Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
z dnia 10 listopada 2022 r.[1]

Sprawa C-612/21

Gmina O.
przeciwko
Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny [Polska])

Odesłanie prejudycjalne – Prawo podatkowe – VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 2, 9 i 13 – Odpłatne świadczenie usługi – Pojęcie podatnika – Działalność gospodarcza – Podejście typologiczne – Podmiot prawa publicznego, który nieodpłatnie organizuje rozbudowę systemów odnawialnych źródeł energii na terenie gminy na rzecz mieszkańców przy udziale własnym w wysokości 25% i otrzymuje zwrot 75% kosztów w drodze dofinansowania od osoby trzeciej – Transakcja dokonywana w charakterze organu władzy publicznej – Brak znaczących zakłóceń konkurencji

I. Wprowadzenie

1. Promowanie energii odnawialnej przez jednostki samorządu terytorialnego, takie jak gmina, nie tylko wydaje się obecnie pożądane, ale także rodzi ciekawe pytania dotyczące VAT. Gdyby zainteresowany mieszkaniec sam zlecił przedsiębiorstwu instalację na przykład kolektorów słonecznych, ocena z punktu widzenia VAT byłaby jasna. Przedsiębiorstwo spełnia na jego rzecz podlegające opodatkowaniu świadczenie (dostawę lub usługę). Państwo otrzymuje odpowiedni VAT. Dotacja państwowa w wysokości 75% kosztów na rzecz mieszkańca nie miałaby znaczenia na gruncie VAT.

2. Jednak jak wygląda sytuacja, gdy to gmina organizuje instalację tego systemu przez przedsiębiorstwo na nieruchomościach jednego z jej mieszkańców i płaci za nią? Również w tym zakresie państwo przynajmniej raz otrzymuje VAT od przedsiębiorstwa zajmującego się instalacją. Jeżeli jednak gmina otrzymuje dofinansowanie ze środków państwowych w wysokości 75%, a mieszkaniec uiszcza na rzecz gminy około 25% jako wkład własny, to czy prowadzi to do powstania kolejnego zobowiązania z tytułu VAT, ponieważ gmina wykonuje na rzecz mieszkańca podlegające opodatkowaniu świadczenie?

[1] Język oryginału: niemiecki.

3. Skutkiem powstałego w wyniku tego łańcucha świadczeń (świadczenie od przedsiębiorstwa zajmującego się instalacją poprzez gminę do mieszkańca) byłoby to, że gmina musiałaby odprowadzić ten VAT, jednak co do zasady mogłaby żądać odliczenia podatku naliczonego od usługi nabytej na pierwszym etapie. Jeśli suma subwencji i wkładu własnego jest taka sama jak koszt usługi powodującej naliczenie podatku, jest to gra o sumie zerowej z dużymi kosztami administracyjnymi. Jeżeli subwencja wraz z wkładem własnym jest niższa (lub subwencja nie wchodzi do podstawy wymiaru opodatkowania), pozostałaby nadwyżka podatku naliczonego, która zmniejsza wpływy podatkowe. Jeśli subwencja wraz z wkładem własnym jest wyższa, generowane byłyby dodatkowe wpływy podatkowe z państwowego programu wsparcia. Wszystkie trzy skutki budzą niepokój, zwłaszcza gdy weźmie się jeszcze pod uwagę realizowany przez gminę leżący w interesie ogólnym cel ochrony środowiska i bezpieczeństwa energetycznego.

4. Ocena pod względem VAT dotowanej ze środków państwowych rozbudowy systemów odnawialnych źródeł energii rodzi szereg kluczowych pytań dotyczących VAT, na które Trybunał musi udzielić odpowiedzi również[2] w niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Między innymi trzeba wyjaśnić, w jaki sposób należy określić świadczeniobiorcę i świadczeniodawcę. Równie kluczowe jest pytanie, czy gmina – zakładając, że byłaby świadczeniodawcą – prowadzi w takim przypadku działalność gospodarczą. Gdyby należało udzielić odpowiedzi twierdzącej, trzeba by rozstrzygnąć, czy dokonuje ona transakcji w celu wspomagania rozbudowy systemów odnawialnych źródeł energii jako organ władzy publicznej i czy wywołują one znaczące zakłócenia konkurencji.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[3] (zwanej dalej „dyrektywą 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. Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT:

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

[2] Podobne pytania powstają w równolegle toczącym się postępowaniu w sprawie C-616/21.

[3] Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), ostatnio zmieniona dyrektywą 2022/890/UE z dnia 3 czerwca 2022 r. (Dz.U. 2022, L 155, s. 1).

»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 dyrektywy VAT brzmi natomiast następująco:

„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, 135, 136 i 371, art. 374–377, art. 378 ust. 2, art. 379 ust. 2 lub art. 380–390c, za działalność, którą podmioty te wykonują jako organy władzy publicznej".

8. Artykuł 73 dyrektywy VAT reguluje podstawę opodatkowania:

„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".

B. Prawo polskie

9. Rzeczpospolita Polska implementowała dyrektywę VAT na mocy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r., poz. 2174, ze zmianami, zwanej dalej „ustawą o VAT").

10. Artykuł 29a ust. 1 ustawy o VAT dotyczy podstawy opodatkowania i stanowi:

„Podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2, 3 i 5, art. 30a–30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika".

11. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2020 r., poz. 1219, ze zmianami, zwana dalej „ustawą o ochronie środowiska") stanowi w art. 400a ust. 1:

„Finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej obejmuje:

[…]

21) przedsięwzięcia związane z ochroną powietrza;

22) wspomaganie wykorzystania lokalnych źródeł energii odnawialnej oraz wprowadzania bardziej przyjaznych dla środowiska nośników energii;

[…]".

12. Zgodnie z art. 403 ust. 2 ustawy o ochronie środowiska:

„Do zadań własnych gmin należy finansowanie ochrony środowiska w zakresie określonym w art. 400a ust. 1 pkt […] 21–25 […] w wysokości nie mniejszej niż kwota wpływów z tytułu opłat i kar, o których mowa w art. 402 ust. 4, 5 i 6, stanowiących dochody budżetów gmin, pomniejszona o nadwyżkę z tytułu tych dochodów przekazywaną do wojewódzkich funduszy".

III. Stan faktyczny i wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

13. Gmina O. (Polska, zwana dalej „gminą") jest jednostką samorządu terytorialnego wykonującą własne zadania samorządowe. Jest ona jednocześnie również zarejestrowana jako podatnik VAT.

14. Zawarła ona umowę o partnerstwie z trzema innymi gminami w sprawie realizacji projektu dotyczącego instalacji systemów odnawialnych źródeł energii (zwanych dalej „OZE") na terenie tych czterech gmin (zwanego dalej „projektem").

15. Jedna z gmin, jako lider projektu, zawarła w imieniu wszystkich partnerów umowę o dofinansowanie projektu z województwem. Same środki pochodzą z funduszu unijnego. Uzyskane dofinansowanie zostanie przekazane partnerom w części dotyczącej poszczególnych partnerów.

