



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 22 lutego 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c), art. 9 i art. 13 ust. 1 – Nieopodatkowanie – Pojęcie „podmiotu prawa publicznego” – Spółka handlowa należąca w 100% do gminy, odpowiedzialna za określone zadania publiczne należące do gminy – Określenie owych zadań i wynagrodzenia za nie w umowie zawartej między tą spółką i wspomnianą gminą

W sprawie C-182/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Kúria (sąd najwyższy, Węgry) postanowieniem z dnia 30 marca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 kwietnia 2017 r., w postępowaniu:

Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Prechal (sprawozdawca) i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehéra i G. Koósa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Jiménez García, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart i L. Havasa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: węgierski.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 13 ust. 1 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).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (zwaną dalej „NTN”) i Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság (wydziałem ds. skarg krajowego urzędu ds. podatków i ceł, Węgry) (zwanym dalej „Urzędem”) w przedmiocie opodatkowania owej spółki podatkiem od wartości dodanej (VAT) z tytułu określonej działalności, za którą spółka ta jest odpowiedzialna na podstawie umowy zawartej z gminą Nagyszénás (Węgry) (zwanej dalej „rozważaną umową”).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 stanowi:
„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:
[...]
c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.
- 4 Zgodnie z art. 9 ust. 1 tej dyrektywy:
„»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”.
- 5 Artykuł 13 wspomnianej dyrektywy przewiduje:
„1. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują lub transakcjami, których dokonują jako organy władzy publicznej, nawet 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.

2. Państwa członkowskie mogą uznać działalność podmiotów prawa publicznego, zwolnioną na podstawie art. 132 [...] za działalność, którą podmioty te wykonują jako organy władzy publicznej”.

6 Artykuł 24 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

7 Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 ma następujące brzmienie:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

Prawo węgierskie

8 Paragraf 7 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej) stanowi:

„1. Działalności z zakresu władzy publicznej prowadzonej przez osoby i podmioty, którym powierzono wykonywanie władzy publicznej zgodnie z ustawą zasadniczą Węgier lub przepisami wydanymi na podstawie uprawnień przewidzianych w tej ustawie zasadniczej nie uznaje się za działalność gospodarczą ani nie prowadzi ona do opodatkowania.

2. Działalność z zakresu władzy publicznej oznacza w szczególności działalność prawodawczą, orzeczniczą, prokuratorską, obronną, w zakresie utrzymywania porządku, zarządzania sprawami zagranicznymi i sprawowania wymiaru sprawiedliwości, stosowania prawa przez administrację publiczną, kontroli administracyjnej i kontroli gospodarczej, nadzoru i kontroli zgodności z prawem oraz czynności decyzyjne dotyczące podziału pomocy pochodzącej z budżetu państwa, pomocy Unii Europejskiej i innych przypadków pomocy międzynarodowej”.

9 Paragraf 13 Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény (ustawy CLXXXIX z 2011 r. o węgierskich jednostkach samorządu lokalnego) stanowi:

„1. Zadaniami, które w szczególności powinny być realizowane przez jednostki samorządu lokalnego w ramach lokalnych spraw publicznych oraz zadań wykonywanych na szczeblu lokalnym, są w szczególności:

[...]

2) zarządzanie majątkiem publicznym (zakładanie i utrzymywanie cmentarzy publicznych, nadzór nad oświetleniem miejsc publicznych, świadczenie usług kominiarskich, zakładanie i utrzymywanie lokalnych dróg publicznych i ich wyposażenia, zakładanie i utrzymywanie parków publicznych oraz innych przestrzeni publicznych, zarządzanie parkingami dla pojazdów silnikowych);

[...]

5) środowisko naturalne i zdrowie (asenizacja publiczna, zapewnienie rekultywacji środowiska naturalnego na szczeblu gminnym, zwalczanie owadów i gryzoni);

[...]

9) zarządzanie mieszkaniami i lokalami;

[...]

14) zapewnianie rolnikom prowadzącym małe gospodarstwa i dokonującym sprzedaży bezpośredniej możliwości, by wprowadzali do obrotu swe produkty – ustawowo określone – w tym możliwość sprzedaży w weekendy.

2. Jednostkom samorządu lokalnego mogą być powierzone na mocy ustawy inne zadania w ramach lokalnych spraw publicznych i w ramach zadań publicznych pełnionych na szczeblu lokalnym”.

