Zbiór Orzeczeń

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

Sprawa C-616/21

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
przeciwko
Gminie L.

[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 nieodpłatnie organizujący usuwanie azbestu na terenie gminy na rzecz mieszkańców, ale otrzymujący z tego tytułu dotację z funduszu – Brak znaczących zakłóceń konkurencji

I. Wprowadzenie

1. Usuwanie przez gminę niebezpiecznych odpadów, takich jak wyroby zawierające azbest, nie tylko służy ochronie zdrowia mieszkańców, ale może również nasuwać interesujące pytania dotyczące VAT. Gdyby zainteresowani mieszkańcy sami zlecili usuwanie azbestu danemu przedsiębiorstwu, ocena z punktu widzenia VAT byłaby jasna. Przedsiębiorstwo wykonuje na ich rzecz podlegające opodatkowaniu świadczenie, a państwo otrzymuje odpowiedni VAT. Dotacja państwowa w wysokości 100% kosztów na rzecz mieszkańców nie miałaby znaczenia na gruncie VAT.

2. Jednak jak wygląda sytuacja, gdy to gmina nieodpłatnie organizuje usuwanie azbestu na rzecz zainteresowanych mieszkańców, w ten sposób, że odpady te są usuwane na jej zlecenie przez przedsiębiorstwo, a następnie otrzymuje ona od osoby trzeciej (tutaj funduszu państwowego) zwrot w całości lub w części początkowo poniesionych przez nią kosztów? Również w tym zakresie państwo przynajmniej raz otrzymuje VAT poprzez przedsiębiorstwo. Jeżeli jednak gmina otrzymuje dofinansowanie w wysokości od 40% do 100% ze środków państwowych, to czy prowadzi to do kolejnego podlegającego opodatkowaniu świadczenia gminy na rzecz mieszkańców, a tym samym do powstania kolejnego zobowiązania z tytułu VAT?

3. Skutkiem powstałego w wyniku tego łańcucha świadczeń (świadczenie od przedsiębiorstwa 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.

[1] Język oryginału: niemiecki.

Jeśli dofinansowanie jest takie samo jak koszt usługi powodującej naliczenie podatku, to jest to gra o sumie zerowej z dużymi kosztami administracyjnymi. Jeżeli dofinansowanie jest niższe (lub nie wchodzi do podstawy wymiaru opodatkowania), pozostałaby nadwyżka podatku naliczonego, która zmniejsza wpływy podatkowe. Jeśli dofinansowanie jest wyższe, generowane byłyby dodatkowe wpływy podatkowe z państwowego programu wsparcia. Wszystkie trzy skutki budzą niepokój, zwłaszcza gdy weźmie się jeszcze pod uwagę cel realizowany poprzez zaangażowanie gminy (ochrona środowiska, ochrona zdrowia, zapobieganie zagrożeniom), co jest korzystne także dla ogółu, a nie tylko dla mieszkańca.

4. Ocena komunalnego usuwania azbestu dotowanego ze środków państwowych pod względem VAT rodzi szereg kluczowych pytań dotyczących VAT, na które Trybunał musi udzielić odpowiedzi na podstawie niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Między innymi należy wyjaśnić, w jaki sposób należy określić usługobiorcę i usługodawcę. Równie kluczowe jest pytanie, czy gmina – zakładając, że byłaby usługodawcą – również prowadzi w takim przypadku działalność gospodarczą.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [2] (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) przewiduje:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

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.

»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

[2] 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).

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 28 dyrektywy VAT dotyczy agenta i brzmi:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi".

9. 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

10. 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").

11. 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".

12. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2020 r., poz. 713, ze zmianami, zwana dalej „ustawą o samorządzie gminnym") reguluje w art. 7 ust. 1, co następuje:

„Zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty należy do zadań własnych gminy. W szczególności zadania własne obejmują sprawy:

1) ładu przestrzennego, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody oraz gospodarki wodnej; […]

5) ochrony zdrowia; […]".

13. 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. 400 ust. 2:

„Wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej, zwane dalej »wojewódzkimi funduszami«, są samorządowymi osobami prawnymi w rozumieniu art. 9 pkt 14 ustawy, o której mowa w ust. 1 [to znaczy ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r., poz. 869, z późniejszymi zmianami)]".