16. Dofinansowanie jest przeznaczone wyłącznie na częściowe pokrycie kosztów kwalifikowalnych. Do dyskrecjonalnej decyzji każdej gminy należy sposób sfinansowania pozostałej części kosztów projektu. Dofinansowanie otrzymane przez gminę obejmuje wydatki związane z projektem i może być przeznaczone wyłącznie na wydatki niezbędne do realizacji tego projektu. Gminie zostało przyznane dofinansowanie w wysokości 75% całkowitych kosztów kwalifikowalnych projektu.

17. Głównym celem projektu jest zwiększenie udziału OZE w ogólnej produkcji energii oraz zmniejszenie emisji zanieczyszczeń atmosferycznych, propagowanie wykorzystywania energii słonecznej, stymulowanie rozwoju wykorzystania OZE wśród odbiorców indywidualnych poprzez zainstalowanie ekologicznych i bardziej przyjaznych środowisku systemów OZE. W ramach projektu gmina realizuje przyjętą przez Radę Ministrów „Politykę Energetyczną Polski do 2030 roku", przyjętą w dniu 10 listopada 2009 r., w ramach której 20% wytwarzanej energii ma pochodzić z OZE.

18. W ramach projektu będą instalowane panele fotowoltaiczne, powietrzne pompy ciepła do podgrzewania wody użytkowej i kolektory słoneczne na nieruchomościach należących do mieszkańców i osób prawnych. Gmina zawarła umowy z osobami fizycznymi (mieszkańcami) będącymi właścicielami nieruchomości, którzy chcą skorzystać z rozbudowy systemów OZE. Właściciele nieruchomości są zobowiązani do uiszczenia w umówionym terminie wkładu własnego na rachunek bankowy gminy.

19. Zgodnie z umową zawartą z właścicielami nieruchomości wszystkie systemy OZE będą stanowiły własność gminy przez okres trwałości projektu, to znaczy przez okres pięciu lat od dnia otrzymania ostatniej płatności, którą to płatność gmina otrzyma na podstawie umowy o dofinansowanie i umowy o partnerstwie. Po tym okresie prawo własności do systemu OZE zostanie przeniesione na właściciela nieruchomości. Przez okres trwałości projektu właściciel nieruchomości nie będzie mógł sprzedać ani oddać systemu OZE. Również gmina, przez okres trwałości projektu, nie może sprzedać, darować ani zdemontować instalacji, gdyż to mogłoby narazić gminę na konieczność zwrotu dofinansowania. Właściciele mogą korzystać, bez dodatkowych opłat, z systemu OZE, zgodnie z zasadami wynikającymi z umowy. Gmina została upoważniona przez właściciela nieruchomości do występowania w jego imieniu przed właściwymi organami administracyjnymi, przy ubieganiu się o uzyskanie przewidzianych przepisami prawa pozwoleń, niezbędnych do usytuowania instalacji na obszarze jego nieruchomości.

20. Gmina zobowiązała się do wyłonienia wykonawcy, ustalenia harmonogramu realizacji prac montażowych, sprawowania bieżącego nadzoru inwestorskiego, przeprowadzenia odbiorów końcowych i rozliczenia finansowego projektu.

21. Wkład własny uiszczany przez właścicieli nieruchomości jest jedyną odpłatnością z ich strony na rzecz gminy wynikającą z realizacji projektu. Wkład ten stanowi część kosztów kwalifikowalnych konkretnego systemu OZE określonego przez wykonawcę, to znaczy wynagrodzenia należnego wykonawcy za ten konkretny system. Część ta to 25% kosztów kwalifikowalnych, przy czym umowa z właścicielem nieruchomości zawiera również maksymalną wysokość wkładu własnego, określoną kwotowo. Oznacza to, że rzeczywisty wkład własny właściciela nieruchomości może być również niższy niż 25% kosztów kwalifikowalnych.

22. Wpłaty właścicieli nieruchomości nie są przeznaczane na koszty nadzoru i promocji. Te koszty kwalifikowalne gmina pokrywa z własnych środków i z dofinansowania. Systemy OZE będą instalowane przez wykonawcę, który zostanie wyłoniony w drodze przetargu nieograniczonego na podstawie przepisów o zamówieniach publicznych.

23. Umowa z wykonawcą będzie pięciostronna. Stronami będą wykonawca i cztery zamawiające gminy. Umowa będzie określała zakres i rodzaj systemów OZE, jaki będzie wykonany dla poszczególnych gmin. Każda gmina będzie rozliczać się odrębnie z wykonawcą, wobec czego wykonawca będzie wystawiał faktury na poszczególne gminy w zakresie zamówienia każdej z nich.

24. Nie ma możliwości uzyskania większego dofinansowania w przypadku zażądania wyższej ceny przez wykonawcę, niż zakładano. Natomiast dofinansowanie będzie niższe, jeżeli cena należna wykonawcy będzie niższa, niż założono we wniosku o dofinansowanie. Umowa o dofinansowanie projektu zawarta z województwem nie narzuca gminie obowiązku pozyskania wkładu własnego od właścicieli nieruchomości i nie odnosi się do wysokości ich wpłat.

25. Dofinansowanie jest przyznawane w celu współfinansowania kosztów kwalifikowalnych (w tym kosztów promocji, nadzoru budowlanego) dokonywanych przez gminę w ramach projektu i z tych kosztów gmina rozliczać się będzie z instytucją udzielającą dofinansowania. O wysokości dofinansowania decyduje wysokość kosztów kwalifikowalnych ponoszonych przez gminę na zakupy związane z projektem.

26. Gmina wystąpiła o indywidulaną interpretację podatkową dotyczącą jej obowiązku w zakresie VAT w odniesieniu do usług w ramach instalacji systemów OZE. Zdaniem gminy jej świadczenia nie podlegają opodatkowaniu VAT, ponieważ są wykonywane w ramach reżimu publicznoprawnego, a nie w ramach działalności gospodarczej. W konsekwencji wkład własny i dofinansowanie nie stanowią wynagrodzenia za wykonane świadczenia.

27. W interpretacji indywidualnej z dnia 7 sierpnia 2019 r. organ podatkowy uznał stanowisko gminy za nieprawidłowe. W uzasadnieniu wskazał, że gmina jest podatnikiem VAT w odniesieniu do tych czynności. Ani wykonywanie zadań własnych przez gminę, ani cel projektu nie uzasadniają odstępstwa od opodatkowania VAT. Wykonywanie opisanych czynności musi bowiem jeszcze podlegać szczególnym uregulowaniom publicznoprawnym z użyciem przywilejów władztwa państwowego.

28. Gmina wniosła skargę na tę interpretację podatkową. Sąd pierwszej instancji oddalił skargę. W ocenie sądu nieekwiwalentność wkładów własnych jest zasadniczo cechą wszystkich stosunków cywilnoprawnych, w których otrzymywana jest tak zwana dotacja do ceny towarów lub usługi. Sąd nie podzielił też stanowiska gminy, że czynności nie są podejmowane w celu zarobkowym, a w celu zwiększenia udziału OZE w ogólnej produkcji energii. W ocenie sądu realizacja drugiego z celów nie wyklucza realizacji celu pierwszego. Gmina otrzymuje od właścicieli nieruchomości zwrot 25% poniesionych kosztów kwalifikowanych, instalacja nie odbywa się zatem bez udziału finansowego właścicieli nieruchomości. Okoliczność, że gmina nie osiąga zysku, również nie wpływa na ocenę, czy te czynności wchodzą w zakres działalności gospodarczej.