10 Paragraf 41 ust. 6 i 8 tej ustawy stanowi:

„6. Do celów wykonania usług publicznych objętych zakresem jej właściwości, kolegium przedstawicieli może utworzyć, zgodnie z ustawą, jednostki budżetowe, podmioty gospodarcze, takie jak przewidziane przez kodeks postępowania cywilnego, organizacje o celach niezarobkowych oraz inne podmioty [...] i może zawierać umowy z osobami fizycznymi i prawnymi lub z podmiotami nieposiadającymi osobowości prawnej.

[...]

8. Ustawa może wymagać, by określone usługi publiczne mogły być świadczone jedynie przez jednostkę budżetową utworzoną w tym celu, przez spółkę handlową posiadającą osobowość prawną, będącą własnością państwa lub co najmniej w przeważającej części własnością samorządu lokalnego, na którą państwo lub samorząd lokalny wywiera co najmniej większościowy wpływ lub przez spółkę handlową posiadającą osobowość prawną będącą co najmniej w przeważającej części własnością spółki handlowej, takiej jak wyżej wspomniana, na którą spółka handlowa taka jak wspomniana wyżej wywiera co najmniej większościowy wpływ lub przez związek gmin”.

11 Zgodnie z § 112 ust. 1 ustawy CLXXXIX z 2011 r. o węgierskich jednostkach samorządu lokalnego:

„Jednostka samorządu terytorialnego decyduje o formach zarządzania dostosowanych do jej zadań i w ramach przepisów finansowych, określa w sposób autonomiczny zasady uczestnictwa. Jednostka samorządu terytorialnego tworzy warunki wykonywania swych zadań na podstawie własnych środków finansowych, środków przekazanych przez inne podmioty zarządzające, a także pomocy z budżetu państwa”.

12 Paragraf 3/A ust. 1 i 2 államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (ustawy CXCV z 2011 r. o finansach publicznych), ma następujące brzmienie:

„1. Zadanie publiczne jest zadaniem danego państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, określonym przez ustawę.

2. Realizacja zadań publicznych poprzez tworzenie i wykorzystywanie jednostek budżetowych lub zabezpieczenie finansowe niezbędne do ich realizacji jest zapewniana w całości lub w części, poprzez udostępnienie środków przewidzianych w niniejszej ustawie. Jednostki pozabudżetowe mogą przyczyniać się do realizacji zadań publicznych w warunkach określonych w ustawie”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 13 W dniu 1 lipca 2007 r. NTN, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością o celu niezarobkowym należąca w 100% do gminy Nagyszénás, zawarł z tą gminą rozważaną umowę „w sprawie realizacji zadań i wykorzystania majątku”, zgodnie z którą zobowiązał się do wykonania określonych zadań publicznych wymienionych w załączniku do tej umowy w zamian za rekompensatę wypłacaną przez tę gminę i udostępnienie niektórych z należących do niej nieruchomości.
- 14 Zadania te obejmują w szczególności zarządzanie mieszkaniem i innymi nieruchomościami, utrzymanie lokalnych dróg publicznych, kwarantannę, zwalczanie szkodników i powstrzymywanie rozmnażania komarów, utrzymywanie parków, przestrzeni publicznej oraz innych terenów zielonych, prowadzenie zakładu utylizacji i usług utylizacyjnych oraz utrzymywanie targowiska lokalnego.
- 15 Sposób wykonania tych zadań jest określony w załącznikach do tej umowy. Tak oto NTN ma obowiązek prowadzenia ewidencji dotyczących wykonywania poszczególnych zadań, w celu umożliwienia gminie kontroli, że zostały one zrealizowane w wyznaczonym terminie, a w przeciwnym wypadku określenia terminu na skorygowanie tego stanu. Jeśli przed upływem wyznaczonego terminu zadania te nie zostały jeszcze wykonane, NTN musi zwrócić gminie Nagyszénás część rekompensaty odpowiadającą stwierdzonemu uchybieniu.
- 16 W załączniku 6 do rozważanej umowy wymienione są środki materialne niezbędne do realizacji zadań, które zostały przekazane NTN.
- 17 W 2014 r. gmina ta wypłaciła NTN kwotę 23 850 000 HUF (forintów węgierskich), co odpowiada ok. 93 000 EUR, w ramach rekompensaty za wykonanie tych zadań.
- 18 NTN nie wystawił faktury gminie Nagyszénás w odniesieniu do realizacji tych zadań i nie naliczył kwoty VAT od kwoty otrzymanej w zamian za ich wykonanie.
- 19 W następstwie przeprowadzonej kontroli organ podatkowy pierwszej instancji wydał dwie decyzje ustalające saldo dłużnego VAT obciążającego NTN za pierwsze trzy kwartały roku i nałożył na tę spółkę grzywnę skarbową wraz z odsetkami za zwłokę.
- 20 Urząd utrzymał w mocy te decyzje na podstawie zasadniczo tych samych powodów, jakie zostały wskazane przez organ podatkowy pierwszej instancji.
- 21 NTN podniósł przed organami podatkowymi, że na mocy omawianej umowy gmina Nagyszénás powierzyła jej realizację zadań publicznych poprzez wykorzystanie udostępnionego majątku i że umowa ta nie stanowiła umowy o świadczenie usług. Ponadto jest ona „jednostką budżetową”, ponieważ wypełnia swe zadania dzięki „pomocy”, tj. środkom finansowym udostępnionym jej przez tę gminę.
- 22 Urząd stwierdził w szczególności, że NTN otrzymał rekompensatę będącą przedmiotem postępowania głównego w zamian za konkretne usługi, a zatem została zrealizowana transakcja podlegająca opodatkowaniu, z uwagi na co kwota tej rekompensaty podlegała opodatkowaniu. Fakt, że gmina Nagyszénás może wprost żądać od NTN przedstawienia sprawozdań oraz regularnego informowania o realizacji danej umowy, stanowi inną okoliczność wskazującą, że spółka ta nie otrzymała pomocy, lecz została opłacona za wyświadczenie konkretnych usług.
- 23 Urząd ocenił również, że można było uznać, iż NTN miał status podatnika. Po pierwsze, spółka ta nie miała statusu podmiotu upoważnionego do wykonywania prerogatyw władzy publicznej, ponieważ nie była jednostką zależną od budżetu państwa, lecz spółką handlową utworzoną przez gminę Nagyszénás i wpisaną do rejestru spółek. Po drugie, działalność prowadzona przez NTN nie stanowi działalności z zakresu władzy publicznej, lecz działalność gospodarczą, ponieważ spółka ta jedynie przyczyniała się