14. Artykuł 400b ust. 2 i 2a ustawy o ochronie środowiska stanowi:

„2. Celem działania wojewódzkich funduszy jest finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej w zakresie określonym w art. 400a ust. 1 pkt 2, 2a, 5–9a, 11–22 i 24–42.

2a. Celem działania Narodowego Funduszu oraz wojewódzkich funduszy jest również tworzenie warunków do wdrażania finansowania ochrony środowiska i gospodarki wodnej, w szczególności poprzez zapewnienie wsparcia działaniom służącym temu wdrażaniu oraz jego promocję, a także poprzez współpracę z innymi podmiotami, w tym z jednostkami samorządu terytorialnego, przedsiębiorcami oraz podmiotami mającymi siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej".

15. Przepisy dotyczące usuwania azbestu są zawarte w ustawie parlamentu [3]. W tym względzie istnieje uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program oczyszczania kraju z azbestu na lata 2009–2032"[4]. W uchwale tej określono zadania nałożone przez Unię Europejską w perspektywie wieloletniej oraz wyznaczono cele, ramy legislacyjne, finansowe i organizacyjne programu. W uchwale zobowiązano jednostki samorządu terytorialnego do opracowania programów usuwania wyrobów zawierających azbest.

16. Rada Miasta L., działając na podstawie ustawy o ochronie środowiska, w uchwale 227/VI/2019 z dnia 26 kwietnia 2019 r. przyjęła ,,Aktualizację Programu usuwania azbestu dla Miasta L. na lata 2018–2032". Jej wykonanie zostało powierzone Prezydentowi Miasta L. W zarządzeniu 62/9/2019 Prezydenta Miasta L. z dnia 23 września 2019 r. zostały określone zasady realizacji przedsięwzięcia. Zgodnie z załącznikiem do uchwały Rady Miasta L. działania w sferze eliminowania azbestu polegają między innymi na usuwaniu wyrobów i unieszkodliwianiu odpadów zawierających azbest na terenie L.

[3] Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest (Dz.U. z 2020 r., poz. 1680).

[4] Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program oczyszczania kraju z azbestu na lata 2009–2032"; przyjęta na podstawie ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. z 2009 r., nr 84, poz. 712).

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

17. Gmina L. (Polska; zwana dalej „gminą") jest jednostką samorządu terytorialnego. Wykonuje zadania własne, wymienione w art. 7 ustawy o samorządzie gminnym. Ponadto wykonuje wiele zadań zleconych ze sfery administracji publicznej. Jest zarejestrowana jako podatnik VAT.

18. Wdrażanie programu usuwania wyrobów zawierających azbest stanowi realizację wspomnianych ustawowych zadań gminy, a także wykonanie rządowego „Programu oczyszczania kraju z azbestu na lata 2009–2032" i odbywa się na podstawie zarządzenia Prezydenta Miasta L. z dnia 23 września 2019 r.

19. Zgodnie z tym zarządzeniem gmina usuwa (odbiera) na swoim terenie wyroby zawierające azbest z budynków mieszkalnych i gospodarczych oraz odpady zawierające azbest. Działania te nie dotyczą nieruchomości, na których prowadzona jest działalność gospodarcza. Gmina zamierza sfinansować całość kosztów usunięcia azbestu z budynków zakwalifikowanych do programu.

20. Organizuje ona to przedsięwzięcie, przyjmując wnioski od mieszkańców zainteresowanych usunięciem azbestu z ich nieruchomości. Następnie zgodnie z ustawą – Prawo zamówień publicznych gmina dokonuje wyboru wykonawcy, który będzie usuwał azbest. Następnie zawiera ona z nim umowę o świadczenie usług na nieruchomościach mieszkańców, którzy wcześniej złożyli odpowiedni wniosek do administracji gminy.