29. Gmina wniosła środek zaskarżenia do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska). Ten ostatni zawiesił postępowanie i skierował do Trybunału w drodze wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE następujące pytania:

„1) Czy przepisy dyrektywy VAT, a w szczególności art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 tej dyrektywy, należy interpretować w ten sposób, że gmina (organ władzy publicznej) działa w charakterze podatnika VAT, realizując projekt, którego celem jest zwiększenie udziału [OZE], poprzez zobowiązanie się na mocy zawartej z właścicielami nieruchomości umowy cywilnoprawnej do wykonania i montażu systemów [OZE] na ich nieruchomościach, oraz – po upływie określonego czasu – do przekazania własności tych systemów na rzecz właścicieli nieruchomości?

2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy do podstawy opodatkowania w rozumieniu art. 73 tej dyrektywy należy wliczyć otrzymane przez gminę (organ władzy publicznej) dofinansowanie ze środków europejskich na realizację projektów dotyczących [OZE]?”.

30. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie przedstawiły: gmina, Polska, polski organ podatkowy oraz Komisja Europejska. Zgodnie z art. 76 § 2 regulaminu postępowania Trybunał podjął decyzję o pominięciu rozprawy.

IV. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytań prejudycjalnych

31. Jeżeli pytanie prejudycjalne bierze się dosłownie, to na pierwszy rzut oka wydaje się, że sądowi odsyłającemu chodzi o subsumpcję konkretnego stanu faktycznego pod dyrektywę VAT. Jednakże do oceny okoliczności faktycznych jest wyłącznie właściwy sąd odsyłający[4]. W istocie sąd pyta jednak, jak należy interpretować art. 2, 9, 13 i 73 tej dyrektywy, aby móc następnie rozstrzygnąć, czy gmina – tak jak utrzymuje organ podatkowy – w ogóle świadczy tutaj na rzecz mieszkańców podlegającą opodatkowaniu dostawę lub usługę i co jest w tym względzie podstawą opodatkowania.

32. Aby były objęte dyrektywą VAT, czynności gminy w ramach promowania energii odnawialnych musiałyby być dostawą lub usługą, którą gmina świadczyła *odpłatnie* na rzecz swoich mieszkańców [art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT; na ten temat sekcja B poniżej]. Ta dostawa lub usługa musiałaby zostać wykonana w ramach *działalności gospodarczej* (art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT; na ten temat sekcja C poniżej), aby gmina działała również w charakterze podatnika. Jednak w pewnych okolicznościach gminy nie są uważane za podatników, jeżeli wykonywały działalność gospodarczą *jako organy władzy publicznej* (art. 13 dyrektywy VAT). Dlatego na koniec należy zbadać jeszcze ten wyjątek (na ten temat sekcja D poniżej).

B. W przedmiocie określenia świadczącego oraz odbiorcy dostawy i usługi

33. VAT jako ogólny podatek konsumpcyjny ma na celu opodatkowanie zdolności konsumenta do zapłaty, co znajduje odzwierciedlenie w wydatkowaniu przez niego aktywów w celu uzyskania korzyści konsumpcyjnej[5]. Zatem świadczeniobiorca musiał otrzymać korzyść konsumpcyjną. Dotyczy to w równej mierze dostawy, jak i usługi w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT.

34. W niniejszej sprawie możliwą korzyścią konsumpcyjną jest instalacja systemu do korzystania z energii odnawialnych. Przeniesienie własności tego systemu stanowi dostawę (art. 14 dyrektywy VAT), przekazanie do użytkowania zaś usługę (art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT).

35. Należy jednak wyjaśnić, kto i na czyją rzecz wyświadczył tę korzyść (dostawę lub usługę). W rachubę wchodzi świadczenie spełniane na rzecz gminy przez przedsiębiorstwo zajmujące się instalacją, ponieważ udzieliła ona zlecenia i zapłaciła mu za nie oraz otrzymała własność systemu. W rachubę wchodzi jednak również świadczenie wykonywane przez przedsiębiorstwo na rzecz mieszkańca, na którego nieruchomości jest instalowany system i który może z niego korzystać przez następne pięć lat, a po tym okresie staje się właścicielem tego systemu, i z tego tytułu ponosi 25% kosztów. W tym ostatnim przypadku gmina nie dokonałaby transakcji podlegającej opodatkowaniu. W pierwszym przypadku wchodzi w rachubę jeszcze kolejne wykonanie świadczenia przez gminę na rzecz mieszkańca, ponieważ zawarto z nim odpowiednią umowę na

[4] Zobacz m.in. wyroki: z dnia 13 stycznia 2022 r., Termas Sulfurosas de Alcafache (C-513/20, EU:C:2022:18, pkt 36); z dnia 8 października 2020 r., Universitatea „Lucian Blaga" Sibiu i in. (C-644/19, EU:C:2020:810, pkt 47); z dnia 25 lipca 2018 r., Vernaza Ayovi (C-96/17, EU:C:2018:603, pkt 35).

[5] Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 3 maja 2012 r., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 23); z dnia 11 października 2007 r., KÖGÁZ i in. (C-283/06 i C-312/06, EU:C:2007:598, pkt 37 – „ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi"); z dnia 18 grudnia 1997 r., Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, pkt 20, 23 – „decydujący jest wyłącznie charakter podjętego zobowiązania: aby takie zobowiązanie podlegało wspólnemu systemowi VAT, musi wiązać się z konsumpcją").

instalację, użytkowanie, a następnie przeniesienie własności systemu. Na podstawie tej umowy gmina (za pośrednictwem zaangażowanego podwykonawcy) zainstalowała system na jego nieruchomości, przy czym zapłatę z tego tytułu uiścili mieszkaniec (25%) i województwo (75%).

1. Wskazówki dotyczące określenia świadczeniodawcy i świadczeniobiorcy

36. Ponieważ VAT ma na celu opodatkowanie wydatków świadczeniobiorcy na dobro konsumpcyjne, w celu *określenia świadczeniobiorcy* można zasadniczo wziąć pod uwagę tego, kto zapłacił za usługę. To on bowiem poniósł odpowiednie wydatki. Jest to jednak tylko wskazówka, ponieważ dla uznania świadczenia usług za „odpłatne" w rozumieniu dyrektywy VAT nie wymaga ona, jak wynika to również z jej art. 73, aby świadczenie wzajemne za taką usługę zostało uzyskane bezpośrednio od odbiorcy. Przeciwnie, świadczenie wzajemne może pochodzić także od osoby trzeciej [6]. Fakt, że płatności z tego tytułu dokonał nie wyłącznie mieszkaniec, lecz również województwo lub gmina, nie wyklucza więc przyjęcia, że ma miejsce świadczenie usługi na rzecz mieszkańca.