do realizacji zadań gminy, ale nie wykonywała ich bezpośrednio. W tym kontekście równie istotny jest fakt, że NTN świadczył usługi nie tylko na rzecz gminy Nagyszénás, ale również innych osób, i z tego tytułu spółka ta wykonała prawo do odliczenia.

- 24 Sąd pierwszej instancji oddalił wniesioną przez NTN skargę na decyzje Urzędu. Uznał on, że nie można było przyjąć, iż NTN wykonywał zadania władzy publicznej na mocy rozważanej umowy, ponieważ nie jest „jednostką budżetową”, lecz spółką handlową o celu niezarobkowym oraz że gmina Nagyszénás pozostawała odpowiedzialna za wykonywanie tych zadań.
- 25 Ponadto, zdaniem tego sądu, rekompensata wypłacana jest w zamian za usługi, które mają zostać wykonane przez NTN na mocy tej umowy, i w sposób ogólny nie finansuje funkcjonowania tej spółki, przez co stanowi podstawę opodatkowania podatkiem VAT. Okoliczność, że NTN odliczył podatek naliczony z tytułu nabycia, odnoszącego się do wykonania tych zadań przemawia również za tym, iż transakcje będące przedmiotem tej umowy podlegają opodatkowaniu.
- 26 W ramach rozpatrywania wniesionej przez NTN skargi kasacyjnej na orzeczenie wydane w pierwszej instancji Kúria (sąd najwyższy, Węgry) uważa, że w niniejszej sprawie pojawia się pytanie, czy spółka handlowa, taka jak NTN, jest objęta zakresem art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112, i czy w związku z tym nie podlega ona opodatkowaniu VAT.
- 27 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału odpowiedź na to pytanie wymaga ustalenia w pierwszej kolejności, czy spółkę tę należy zakwalifikować jako „podmiot prawa publicznego” w rozumieniu tego przepisu, a po drugie, czy poprzez zapewnienie usług publicznych rozważanych w postępowaniu głównym wykonywała ona działalność jako organ władzy publicznej.
- 28 Sąd odsyłający uważa, że druga z tych przesłanek wydaje się spełniona, albowiem poprzez zapewnienie usług publicznych określonych w omawianej umowie NTN wykonywał w charakterze organu władzy publicznej działalność wskazaną w ustawie CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej jako działalność z zakresu władzy publicznej.
- 29 Z drugiej strony nie jest pewne, że pierwsza z tych przesłanek była spełniona w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której spółka handlowa o celu niezarobkowym należąca w 100% do gminy jest odpowiedzialna, na mocy umowy zawartej z gminą, do wykonywania niektórych zadań gminy w zamian za rekompensatę wypłacaną przez tę gminę.
- 30 W tych okolicznościach Kúria (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy pojęcie »podmiotu prawa publicznego«, o którym mowa w art. 13 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy [2006/112], obejmuje spółkę handlową posiadaną w 100% przez jednostkę samorządu lokalnego na szczeblu gminy?
- 2) Jeżeli na pytanie pierwsze zostanie udzielona odpowiedź twierdząca, czy można uznać, że ta spółka handlowa wykonuje jako organ władzy publicznej zadania, które obowiązkowo powinny być realizowane przez jednostkę samorządu lokalnego na szczeblu gminy, ale których wykonanie jednostka ta powierza wspomnianej spółce?
- 3) Jeżeli na którekolwiek z dwóch powyższych pytań zostanie udzielona odpowiedź przecząca, czy można uznać, że kwota wypłacona przez jednostkę samorządu lokalnego na szczeblu gminy spółce handlowej za wykonywanie zadań stanowi wynagrodzenie?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania trzeciego