21. Po wykonaniu usług wyłoniony w tym trybie wykonawca wystawia gminie fakturę dotyczącą uzgodnionej kwoty wynagrodzenia wraz z naliczonym od tej kwoty VAT. Gmina wypłaca całe wynagrodzenie, w tym VAT, ze swoich środków. Następnie gmina ubiega się o zrefundowanie całości lub części poniesionych w tym celu wydatków w formie dotacji z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w L. Dotacja ta może wynieść od 40% do 100% kosztów, w zależności od spełnienia wymogów określonych przez Fundusz. Mieszkańcy nie ponoszą z tego tytułu żadnych kosztów, a gmina nie zawiera z nimi również żadnych umów dotyczących usuwania azbestu z ich nieruchomości.

22. W dniu 7 stycznia 2020 r. gmina zwróciła się do organów podatkowych z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej następujących kwestii:

– czy przy realizacji tego programu gmina występuje w roli organu, o którym mowa w art. 15 ust. 6 ustawy o VAT?

– czy otrzymanie dotacji z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w L. spowoduje powstanie dla gminy obowiązku podatkowego na podstawie art. 19a ust. 5 pkt 2 w związku z ust. 6 ustawy o VAT?

– czy gminie przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego na podstawie wystawionych przez wykonawcę wyłonionego zgodnie z ustawą – Prawo zamówień publicznych faktur, dokumentujących usuwanie wyrobów zawierających azbest z budynków osób fizycznych i wspólnot mieszkaniowych zakwalifikowanych do programu usuwania azbestu dla L.?

23. Przedstawiając swoje stanowisko, gmina stwierdziła, że działa jako podmiot prawa publicznego. Będąc jednostką samorządu terytorialnego, wykonuje ona zadania własne wynikające z art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o samorządzie gminnym oraz wymienionych powyżej programów

rządowych. Finansuje ona nieodpłatne usuwanie azbestu na rzecz mieszkańców będących członkami lokalnej wspólnoty, od których z tego tytułu nie są pobierane jakiekolwiek należności, opłaty, składki lub płatności. Ponadto nie istnieje niebezpieczeństwo zakłócenia konkurencji, o którym mowa w art. 13 dyrektywy VAT. Gmina nie realizuje bowiem przedsięwzięcia własnymi siłami i środkami przez swoich pracowników. Musi ona natomiast wyłonić wykonawcę na podstawie przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych, co stanowi działanie wzmacniające konkurencyjność.

24. W interpretacji indywidualnej z dnia 13 marca 2020 r. organ podatkowy stwierdził, że przedstawione przez gminę przedsięwzięcie należy zaliczyć do czynności opodatkowanych VAT. Polega ono bowiem na odsprzedaży na rzecz mieszkańców gminy usług usuwania azbestu zakupionych od wyłonionego wykonawcy. Gmina nabywa te usługi od wyłonionego na podstawie ustawy – Prawo zamówień publicznych przedsiębiorcy we własnym imieniu, ale na rzecz osób trzecich. Tym samym, stosownie do art. 8 ust. 2a ustawy o VAT, gmina wchodzi w rolę podmiotu świadczącego usługi, nawet jeśli nie zawiera umów z mieszkańcami. Odbiorcami usług nie są wszyscy mieszkańcy gminy, ale wyłącznie ci, którzy złożą stosowne wnioski o usunięcie azbestu z ich nieruchomości. Nie jest przy tym istotne, że z efektów przedsięwzięcia pośrednio korzystają wszyscy mieszkańcy.

25. Organ podatkowy podkreślił, że wykonawcę wyłania gmina (nie mieszkańcy), gmina zawiera umowę z wykonawcą, na jej rzecz zostaną wystawione faktury, ona płaci wynagrodzenie z własnych środków. Tym samym gmina aktywnie uczestniczy w świadczeniu usług. Występują skonkretyzowane świadczenia ze strony gminy na rzecz poszczególnych, zindywidualizowanych właścicieli nieruchomości, którzy złożyli wniosek, i z pokryciem kosztów tych konkretnych świadczeń jest związana dotacja z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w L.

26. W świetle powyższych rozważań organ podatkowy przypisał gminie status podatnika VAT i stwierdził, że wykonywanie wymienionych czynności podlega opodatkowaniu VAT, a zatem powstaje obowiązek podatkowy obejmujący także dotację przyznaną z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w L. Jednocześnie istnieje prawo do odliczenia VAT naliczonego z faktur wystawionych przez wykonawcę.