37. Ponieważ w przepisach dotyczących VAT świadczące przedsiębiorstwo działa jako poborca podatkowy na rachunek państwa [7], w celu *określenia świadczeniodawcy* należy zasadniczo wziąć pod uwagę osobę, która otrzymała świadczenie wzajemne. Tylko ta osoba może bowiem zapłacić państwu VAT zawarty w świadczeniu wzajemnym. Jako świadczeniodawca wchodzi w rachubę w tym względzie gmina. Otrzymuje ona bowiem pewną kwotę za instalację systemów zarówno od mieszkańca, jak i od województwa. Bez znaczenia jest fakt, że gmina nie instaluje systemów przy pomocy własnego personelu, lecz zleca to prywatnemu podmiotowi. Włączenie podwykonawcy jest dość powszechne w życiu gospodarczym i prowadzi do wykonywania świadczenia przez podwykonawcę na rzecz zlecającego, który następnie wykonuje to świadczenie jako świadczenie własne na rzecz swoich klientów. Trybunał już to wyjaśnił [8].

38. Fakt, że gmina przejmuje zadanie publiczne (ochrona środowiska, bezpieczeństwo energetyczne) poprzez wspieranie rozbudowy OZE, nie wyklucza również ewentualnego wykonywania świadczenia przez gminę na rzecz mieszkańców. Zgodnie z orzecznictwem odpłatne świadczenie dostaw lub usług może bowiem polegać również na wykonywaniu funkcji przyznanych i regulowanych przez ustawę w celu leżącym w interesie ogólnym [9].

2. Stosunek prawny między świadczeniodawcą i świadczeniobiorcą

39. Trybunał wyraźnie stwierdził, że w celu określenia odbiorcy świadczenia podlegającego opodatkowaniu należy ustalić, kto jest powiązany stosunkiem prawnym, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych [10]. Trybunał przyjmuje jednak taki stosunek prawny już

6 Wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 40); z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 34); z dnia 7 października 2010 r., Loyalty Management UK (C-53/09 i C-55/09, EU:C:2010:590, pkt 56).

7 Tak Trybunał Sprawiedliwości w utrwalonym orzecznictwie. Wyroki: z dnia 11 listopada 2021 r., ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, pkt 31); z dnia 15 października 2020 r., E. (VAT – Obniżenie podstawy opodatkowania) (C-335/19, EU:C:2020:829, pkt 31); z dnia 8 maja 2019 r., A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, pkt 22); z dnia 23 listopada 2017 r., Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, pkt 23); z dnia 13 marca 2008 r., Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 25); z dnia 1 kwietnia 2004 r., Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, pkt 39).

8 Wyrok z dnia 3 maja 2012 r., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 34 i nast.): dystrybutor sprzedający karty telefoniczne świadczy usługę telekomunikacyjną, która została mu wcześniej dostarczona przez operatora telefonii (jako podwykonawca).

9 Wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 39); z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 42).

10 Wyrok z dnia 3 maja 2012 r., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 33); podobnie również wyrok z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu) (C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 40 i nast.).

w przypadku, gdy istnieje wystarczająco bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem a zapłatą [11]. W tym względzie istotne warunki umowy są czynnikiem, który należy brać pod uwagę, ponieważ sytuacja umowna zwykle odzwierciedla rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i handlowe transakcji [12]. Ostatecznie ocena tych stosunków prawnych i postanowień umownych należy do sądu odsyłającego.

40. W niniejszej sprawie gmina zawarła z przedsiębiorstwem instalacyjnym umowę na montaż i przeniesienie własności systemu na gminę. Bez wątpienia ma więc miejsce świadczenie dokonywane przez przedsiębiorstwo instalacyjne na rzecz gminy. Właściciel najwyraźniej nie jest natomiast związany stosunkiem umownym z przedsiębiorstwem instalacyjnym. Istnieje jednak umowa między gminą a odpowiednim mieszkańcem dotycząca korzystania z systemu na jego nieruchomości i późniejszego przeniesienia na niego własności. To dowodzi tego, że instalacja i przekazanie systemu przez gminę są ważne dla właściciela, a zatem stanowią dla niego korzyść konsumpcyjną. Wniosek ten wzmacnia fakt, że płaci on gminie udział własny w wysokości 25% kosztów systemu. Dla kwestii odpłatności można nawet pominąć w tym względzie dalsze finansowanie systemu w wysokości 75% kosztów przez osobę trzecią.

41. Trybunał już wielokrotnie orzekł bowiem, iż okoliczność, że transakcja gospodarcza została dokonana po cenie niższej lub wyższej od kosztu produkcji, a zatem po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej, nie ma znaczenia dla kwalifikacji świadczenia jako odpłatnego. Okoliczność taka nie może mieć wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług, które zostało lub zostanie dokonane, a świadczeniem wzajemnym, które zostało lub zostanie otrzymane, w wysokości wcześniej określonej według ustalonych kryteriów [13]. W tym zakresie, jak podkreśla Polska, wystarczy wkład własny mieszkańca w wysokości 25%, aby przyjąć odpłatne świadczenie dostawy lub usługi przez gminę na jego rzecz.

3. Wniosek częściowy

42. Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że ustalenie stron, między którymi ma miejsce odpłatna dostawa lub usługa, zależy przede wszystkim od całościowej oceny istniejących stosunków prawnych. Jeżeli ta całościowa ocena wykaże, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy płatnością (tutaj dokonaną przez mieszkańca) a dostawą lub usługą (tutaj: instalacja, przekazanie do użytkowania i późniejsze przeniesienie własności systemu na mieszkańca przez gminę), wówczas ma miejsce również „odpłatne" świadczenie (dostawa lub usługa) dokonywane przez gminę.

C. Pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT

43. Aby gmina działała w tym zakresie jako podatnik, musiała ona w konkretnym przypadku prowadzić działalność gospodarczą polegającą na instalacji, przekazaniu do użytkowania i późniejszym przeniesieniu własności. Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT pojęcie

[11] Wyroki: z dnia 20 stycznia 2022 r., Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, pkt 27); z dnia 16 września 2021 r., Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, pkt 31); z dnia 20 stycznia 2021 r., Finanzamt Saarbrücken (C-288/19, EU:C:2021:32, pkt 29); z dnia 22 listopada 2018 r., MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 39).

[12] Wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 66); podobnie już wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 43).

[13] Wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 43); zob. podobnie również wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, pkt 45, 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

„działalności gospodarczej" obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie.

44. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że sformułowanie to wskazuje na szeroki zakres stosowania pojęcia „działalności gospodarczej" oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów [14].

45. Jeżeli chodzi o „wykorzystywanie […] majątku rzeczowego", to art. 9 ust. 1 akapit drugi zdanie drugie dyrektywy VAT stanowi, że uzyskiwanie dochodu w sposób ciągły *uznaje się* za działalność gospodarczą. Zatem samo zarządzanie mieniem – jeśli jest dokonywane w sposób ciągły – może być również istotne z punktu widzenia VAT. W niniejszym przypadku istnieje jednak wątpliwość co do tego, czy przekazanie do użytkowania na pięć lat i następnie przeniesienie własności w ogóle należy uznać za „wykorzystywanie […] majątku rzeczowego" [15]. Ostatecznie wydaje mi się, że chodzi raczej o przeniesienie majątku rzeczowego. Ponadto planowa i ustalona na określony czas rozbudowa systemów do wykorzystywania energii odnawialnej u wielu osób na całym obszarze gminy może być wystarczająco ciągła. Program wspomagania rozbudowy systemów odnawialnych źródeł energii przez gminę był bądź co bądź wpisany w „Politykę Energetyczną Polski do 2030 roku".

46. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że w celu ustalenia, czy dane świadczenie usług jest wykonywane za wynagrodzeniem, tak że działalność taką należy uznać za działalność gospodarczą, należy zbadać *wszystkie okoliczności*, w jakich świadczenie to jest realizowane [16].

47. Potwierdza to brzmienie art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT. Opisuje on działalność gospodarczą, która prowadzi do uznania danej osoby za podatnika, z różnymi konkretnymi zawodami lub „uznan[ymi] za takie", których działalność uważa się za działalność gospodarczą.

48. Z uwagi na trudność w precyzyjnym zdefiniowaniu działalności gospodarczej opis niezbędnej działalności gospodarczej poprzez wymienienie typowych grup zawodów („producen[ci], handlowc[y] lub usługodawc[y], włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie") nakreśla pojęcie podatnika i konieczną w tym względzie działalność gospodarczą.

49. W przeciwieństwie do pojęcia abstrakcyjnego taki opis typologiczny jest bardziej otwarty [17]. Przynależność do typu nie musi być ustalona w drodze logiczno-abstrakcyjnej subsumpcji, lecz może być określona według stopnia podobieństwa do pierwowzoru (wzorca). Przyporządkowanie to wymaga w indywidualnym przypadku całościowej oceny uwzględniającej postrzeganie obrotu.

[14] Wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 47); podobnie wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Gmina Wrocław (Przekształcenie prawa użytkowania wieczystego) (C-604/19, EU:C:2021:13269, pkt 69); w tym kierunku również wyrok z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu) (C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 39).

[15] Brakuje już majątku rzeczowego, a tym samym porównywalności z orzeczeniami, w których Trybunał musiał odróżnić okazjonalne zarządzanie mieniem od działalności gospodarczej – zob. w tym względzie wyrok z dnia 20 stycznia 2021 r., AJFP Sibiu i DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, pkt 24 i nast.).

[16] Wyroki: z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 48); z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 29); zob. podobnie wyroki: z dnia 19 lipca 2012 r., Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 34); z dnia 26 września 1996 r., Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, pkt 27).

[17] Zobacz w tym względzie szczegółowo moja opinia w sprawie Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, pkt 25).

50. W tym względzie zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału może mieć znaczenie, czy wypłata rekompensaty jest ustalana na podstawie kryteriów, które gwarantują, że wystarczy ona na pokrycie kosztów działalności usługodawcy [18]. To samo dotyczy wysokości dochodów i innych aspektów, takich jak liczba klientów [19]. Sama okoliczność, że nie za każde świadczenie usług, rozpatrywane indywidualnie, jest wypłacane wynagrodzenie w wysokości odpowiadającej kosztom związanym z tym świadczeniem, nie wystarcza do wykazania, iż cała działalność nie jest wynagradzana według kryteriów gwarantujących pokrycie kosztów działalności usługodawcy [20]. Trybunał wykluczył jednak istnienie działalności gospodarczej z uzasadnieniem, że składki płacone przez odbiorców danych świadczeń służą jedynie pokryciu niewielkiej części całkowitych kosztów działalności poniesionych ogółem przez świadczeniodawcę [21].

51. Takie podejście typologiczne stanowi na przykład podstawę orzeczenia Trybunału dotyczącego działalności gospodarczej członka rady nadzorczej, który otrzymywał wynagrodzenie za swoją działalność jako członek rady nadzorczej spółki kapitałowej. W rezultacie Trybunał porównał tę działalność z działalnością typowego podatnika i wykluczył istnienie działalności gospodarczej ze względu na specyfikę (wynagrodzenie niezależne od uczestnictwa w posiedzeniach lub przepracowanych godzin, brak ryzyka gospodarczego, niewielka i ryczałtowa stała kwota) [22]. To typologiczne podejście Trybunał praktykował już również w swoim orzeczeniu Gemeente Borsele [23], a wcześniej w orzeczeniu Enkler [24].

52. Analizując działalność gminy w niniejszym przypadku, można zauważyć – inaczej, niż utrzymuje polski organ podatkowy – kilka różnic w stosunku do typowego podatnika o porównywalnym zawodzie (tutaj: „instalatora kolektorów słonecznych"). Po pierwsze, gmina nie prowadzi własnej działalności w celu świadczenia tych usług. Nie zapewnia własnych instalatorów ani własnej porównywalnej struktury dystrybucji. Przeciwnie, umowy są zawierane jedynie z tymi mieszkańcami, którzy chcą skorzystać z rozbudowy systemów OZE i w tym celu zgłoszą się do gminy. Mogą oni początkowo korzystać z systemu za stosunkowo niewielki wkład własny, a po pięciu latach otrzymają go na własność. W rezultacie gmina organizuje pozostałe finansowanie za pośrednictwem instytucji państwowej, która przejmuje większą część kosztów. Organizuje ona również prywatne przedsiębiorstwo, które przejmuje instalację systemów. To ostatnie jest wyłaniane w ramach postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Nie odpowiada to typowemu wyłanianiu podwykonawcy przez przedsiębiorstwo zajmujące się instalacją kolektorów słonecznych.

[18] Wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 49); zob. podobnie wyrok z dnia 22 lutego 2018 r., Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo)

[19] Wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 49); zob. podobnie wyroki: z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 31); z dnia 19 lipca 2012 r., Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 38); z dnia 26 września 1996 r., Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, pkt 29).

[20] Wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 51).

[21] Wyroki: z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 33); z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia (C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 50). Podkreśla to również wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 52).

[22] Wyrok z dnia 13 czerwca 2019 r., IO (VAT – Działalność członka rady nadzorczej) (C-420/18, EU:C:2019:490, pkt 44).

[23] Wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 29 i nast.). Powodem był brak typowego uczestnictwa gminy w rynku – zobacz moja opinia w sprawie Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, pkt 62 i nast.).

[24] Wyrok z dnia 26 września 1996 r., Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, pkt 28 – „porównanie okoliczności"); w oparciu o to także wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, pkt 35, 36).

53. Działalność gminy wyczerpuje się wyłącznie w zorganizowaniu skutecznego finansowania i wykonania instalacji nowych systemów produkcji energii odnawialnej na terenie gminy przez podmiot prywatny. Obejmuje to w szczególności sprawowanie bieżącego nadzoru inwestorskiego i rozliczenie finansowe. Te usługi organizacyjne są rekompensowane w najlepszym razie procentowo; województwo zwraca maksymalnie 75% kwalifikowalnych kosztów. Mieszkaniec pokrywa maksymalnie 25% kosztów zaangażowanego „podwykonawcy". Natomiast typowy przedsiębiorca dodałby te koszty organizacyjne plus marżę zysku do ceny swojego świadczenia. W każdym wypadku gmina nie konkuruje z innymi prywatnymi dostawcami poprzez swoje pośredniczące świadczenia organizacyjne.