- 31 Poprzez pytanie trzecie, które należy zbadać w pierwszej kolejności, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że działalność taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego, polegająca na wykonywaniu przez spółkę niektórych zadań publicznych zgodnie z umową zawartą między nią samą a gminą stanowi odpłatne świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu VAT na mocy tego przepisu.
- 32 W tym względzie należy przypomnieć, że możliwość zaklasyfikowania świadczenia usług jako „odpłatnej transakcji” podlegającej, co do zasady, podatkowi VAT, zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, zakłada jedynie istnienie bezpośredniego związku pomiędzy tym świadczeniem a wynagrodzeniem rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż zapłata otrzymywana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 32; z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 26).
- 33 W tym kontekście Trybunał orzekł, że działalność wchodzi w zakres pojęcia „działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, jeżeli ma ona na celu stałe uzyskiwanie dochodu (wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 28).
- 34 W niniejszym przypadku do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy z akt sprawy, a w szczególności z rozważanej umowy wynika, że działalność NTN jest wykonywana odpłatnie, a tym samym, że ma charakter gospodarczy w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, przez co NTN uzyskuje status podatnika. Niemniej jednak Trybunał może, uwzględniając informacje przedstawione w postanowieniu odsyłającym, dostarczyć temu sądowi dotyczących wykładni wskazówek umożliwiających mu wydanie rozstrzygnięcia w zawisłej przed nim sprawie (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 34).
- 35 W tym względzie we wspomnianej decyzji wskazano, że na mocy rzeczony umowy NTN zobowiązał się, w zamian za „rekompensatę oferowaną przez gminę [Nagyszénás]”, do wykonywania niektórych zadań publicznych należących, zgodnie z ustawodawstwem węgierskim, do tej gminy.
- 36 W swoich uwagach na piśmie Komisja odnosi się również do stałego i ciągłego charakteru usług świadczonych przez NTN gminie Nagyszénás i rekompensat wypłacanych w zamian za nie przez tę gminę, o czym świadczy fakt, że usługi objęte umową są dostarczane tej gminie przez NTN od 2007 r., w zamian za rekompensatę przewidzianą we wspomnianej umowie.
- 37 W wypadku potwierdzenia tej okoliczności faktycznej, wynikałoby z niej, że fakt określenia rzeczony rekompensaty w stosownych przypadkach nie w oparciu o zindywidualizowane usługi, lecz w sposób ryczałtowy i w skali rocznej w celu pokrycia kosztów funkcjonowania tej spółki, sam w sobie nie ma wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym wynagrodzeniem (wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 36).
- 38 Bezpośredniego charakteru tej więzi nie może zresztą podważyć okoliczność – zakładając, że zostanie wykazana – iż rozważana umowa zawiera postanowienia umożliwiające dostosowanie w pewnych okolicznościach kwoty rekompensaty, ani okoliczność, że kwotę tę określono na poziomie poniżej ceny rynkowej, o ile wysokość rekompensaty jest określona z góry, zgodnie z jasnymi kryteriami

gwarantującymi, iż wystarcza ona do pokrycia kosztów funkcjonowania NTN (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 38; z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 45, 46).

