłaty z tytułu jej użytkowania – nie należy uznawać za podmiot stanowiący konkurencję dla podmiotów prywatnych, które pobierają opłaty drogowe z tytułu użytkowania innych dróg płatnych na podstawie umowy zawartej z owym podmiotem prawa publicznego zgodnie z krajowymi przepisami ustawowymi.**

Podpisy