54. Takie systemy zazwyczaj nie są oferowane tak tanio przez podmiot aktywny gospodarczo (maks. 25%), zwłaszcza jeśli oferowana usługa (instalacja systemu) była wcześniej kupowana wyłącznie od osoby trzeciej po cenie rynkowej.

55. Również jeśli uwzględnić płatności województwa, które pokrywa 75% kwalifikowalnych kosztów, pozostaje nietypowa dla „normalnego" podatnika niepewność, że wynagrodzenie w najlepszym razie pokryje koszty. Kwestia, czy i w jakim zakresie strona trzecia zwraca poniesione koszty, pozostaje bowiem otwarta do czasu podjęcia późniejszej decyzji przez osobę trzecią (tutaj: województwo). Gmina nie rozwija w tym względzie inicjatywy przedsiębiorczej ani nie ma szans na zyski [25], na co również Komisja trafnie zwraca uwagę. W rezultacie ponosi ona jedynie ryzyko straty. Żaden typowy podatnik nie prowadziłby swojego przedsiębiorstwa w taki sposób, że organizuje coś dla klienta, ale ponosi jedynie ryzyko strat i nie ma jakichkolwiek szans na zysk nawet w bardzo długim okresie.

56. Również powód działania gminy nie ma charakteru ekonomicznego. Nie chodzi o generowanie kolejnych dochodów lub maksymalizację istniejących zysków czy o to, by w ogóle uzyskiwać nadwyżki. Przeciwnie, na pierwszym planie stoją względy interesu ogólnego (ochrona środowiska i bezpieczeństwo energetyczne) na korzyść wszystkich. Typowy podatnik działa inaczej.

57. Okoliczności, w jakich doszło do świadczenia rozpatrywanego w postępowaniu głównym, różnią się więc od tych, w jakich zwykle prowadzi się działalność w zakresie instalacji systemów produkcji energii odnawialnej. Gmina nie oferuje również tutaj świadczeń na ogólnym rynku takich systemów, lecz sama jest raczej ich konsumentem końcowym. Nabywa ona te świadczenia od przedsiębiorstwa instalacyjnego, z którym (wraz z innymi zainteresowanymi gminami) jest związana umową, i udostępnia je mieszkańcom na swoim terenie w celu osiągnięcia lub promowania celów ochrony środowiska, a obecnie również bezpieczeństwa energetycznego [26].

58. Artykuł 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy zatem interpretować w ten sposób, że w ramach całościowej oceny wymaga on porównania konkretnej działalności z działalnością typowego podatnika danej grupy zawodowej. Z uwagi na opisane powyżej okoliczności istnieją wątpliwości co do tego, czy gmina prowadzi w ten sposób działalność gospodarczą. Konkretne rozstrzygnięcie należy jednak do sądu odsyłającego.

[25] W odniesieniu do ponoszenia ryzyka gospodarczego zob. również wyrok z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu) (C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 41).

[26] Zobacz prawie identyczne brzmienie w wyroku z dnia 12 maja 2016 r., Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 35).

D. Pomocniczo: w przedmiocie transakcji dokonywanych przez podmioty prawa publicznego „jako organy władzy publicznej”

59. Gdyby mimo to uznać, że miała miejsce działalność gospodarcza art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, należałoby wyjaśnić, czy zastosowanie ma art. 13 dyrektywy VAT. Przepis ten ustanawia fikcję, że w pewnych okolicznościach podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników, nawet jeśli prowadzą działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT.

1. Charakter i cel art. 13 dyrektywy VAT

60. Artykuł 13 dyrektywy VAT nie jest zwolnieniem podatkowym[27], albowiem zarówno obowiązek podatkowy, jak i zwolnienie podatkowe zakładają działalność gospodarczą *podatnika* (zob. na przykład uregulowanie zwolnień podatkowych w art. 131 i nast. dyrektywy). Transakcje objęte art. 13 dyrektywy VAT nie są taką działalnością i dlatego nie podlegają opodatkowaniu. Pozostają one poza zakresem dyrektywy VAT.

61. Warunkiem w tym względzie jest, aby podmiot prawa publicznego (tutaj: gmina) „dokonywał transakcji” jako organ władzy publicznej (ust. 1), chyba że prowadziłoby to do znaczących zakłóceń konkurencji (akapit drugi).

62. Moim zdaniem to odstępstwo odnoszące się do podmiotów prawa publicznego opiera się na założeniu, że czynności w ramach władzy publicznej dokonywane przez państwo jako wierzyciela podatkowego nie muszą być przez nie ponownie opodatkowane w celu zachowania neutralnych warunków konkurencji[28]. Według wymaganej oceny typologicznej taka „działalność urzędowa” z reguły nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT. Jeżeli jednak jest taką działalnością, to art. 13 dyrektywy VAT, w znaczeniu *regulacji upraszczającej*, zapobiega powstaniu z tego tytułu obowiązków podatkowych (ewidencyjnych, deklaracyjnych i płatniczych) po stronie państwa. Trudno to jednak pogodzić z naszkicowaną powyżej koncepcją podatku konsumpcyjnego zawartą w dyrektywie VAT (pkt 33)[29], ponieważ prawidłowe opodatkowanie konsumenta końcowego nie może zależeć od tego, czy zaopatrzenie konsumenta odbywa się w ramach władzy publicznej, czy też nie.

63. Niemniej jednak dyrektywa VAT przewiduje szczególne traktowanie podmiotów prawa publicznego w przypadku transakcji, których dokonują one jako organy władzy publicznej. Może temu przyświecać idea, że w przypadku wykonywania władzy publicznej za opłatą (np. wydania paszportu za opłatą – przy założeniu, że byłaby to działalność gospodarcza w rozumieniu art. 9 dyrektywy VAT) zwykle nie ma konkurencji, którą należy chronić, a samoopodatkowanie państwa nie ma wówczas większego sensu. Gdyby jednak miało dojść do znaczących zakłóceń konkurencji, ponieważ podmioty prywatne mogłyby świadczyć tę samą usługę, odstępstwo zawarte w akapicie drugim zapobiegałoby zakłóceniu warunków neutralności konkurencji między dostawcami porównywalnych usług.

[27] Inaczej, niż to wybrzmiewa w niektórych orzeczeniach Trybunału – np. wyroki: z dnia 10 kwietnia 2019 r., PSM „K” (C-214/18, EU:C:2019:301, pkt 38); z dnia 29 października 2015 r., Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, pkt 71, 75); z dnia 13 grudnia 2007 r., Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, pkt 41); lub w niektórych opiniach – np. opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura w sprawie Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:345, pkt 10, 12, 16, 18, 30).

[28] Zobacz w odniesieniu do problematyki „samoopodatkowania państwa” moja opinia w sprawie Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, pkt 23 i nast.).

[29] Zobacz w przedmiocie klasyfikacji art. 13 dyrektywy VAT również moja opinia w sprawie Gemeente Borsele i Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, pkt 24 i nast.).