- 39 Ponadto w ramach oceny odpłatnego charakteru działalności rozważanej w postępowaniu głównym okoliczność, że to przepisy prawa nakładają na gminę Nagyszénás wykonywanie określonych zadań publicznych, nie może podważyć zaklasyfikowania tej działalności jako „świadczenia usług” ani bezpośredniej więzi pomiędzy tym świadczeniem i wynagrodzeniem za nie (zob. analogicznie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 41).
- 40 W istocie fakt, że działalność, o której mowa, polega na wykonywaniu funkcji przyznaných i regulowanych przez ustawę w celu leżącym w interesie ogólnym, jest bez znaczenia dla oceny, czy działalność ta stanowi odpłatne świadczenie usług. W tym kontekście Trybunał orzekł, że nawet jeśli omawiana działalność ma na celu wykonywanie konstytucyjnego obowiązku ciężącego wyłącznie i bezpośrednio na danym państwie członkowskim, nie można tylko z tego powodu podważać bezpośredniego związku istniejącego pomiędzy dokonaniem świadczenia usług a otrzymanym wynagrodzeniem (zob. podobnie wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 42).
- 41 Ponadto, jakkolwiek leżący w interesie ogólnym cel, którego dotyczą pewne usługi świadczone między innymi przez podmioty prawa publicznego, został uwzględniony w ramach wspólnego systemu VAT, ponieważ na mocy art. 132 ust. 1 dyrektywy 2006/112 niektóre z tych usług wymagają zwolnienia z VAT, bezsporne jest, że działalność, za którą odpowiedzialny jest NTN na mocy rozważanej umowy, nie wchodzi w zakres żadnego z tych wyjątków (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 41).
- 42 Mając na względzie powyższe rozważania, na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że, z zastrzeżeniem sprawdzenia przez sąd odsyłający istotnych okoliczności faktycznych, działalność taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego, polegająca na wykonywaniu przez spółkę niektórych zadań publicznych zgodnie z umową zawartą między nią samą a gminą stanowi odpłatne świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu VAT na mocy tego przepisu.

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

- 43 Przez pytania pierwsze i drugie, które należy rozpatrywać łącznie i w drugiej kolejności, sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że działalność, taka jak omawiana w postępowaniu głównym, polegająca na wykonywaniu przez spółkę określonych publicznych zadań gminy na mocy umowy zawartej między tą spółką a gminą, jest objęta zasadą nieopodatkowania VAT przewidzianą w tym przepisie wówczas, gdy działalność ta stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy.
- 44 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, z analizy art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 dokonywanej w świetle celów wspomnianej dyrektywy wynika, że dla zastosowania przewidzianej w tym przepisie zasady nieopodatkowania muszą zostać spełnione łącznie dwa warunki, a mianowicie prowadzenie działalności przez podmiot publiczny, oraz wykonywanie tej działalności w charakterze organu władzy publicznej (wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 Jeśli chodzi o pierwszy z tych warunków, a mianowicie ów dotyczący statusu podmiotu publicznego, Trybunał orzekł, że o ile okoliczność, iż dany podmiot posiada na podstawie właściwego prawa krajowego prerogatywy władztwa publicznego, nie ma decydującego znaczenia dla celów tej klasyfikacji, to jednak okoliczność ta stanowi w zakresie, w jakim jest ona istotną cechą właściwą

każdemu organowi publicznemu, wskazówkę o pewnym znaczeniu dla ustalenia, czy podmiot ten należy zaklasyfikować jako „podmiot prawa publicznego” (wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 58).