27. Wyrokiem z dnia 21 lipca 2020 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Polska) uchylił interpretację indywidualną z dnia 13 marca 2020 r., wskazując w uzasadnieniu, że gmina, która otrzymuje dotację w celu usuwania azbestu z nieruchomości jej mieszkańców i nie pobiera z tego tytułu od mieszkańców żadnego wynagrodzenia, przy realizacji tego przedsięwzięcia nie działa jako podatnik VAT. W ramach usuwania azbestu z terenu gminy, w tym z nieruchomości jej mieszkańców, nie jest realizowane przedsięwzięcie gospodarcze w sferze obrotu prywatnoprawnego. Gmina nie występuje do bliżej nieoznaczonego kręgu potencjalnych klientów z ofertą wykonania usług polegających na usuwaniu azbestu (wyrobów i odpadów zawierających azbest) w roli przedsiębiorcy działającego w warunkach wolnorynkowych.

28. W omawianych okolicznościach gmina wykonuje spoczywający na niej publicznoprawny obowiązek eliminowania azbestu z terenu gminy, jako substancji groźnej dla zdrowia i życia ludzi oraz dla środowiska naturalnego. Całokształt omawianych czynności gminy należy wiązać wyłącznie z wywiązywaniem się przez podmiot prawa publicznego z zadań publicznych, wynikających z art. 7 ust. 1 pkt 1 i 5 ustawy o samorządzie gminnym, ukierunkowanych bezpośrednio na ochronę zdrowia i życia jej mieszkańców oraz na ochronę środowiska naturalnego na administrowanym przez gminę obszarze.

29. Od tego wyroku wniesiono 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 pytanie:

„Czy przepisy dyrektywy VAT, a w szczególności art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 i art. 13 ust. 1 tej dyrektywy powinno się interpretować w ten sposób, że należy uznać za podatnika VAT gminę (organ władzy publicznej) w zakresie realizacji programu usuwania azbestu z nieruchomości znajdujących się na terenie tej gminy, stanowiących własność mieszkańców, którzy nie ponoszą z tego tytułu żadnych wydatków? Czy też taka działalność stanowi aktywność gminy jako organu władzy publicznej, podejmowaną w celu realizacji jej zadań, służących ochronie zdrowia i życia mieszkańców oraz ochronie środowiska, w związku z którą gmina nie jest uważana za podatnika VAT?”.

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 pytania prejudycjalnego

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[5]. W istocie sąd pyta jednak, jak należy interpretować art. 2, 9 i 13 tej dyrektywy, aby móc następnie rozstrzygnąć, czy gmina – tak jak utrzymuje organ podatkowy – świadczy na rzecz mieszkańców usługę podlegającą opodatkowaniu.

32. Aby były objęte dyrektywą VAT, czynności gminy w ramach usuwania azbestu musiałyby być usługą, którą gmina świadczyła *odpłatnie* na rzecz swoich mieszkańców [art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT; na ten temat sekcja B poniżej]. Ta 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).

[5] 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).

B. W przedmiocie określenia świadczącego oraz odbiorcy 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 [6]. 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. W niniejszej sprawie możliwą korzyścią konsumpcyjną jest usunięcie azbestu. Usuwanie azbestu nie jest dostawą w rozumieniu art. 14, a zatem stanowi usługę w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT.

34. Należy jednak wyjaśnić, kto i na czyją rzecz świadczył tę usługę. W rachubę wchodzi usługa świadczona na rzecz gminy przez przedsiębiorstwo zajmujące się usuwaniem (ponieważ udzieliła ona zlecenia i zapłaciła za nie) lub na rzecz mieszkańca (ponieważ azbest został usunięty z jego nieruchomości). W rachubę wchodzi jednak również usługa świadczona przez gminę na rzecz mieszkańca, ponieważ złożył on odpowiedni wniosek do gminy i gmina (za pośrednictwem zaangażowanego podwykonawcy) uwolniła go od azbestu na jego nieruchomości (na ten temat pkt 2 poniżej). Ponadto polski organ podatkowy najwyraźniej uznaje, że istnieje transakcja zlecenia w rozumieniu art. 28 dyrektywy VAT (na ten temat pkt 1 poniżej), w której gmina działała jako agent na rzecz mieszkańca.