2. Transakcje dokonywane w charakterze organu władzy publicznej

64. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że działalnością wykonywaną w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu tego przepisu jest działalność wykonywana przez pomioty prawa publicznego w ramach właściwego dla nich reżimu prawnego, z wyłączeniem tej działalności, która jest wykonywana przez nie na tych samych warunkach prawnych co obowiązujące prywatne podmioty gospodarcze [30]. Jedynym kryterium, które pozwala na wyraźne rozróżnienie między tymi dwoma rodzajami działalności, jest reżim prawny mający zastosowanie na mocy prawa krajowego [31]. Z uwagi na charakter oceny, jakiej należy dokonać, to do sądu krajowego należy dokonanie kwalifikacji spornej w postępowaniu przed nim działalności w oparciu o powyżej przedstawione kryterium [32]. Orzecznictwo Trybunału wydaje się brać pod uwagę przede wszystkim publicznoprawny lub prywatny charakter podstawy prawnej.

65. W niniejszym przypadku gmina działała raczej w ramach prawa cywilnego. Umowa zawarta przez gminę z mieszkańcem wydaje się „normalną" umową cywilnoprawną, która reguluje zastrzeżenie własności przez gminę przez następne pięć lat, przysługujące mieszkańcowi prawo użytkowania w tym okresie oraz przejście własności systemu po upływie tego okresu. Gmina nie prowadziłaby więc działalności w ramach szczególnego reżimu publicznoprawnego. Artykuł 13 dyrektywy VAT nie miałby wówczas zastosowania – inaczej niż w przypadku komunalnego usuwania azbestu w sprawie Gmina L. [33].

66. Wątpię jednak, by Trybunał rzeczywiście zamierzał uzależnić zakres zastosowania art. 13 dyrektywy VAT wyłącznie od charakteru podstawy prawnej. Stwierdził on wprawdzie, że jedynym kryterium, które pozwala na wyraźne rozróżnienie między tymi dwoma rodzajami działalności, jest reżim prawny mający zastosowanie na mocy prawa krajowego [34]. Jednocześnie podkreśla on jednak również, że transakcje dokonywane przez podmiot prawa publicznego jako organ władzy publicznej nie obejmują działalności, która jest wykonywana przez niego na tych samych warunkach prawnych co obowiązujące prywatne podmioty gospodarcze [35].

67. Jednakże, jak wyjaśniono przy analizie działalności gospodarczej, działalność gminy wykazuje w niniejszym przypadku kilka cech szczególnych, których nie miałaby działalność prywatnego podmiotu gospodarczego. Moim zdaniem wyłącza to istnienie działalności gospodarczej w niniejszym przypadku (na ten temat pkt 43 i nast. powyżej), wobec czego nie pojawia się pytanie o art. 13 dyrektywy VAT. Jeżeli jednak pojęcie działalności gospodarczej miałoby być interpretowane szeroko i zostać potwierdzone w niniejszym przypadku, to wyżej wymienione cechy szczególne powinno móc się uwzględnić przynajmniej w ramach art. 13 dyrektywy VAT. Jest to jednak możliwe tylko wtedy, gdy nie ma znaczenia podstawa prawna, na której gmina dokonywała czynności z mieszkańcem.

[30] Wyroki: z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 21); z dnia 14 grudnia 2000 r., Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

[31] Wyroki: z dnia 15 maja 1990 r., Comune di Carpaneto Piacentino i in. (C-4/89, EU:C:1990:204, pkt 10); z dnia 17 października 1989 r., Comune di Carpaneto Piacentino i in. (231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, pkt 15).

[32] Utrwalone orzecznictwo Trybunału – zob. wyrok z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

[33] Sprawa ta jest zawisła pod sygnaturą C-616/21. Zobacz moja opinia z dzisiejszego dnia.

[34] Wyroki: z dnia 15 maja 1990 r., Comune di Carpaneto Piacentino i in. (C-4/89, EU:C:1990:204, pkt 10); z dnia 17 października 1989 r., Comune di Carpaneto Piacentino i in. (231/87 i 129/88, EU:C:1989:381, pkt 15).

[35] Wyroki: z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 21); z dnia 14 grudnia 2000 r., Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, pkt 17); z dnia 12 września 2000 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-359/97, EU:C:2000:426, pkt 50).

68. Czysto formalne odnoszenie się do podstawy prawnej jest ponadto wątpliwe z tego względu, że w niektórych państwach członkowskich umożliwia się podmiotom prawa publicznego zawieranie umów zamiast na podstawie prawa cywilnego również na podstawie prawa publicznego. Zakres zastosowania dyrektywy VAT nie powinien jednak zależeć od wyboru formy działania (umowa publicznoprawna lub cywilnoprawna), lecz od kryteriów materialnych. Dlatego też decydujące powinny być przedmiot i kontekst stosunku prawnego, a nie jego klasyfikacja jako publicznoprawny lub prywatny na mocy danego prawa państwa członkowskiego.

69. Właśnie w niniejszym przypadku można skonstatować, że z materialnego punktu widzenia gmina nie działa na tych samych warunkach prawnych co obowiązujące inne prywatne podmioty gospodarcze, nawet jeśli ostatecznie – o ile wiadomo – zawarła z mieszkańcem umowę prawa prywatnego. Najpierw projekt jest realizowany w drodze współpracy między gminami, które zawarły odpowiednią umowę o dofinansowanie z województwem wyposażonym w fundusze europejskie, aby w ogóle móc sfinansować projekt. Następnie działanie gminy ogranicza się do nieodpłatnej organizacji wspomagania rozbudowy systemu produkcji energii odnawialnej na rzecz konsumenta (mieszkańca). Realizacja jest dokonywana następnie przez podmiot prywatny, który został wyłoniony na podstawie prawa publicznego (w ramach prawa zamówień publicznych). Dokonując całościowej oceny materialnej można zatem stwierdzić, że gmina nie wykonywała swojej działalności na tych samych warunkach prawnych co inne prywatne podmioty gospodarcze, nawet jeśli umowa z mieszkańcem miała być umową prawa prywatnego.

70. W ramach takiej całościowej oceny materialnej art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT ma zatem zasadniczo zastosowanie, a gmina nie byłaby uważana za podatnika.

3. Brak znaczących zakłóceń konkurencji

71. Zgodnie z art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT podmiot prawa publicznego, nawet jeśli dokonuje transakcji jako organ władzy publicznej, jest jednak również uważany za podatnika, gdyby wykluczenie z kategorii podatników prowadziło do znaczących zakłóceń konkurencji. Zgodnie z akapitem trzecim jest on uważany w każdych okolicznościach za podatnika w związku z czynnościami określonymi w załączniku I, chyba że niewielka skala tych działań sprawia, że mogą być one pominięte. W załączniku I wymienione są typowe usługi zaopatrzenia dla mieszkańców państwa członkowskiego. Obejmują one dostarczanie wody, gazu itd., ale nie instalację systemów do korzystania z energii odnawialnej.