- 46 Tymczasem w niniejszej sprawie wydaje się – co wymaga skontrolowania przez sąd odsyłający – że NTN nie dysponuje, na potrzeby wykonywania zadań publicznych powierzonych tej spółce na mocy rozważanej umowy, jakąkolwiek prerogatywą władztwa publicznego spośród tych przysługujących gminie Nagyszénás.
- 47 Niektóre z innych cech NTN również wydają się przemawiać przeciwko zaklasyfikowaniu tej spółki jako „podmiotu prawa publicznego” w rozumieniu art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112, albowiem podważają możliwość uznania, że spółka ta jest wystarczająco wkomponowana w ramy organizacyjne administracji publicznej tej gminy.
- 48 Jako że NTN został bowiem utworzony przez gminę Nagyszénás w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością o celu niezarobkowym, spółka ta jest przede wszystkim osobą prawną prawa prywatnego posiadającą, według przepisów, którym podlega, pewną autonomię w stosunku do wspomnianej gminy w zakresie funkcjonowania i bieżącego własnego zarządzania.
- 49 W tym kontekście nie wydaje się, aby istniał organiczny związek pomiędzy NTN i gminą Nagyszénás z tego względu, iż spółka ta została ustanowiona przez akt władczy wydany przez tę gminę definiujący usługi, jakie mają być świadczone na jej rzecz (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 67).
- 50 Chociaż zakres autonomii NTN jest oczywiście ograniczony ze względu na fakt, iż kapitał spółki, w którym osoby prywatne nie mogą objąć udziałów, jest w 100% własnością gminy Nagyszénás, inne czynniki mogą wskazywać na to, że owa gmina nie jest w stanie wywierać decydującego wpływu na działalność NTN.
- 51 Tak oto jest bezsporne, że gmina Nagyszénás nie jest jedynym „klientem” NTN i że usługi świadczone przez tę spółkę na rzecz osób trzecich nie mają marginalnego znaczenia, podlegają opodatkowaniu i faktycznie zostały nałożone.
- 52 Ponadto rozważana umowa zawiera pewne postanowienia pozwalające gminie Nagyszénás na kontrolę realizacji zadań powierzonych NTN, co wydaje się wskazywać na brak rzeczywistej kontroli sprawowanej przez tę gminę.
- 53 Wreszcie nie wydaje się, żeby umowa ta zawierała postanowienia pozwalające rzeczonyj gminie na określenie wytycznych obowiązujących NTN w ramach realizacji tych zadań.
- 54 Z zastrzeżeniem sprawdzenia tych różnych okoliczności faktycznych i prawa krajowego przez sąd odsyłający w ramach całościowej oceny, uwzględniającej również zasadę, zgodnie z którą art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112, jako odstępstwo od ogólnej zasady opodatkowania VAT każdej działalności o charakterze gospodarczym, musi być interpretowany ściśle (wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo), wydaje się, że omawiana spółka nie może zostać uznana za „podmiot prawa publicznego” w rozumieniu tego przepisu.
- 55 Jeśli chodzi o drugi warunek zawarty w art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym zwolnione z VAT są jedynie czynności wykonywane przez podmiot prawa publicznego działający w charakterze organu władzy publicznej, wystarczy stwierdzić, że w świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału (wyrok z dnia 29 października 2015 r., Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 70, 71 i przytoczone tam orzecznictwo) warunek ten nie wydaje się spełniony w niniejszym wypadku.

- 56 Jako bowiem że NTN według wymagających sprawdzenia przez sąd odsyłający okoliczności faktycznych i prawa krajowego, podlega przepisom prawa prywatnego i nie dysponuje, na potrzeby realizacji zadań publicznych powierzonych mu na mocy rozważanej umowy jakkolwiek z prerogatyw władztwa publicznego przysługujących gminie Nagyszénás, jak zostało stwierdzone w pkt 46 niniejszego wyroku, nie można utrzymywać, że spółka ta prowadzi działalność w ramach reżimu prawa publicznego.
- 57 W świetle powyższych rozważań na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, że art. 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że – z zastrzeżeniem sprawdzenia przez sąd krajowy istotnych okoliczności faktycznych i prawa krajowego – działalność, taka jak omawiana w postępowaniu głównym, polegająca na wykonywaniu przez spółkę określonych publicznych zadań gminy na mocy umowy zawartej między tą spółką a gminą, nie jest objęta zasadą nieopodatkowania VAT przewidzianą w tym przepisie, wówczas, gdy działalność ta stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

- 58 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 (siódma izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 2 ust. 1 lit. c) 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, z zastrzeżeniem sprawdzenia przez sąd odsyłający istotnych okoliczności faktycznych, działalność taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego, polegająca na wykonywaniu przez spółkę niektórych zadań publicznych gminy zgodnie z umową zawartą między tą spółką a gminą stanowi odpłatne świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej na mocy tego przepisu.
- 2) Artykuł 13 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że – z zastrzeżeniem sprawdzenia przez sąd odsyłający istotnych okoliczności faktycznych i prawa krajowego – działalność, taka jak omawiana w postępowaniu głównym, polegająca na wykonywaniu przez spółkę określonych publicznych zadań gminy na mocy umowy zawartej między tą spółką a gminą, nie jest objęta zasadą nieopodatkowania podatkiem od wartości dodanej przewidzianą w tym przepisie wówczas, gdy działalność ta stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy.

Podpisy