1. W przedmiocie istnienia transakcji zlecenia

35. Artykuł 28 dyrektywy VAT stanowi, że „[w] przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług", przyjmuje się, „że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi". Jeżeli więc gmina, działając w charakterze agenta, zleciła przedsiębiorstwu usuwanie azbestu we własnym imieniu, ale na rzecz mieszkańców, wówczas przyjęto by, że sama wykonała usunięcie azbestu u mieszkańców.

36. To traktowanie transakcji zlecenia pod względem VAT jest fikcją prawną, jak podkreśla Trybunał w utrwalonym orzecznictwie [7]. Działalność agenta stanowi właściwie czystą usługę pośrednictwa, za którą otrzymuje on prowizję. Pod względem VAT usługa ta zostaje jednak przekwalifikowana tak, że jest traktowana jako usługa główna. Jest to decydujące przede wszystkim w odniesieniu do zwolnień podatkowych [8]; zostają one rozszerzone na usługi agenta. W rezultacie uzyskuje się w ten sposób jednakowe traktowanie transakcji bezpośrednich i transakcji zlecenia.

6 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").

7 Wyroki: z dnia 21 stycznia 2021 r., UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, pkt 43); z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 49, 50); z dnia 19 grudnia 2019 r., Amărăşti Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, pkt 37 i nast.); z dnia 16 września 2020 r., Valstybinė mokesčių inspekcija (Umowa o wspólnym przedsięwzięciu) (C-312/19, EU:C:2020:711, pkt 49); z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 85, 86, 88); z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 35).

8 Zobacz w ten sposób wyrok z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, pkt 36).

37. Jednakże zdaniem Trybunału [9] wynika z tego, że w celu zastosowania tego przepisu spełnione muszą być dwie przesłanki. Po pierwsze, musi istnieć zlecenie, w wykonaniu którego agent realizuje na rachunek zleceniodawcy świadczenie usług. Po drugie, świadczenie usług nabyte przez agenta oraz świadczenie usług sprzedane na rzecz zleceniodawcy muszą być identyczne.

38. Co się tyczy pierwszej przesłanki, Trybunał [10] wskazuje, że art. 14 ust. 2 lit. c) dyrektywy VAT posługuje się wyraźnie terminem „umowa", a art. 28 rzeczonej dyrektywy stanowi, że podatnik działa „na rzecz osoby trzeciej". Z tego wynika, że między agentem a zleceniodawcą musi istnieć porozumienie, którego przedmiotem jest udzielenie danego zlecenia. Dlatego też w niektórych porządkach prawnych zleceniodawca jest określany również jako „pryncypał".

39. Jeżeli jednak takie zlecenie i wynikające z tego zlecenia uprawnienie zleceniodawcy (pryncypała) do wydawania poleceń agentowi jest zasadniczą cechą transakcji zlecenia, to, jak słusznie zauważa Komisja, taka transakcja nie występuje w niniejszej sprawie. Zainteresowany mieszkaniec nie zleca gminie usuwania azbestu na swój rachunek, ale składa wniosek o zakwalifikowanie do finansowanego przez państwo programu usuwania. O tym, czy się to uda, decyduje gmina, a nie on. Poza złożeniem wniosku mieszkaniec wydaje się nie mieć żadnego wpływu na realizację usługi. W konsekwencji wykluczone jest przyjęcie, że ma miejsce transakcja zlecenia.

2. Świadczeniodawca i świadczeniobiorca usługi „usuwanie azbestu"

40. Tym samym powstaje zasadnicze pytanie, kto w niniejszej sprawie i na czyją rzecz wyświadczył usługę usuwania azbestu. To rodzi pytanie, w jaki sposób należy określić świadczeniodawcę i świadczeniobiorcę, w przypadku gdy kilka osób uczestniczy w „odpłatn[ym] świadczeni[u] usług" w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

a) Wskazówki dotyczące określenia świadczeniodawcy i świadczeniobiorcy

41. 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 jej odbiorcy. Przeciwnie, świadczenie wzajemne może pochodzić także od osoby trzeciej [11]. Fakt, że płatności z tego tytułu dokonał nie mieszkaniec, lecz fundusz lub gmina, nie wyklucza więc przyjęcia, że ma miejsce świadczenie usługi na rzecz mieszkańca.