72. Powodem istnienia tego odstępstwa jest fakt, że podmiot prawa publicznego może być zobowiązany na podstawie prawa krajowego do wykonywania określonej działalności o charakterze czysto gospodarczym w ramach właściwego mu reżimu prawnego, podczas gdy ta sama działalność może być wykonywana równolegle przez prywatne podmioty gospodarcze, tak że nieopodatkowanie tego podmiotu VAT może skutkować pojawieniem się zakłóceń konkurencji[36]. Ponadto konsumenci zostaliby częściowo obciążeni VAT, a częściowo nie, mimo że obie ich grupy otrzymują to samo świadczenie (tę samą korzyść konsumpcyjną). Forma prawna świadczeniodawcy (podmiot prywatny lub publicznoprawny) nie może uzasadniać takiego różnego obciążenia świadczeniobiorcy VAT.

73. Prawodawca chciał uniknąć takiego niepożądanego skutku, przewidując w art. 13 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy VAT, że działalność wymieniona w szczegółowy sposób w załączniku I do tej dyrektywy jest „w każdym wypadku" opodatkowana VAT, chyba że jest ona nieznaczna, także

[36] Wyrok z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 33).

wówczas gdy jest ona wykonywana przez podmioty prawa publicznego działające jako organy władzy publicznej [37]. Akapity drugi i trzeci artykułu 13 ust. 1 dyrektywy VAT są zatem ściśle ze sobą powiązane, ponieważ obydwa dążą do tego samego celu, to znaczy obciążenia konsumenta VAT, nawet jeśli jego dostawca działa jako organ władzy publicznej.

74. Akapity te podlegają tej samej logice, zgodnie którą każdy rodzaj działalności mającej charakter gospodarczy, który przynosi korzyść konsumentowi, jest co do zasady opodatkowany VAT [38]. W związku z tym akapity drugi i trzeci artykułu 13 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować łącznie [39]. W ramach tej całościowej analizy znaczące zakłócenia konkurencji, do których prowadziłoby nieopodatkowanie podmiotów prawa publicznego działających w charakterze organów władzy publicznej, należy oceniać w odniesieniu do danej działalności jako takiej, przy czym ocena ta nie musi dotyczyć w szczególności danego rynku lokalnego [40].

75. Pomimo tego wyjaśnienia Trybunału ów nieokreślony element (brak znaczących zakłóceń konkurencji) nadal stwarza problemy w praktyce. Rozumiem Trybunał w ten sposób, że należy w rezultacie zbadać, czy i w jakim zakresie prywatne podmioty gospodarcze są wyłączane z dostaw dla konsumenta przez działania podmiotu prawa publicznego, nawet jeśli ten podmiot działa jedynie w ramach szczególnego reżimu publicznoprawnego. Jednakże w niniejszym przypadku znaczące zakłócenia konkurencji wydają się wykluczone ze względu na szczególne uwarunkowania programu promowania energii odnawialnej.

76. Istotnym aspektem jest przy tym fakt, że – jak wyjaśniono powyżej w sekcji C – gmina nie działa na rynku i nie oferuje świadczeń jak typowe przedsiębiorstwo, lecz sama działa raczej jako świadczeniobiorca. Przemawia za tym fakt, że osoba prywatna jest wyłaniana i angażowana do świadczenia w ramach prawa zamówień publicznych. Wniosek ten wzmacnia jeszcze okoliczność, że podmiot prywatny jest wyłaniany i angażowany w celu świadczenia w ramach prawa zamówień publicznych. Tym samym gmina nie wypiera w niniejszym przypadku prywatnego konkurenta z rynku instalacji systemów produkcji energii odnawialnej, lecz – z publicznoprawnych względów interesu ogólnego (ochrona środowiska, bezpieczeństwo energetyczne) – jedynie wstępuje pomiędzy przedsiębiorstwo zajmujące się instalacją a konsumenta końcowego (tutaj: danego mieszkańca) oraz refinansuje się częściowo ze środków państwowych pochodzących od innego podmiotu prawa publicznego.

77. W takiej sytuacji można moim zdaniem wykluczyć zakłócenia konkurencji, w każdym razie o znaczącym stopniu. Fakt, że zostaną uzyskane takie same wpływy z VAT, jak w sytuacji gdyby właściciel na własny koszt (zamiast gminy) skorzystał z usług przedsiębiorstwa zajmującego się instalacją, również przemawia za zastosowaniem art. 13 dyrektywy VAT do działalności gminy w ramach konkretnego programu wspomagania.

4. Wniosek częściowy

78. Artykuł 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że, po pierwsze, ustalenia, czy transakcje są dokonywane w charakterze organu władzy publicznej, należy dokonywać w świetle całościowej analizy materialnej. Zatem może być bez znaczenia, jeśli

[37] Wyrok z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 34); podobnie również wyrok z dnia 19 stycznia 2017 r., Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, pkt 39).

[38] Wyrok z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 38).

[39] Wyrok z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 39).

[40] Wyroki: z dnia 19 stycznia 2017 r., Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, pkt 41); z dnia 16 września 2008 r., Isle of Wight Council i in. (C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 53).

umowa z mieszkańcem ma charakter cywilnoprawny, ale wszystkie inne elementy działalności w ramach programu wspomagania nie były wykonywane na takich samych warunkach prawnych jak te dotyczące innych prywatnych podmiotów gospodarczych.

79. Po drugie, można wykluczyć znaczące zakłócenia konkurencji, jeżeli warunki działalności publicznoprawnej zapewniają, że prywatne podmioty gospodarcze nie są wyłączane z dostaw dla konsumentów, ale – jak w niniejszej sprawie – są w nie angażowane.

E. Dofinansowanie jako część podstawy opodatkowania

80. Ponieważ moim zdaniem w niniejszym przypadku gmina nie prowadzi działalności gospodarczej, a nawet w razie uznania, że ma miejsce działalność gospodarcza, art. 13 dyrektywy VAT powoduje, że gmina nie jest uważana za podatnika, nie trzeba udzielać odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne dotyczące włączenia dofinansowania do podstawy opodatkowania.

V. Wnioski

81. Proponuję zatem, aby na pytania Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska) Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

1) Artykuł 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że rozstrzygnięcie o tym, między kim ma miejsce odpłatna dostawa lub usługa, zależy przede wszystkim od całościowej oceny istniejących stosunków prawnych. Jeżeli ocena ta wykaże, że istnieje bezpośredni związek między płatnością osoby trzeciej a dostawą lub usługą, ma miejsce „odpłatne” świadczenie.

2) Artykuł 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wymaga on porównania konkretnej działalności z działalnością typowego podatnika danej grupy zawodowej.

3) Artykuł 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że, po pierwsze, ustalenia, czy transakcja jest dokonywana w charakterze organu władzy publicznej, należy dokonywać w świetle całościowej analizy materialnej. Zatem może być bez znaczenia, jeśli umowa z mieszkańcem ma charakter cywilnoprawny, ale wszystkie inne elementy działalności w ramach programu wspomagania nie były wykonywane na takich samych warunkach prawnych jak te dotyczące innych prywatnych podmiotów gospodarczych. Po drugie, można wykluczyć znaczące zakłócenia konkurencji, jeżeli warunki działalności publicznoprawnej zapewniają, że prywatne podmioty gospodarcze nie są wyłączane z dostaw dla konsumentów, ale są w nie angażowane.