42. Ponieważ w przepisach dotyczących VAT przedsiębiorstwo świadczące usługę działa jako poborca podatkowy na rachunek państwa [12], w celu *określenia świadczeniodawcy* należy zasadniczo wziąć pod uwagę osobę, która otrzymuje świadczenie wzajemne. Tylko ta osoba może

[9] Wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 51).

[10] Wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919, pkt 52).

[11] 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).

[12] Tak Trybunał 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).

bowiem zapłacić państwu VAT zawarty w świadczeniu wzajemnym. Jako świadczeniodawca wchodzi w rachubę w tym względzie gmina. Otrzymuje ona mianowicie z funduszu zwrot pewnej kwoty za usunięcie azbestu z nieruchomości mieszkańca. Bez znaczenia jest fakt, że gmina nie usuwa azbestu przy pomocy własnego personelu, lecz zleca to prywatnemu podmiotowi. Włączenie podwykonawcy jest dość powszechne w życiu gospodarczym i prowadzi do świadczenia usługi przez podwykonawcę na rzecz zlecającego, który następnie świadczy tę usługę jako usługę własną na rzecz swoich klientów. Trybunał już to wyjaśnił [13].

43. Fakt, że gmina przejmuje zadanie publiczne (opieka zdrowotna, zapobieganie zagrożeniom) poprzez usuwanie azbestu, nie uniemożliwia ewentualnego wykonywania świadczenia przez gminę na rzecz mieszkańców. Zgodnie z orzecznictwem odpłatne świadczenie usług może bowiem polegać również na wykonywaniu funkcji przyznanych i regulowanych przez ustawę w celu leżącym w interesie ogólnym [14].

b) Stosunek prawny między świadczeniodawcą i świadczeniobiorcą

44. 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 [15]. Trybunał przyjmuje jednak taki stosunek prawny już w przypadku, gdy istnieje wystarczająco bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem a zapłatą [16]. W tym względzie istotne warunki umowy są czynnikiem, który należy brać pod uwagę, ponieważ sytuacja umowna zwykle odzwierciedla rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i handlowe transakcji [17]. Ostatecznie ocena tych stosunków prawnych i postanowień umownych należy do sądu odsyłającego.

45. Gdyby jednak na wniosek mieszkańca gmina pośredniczyła jedynie w zawarciu umowy między nim a przedsiębiorstwem zajmującym się usuwaniem, zapłaciła świadczenie wzajemne jedynie jako „osoba trzecia" w rozumieniu art. 73 dyrektywy VAT i otrzymała z funduszu refundację części zapłaconej kwoty, wówczas istniałby bezpośredni stosunek usługowy między rzeczonym przedsiębiorstwem a mieszkańcem. Punktem odniesienia byłoby to, kto ponosi odpowiedzialność wobec mieszkańca w przypadku ewentualnych szkód w ramach tej usługi.

46. Gdyby jednak gmina zawarła umowę z przedsiębiorstwem zajmującym się usuwaniem we własnym imieniu i na własny rachunek i działała wobec danego mieszkańca (wnioskodawcy) również we własnym imieniu i na własny rachunek – ewentualnie na podstawie prawa publicznego – wówczas fundusz mógł zapłacić również jako „osoba trzecia" za wykonanie świadczenia przez gminę na rzecz mieszkańca.

[13] 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).

[14] 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).

[15] Wyrok z dnia 3 maja 2021 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.).

[16] 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).

[17] 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).

47. Jeśli dobrze rozumiem sąd odsyłający, to przedsiębiorstwo zajmujące się usuwaniem zobowiązało się wobec gminy do usunięcia azbestu z nieruchomości wskazanych przez gminę. Gmina zobowiązała się za to zapłacić. Tym samym ma miejsce usługa świadczona odpłatnie przez przedsiębiorstwo na rzecz gminy.

48. Właściciel najwyraźniej nie jest natomiast związany stosunkiem umownym z przedsiębiorstwem. Przeciwnie, zwrócił się on wyłącznie do gminy o usunięcie azbestu znajdującego się na jego nieruchomości. To dowodzi tego, że usunięcie azbestu przez gminę jest dla niego ważne, a zatem stanowi dla niego korzyść konsumpcyjną. Za to usunięcie u mieszkańca gmina otrzymuje następnie refundację całości lub części kosztów z funduszu. W tym zakresie zakładam, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy usunięciem azbestu na rzecz indywidualnego mieszkańca (na jego wniosek złożony w gminie) a przynajmniej częściową „zapłatą" za tę usługę gminy przez osobę trzecią (fundusz).

49. Można by jednak również uznać, że refinansowanie przez fundusz następuje niezależnie od tego, czyj azbest (mieszkańca czy gminy) był usuwany. Wówczas zapłata dokonana przez fundusz (osobę trzecią w rozumieniu art. 73 dyrektywy VAT) odnosiłaby się do świadczenia na rzecz gminy wykonanego przez przedsiębiorstwo zajmujące się usuwaniem i stanowiłaby czyste refinansowanie gminy ze środków publicznych. Nie wynika to jednak z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

50. Jeżeli w niektórych pismach podkreśla się brak umowy między gminą a mieszkańcem, to jest to bezcelowe. Z pewnością nie istniała klasyczna umowa cywilnoprawna. Jednakże, jak już wspomniano (pkt 44), wystarczy, jeśli istnieje bezpośredni związek między świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym [18].

51. Taki bezpośredni związek istnieje już wówczas, gdy dwa świadczenia są od siebie wzajemnie zależne, a mianowicie jedno jest dokonywane tylko pod warunkiem dokonania drugiego i odwrotnie [19]. Tak jest w niniejszym przypadku, jeżeli istnieje taki związek między refinansowaniem przez fundusz na rzecz gminy a usuwaniem azbestu u określonego mieszkańca, który wcześniej złożył taki wniosek [20], co powinien wyjaśnić sąd odsyłający.

52. W konsekwencji w niniejszym przypadku występują dwie usługi. Przedsiębiorstwo świadczy na rzecz gminy usługę (usuwanie azbestu), która bezspornie jest dokonywana również odpłatnie. Gmina ze swojej strony świadczy usługę (usuwanie azbestu) na rzecz mieszkańca, który złożył do niej wniosek w tym przedmiocie i która jest również dokonywana odpłatnie przez osobę trzecią (zapłata dokonywana przez fundusz).

c) Wysokość świadczenia wzajemnego

53. Pozostaje jedynie wątpliwość co do tego, czy wynagrodzenie otrzymane od gminy stanowi *rzeczywistą równowartość* usługi wykonanej na rzecz mieszkańca. Wydaje się to wątpliwe, ponieważ świadczenie wzajemne spełniane przez osobę trzecią (tutaj fundusz) ewentualnie pokrywa tylko część kosztów. Zgodnie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym było to, w zależności od warunków, od 40% do 100% poniesionych kosztów.

[18] Zobacz orzecznictwo przywołane w przypisach 15 i 16.

[19] Wyrok z dnia 11 marca 2020 r., San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, pkt 26); zob. podobnie wyroki: z dnia 2 czerwca 1994 r., Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, pkt 16); z dnia 23 listopada 1988 r., Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, pkt 14).

[20] Podobnie szeroko zobacz również wyrok z dnia 20 stycznia 2022 r., Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, pkt 27 i nast.).

54. Dyrektywa VAT nie wymaga jednak odpowiedniego wynagrodzenia. Dowodzi tego już art. 26 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, który również w przypadku braku odpłatności uznaje usługę za odpłatną. Wówczas usługa za niewielką opłatą powinna tym bardziej być uznana za usługę świadczoną odpłatnie. To samo wynika z art. 80 dyrektywy VAT. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogą przewidzieć, że w przypadku usług między osobami bliskimi wynagrodzenie, które jest zbyt niskie, zostaje zwiększone do wartości wolnorynkowej. We wszystkich innych przypadkach wynagrodzenie uzgodnione poniżej wartości wolnorynkowej jest wystarczające i decydujące.

55. Z tego powodu Trybunał już wielokrotnie orzekł, 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 [21].

56. W konsekwencji wysokość wynagrodzenia nie jest istotna dla kwalifikacji jako odpłatnej usługi w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT. Decydującym czynnikiem jest raczej to, czy płatność (tutaj funduszu) odnosi się do konkretnej usługi (tutaj usuwania azbestu) świadczonej przez odbiorcę płatności (tutaj gminę). Jeżeli należy udzielić odpowiedzi twierdzącej, co musi zweryfikować sąd odsyłający, wówczas istnieje również usługa świadczona przez gminę „odpłatnie".

3. Wniosek częściowy

57. Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że ustalenie stron, między którymi ma miejsce odpłatne świadczenie usługi, zależy przede wszystkim od całościowej oceny istniejących stosunków prawnych. Jeżeli ta całościowa ocena wykaże, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy płatnością (tutaj dokonaną przez fundusz) a usługą (tutaj usunięciem azbestu u mieszkańca przez gminę), ma miejsce „odpłatne" świadczenie usługi.

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

58. Aby gmina działała w tym zakresie jako podatnik, musiała ona w konkretnym przypadku prowadzić działalność gospodarczą polegającą na usuwaniu azbestu. Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT pojęcie „działalności gospodarczej" obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie.

59. 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 [22].

[21] 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).

[22] 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:2021:132, 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).

60. 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 również samo zarządzanie mieniem – jeśli jest dokonywane w sposób ciągły – może być również istotne z punktu widzenia VAT. Niniejszy przypadek nie dotyczy jednak „wykorzystywani[a] […] majątku rzeczowego"[23], wobec czego kryterium ciągłości nie ma tutaj znaczenia. Ponadto planowe i ustalone na określony czas usuwanie azbestu u wielu osób powinno bez trudu spełniać również to kryterium. Program usuwania azbestu dla miasta L. przewidywał bądź co bądź okres 2018–2032.

61. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że w celu ustalenia, czy dane świadczenie usług jest dokonywane za wynagrodzeniem, tak że działalność taką należy uznać za działalność gospodarczą, należy zbadać *wszystkie okoliczności*, w jakich świadczenie to jest realizowane[24].

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

63. 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.

64. W przeciwieństwie do pojęcia abstrakcyjnego taki opis typologiczny jest bardziej otwarty[25]. 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 typów, uwzględniającej postrzeganie obrotu.

65. 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[26]. To samo dotyczy wysokości dochodów i innych aspektów, takich jak liczba klientów[27]. 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[28]. Trybunał wykluczył jednak istnienie działalności gospodarczej

[23] 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.).

[24] 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).

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

[26] 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)

[27] 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).

[28] 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).

z uzasadnieniem, że składki płacone przez odbiorców danych świadczeń służą jedynie pokryciu niewielkiej części całkowitych kosztów działalności poniesionych ogółem przez świadczeniodawcę [29].

66. 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) [30]. To typologiczne podejście Trybunał praktykował już również w swoim orzeczeniu Gemeente Borsele [31], a wcześniej w orzeczeniu Enkler [32].

67. Analizując działalność gminy w niniejszym przypadku, można zauważyć kilka różnic w stosunku do typowego podatnika o porównywalnym zawodzie (tutaj: „zawodzie utylizatora azbestu"). Po pierwsze, gmina nie prowadzi własnej działalności w celu świadczenia tych usług. Nie zapewnia własnego personelu ani aktywnie nie poszukuje klientów. Przeciwnie, to jedynie jej mieszkańcy mogą ubiegać się o zakwalifikowanie do programu usuwania azbestu ustanowionego na mocy prawa publicznego. Dopiero potem gmina organizuje przedsiębiorstwo, które przejmuje za nią usuwanie azbestu. Przedsiębiorstwo to jest wyłaniane w ramach postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Nie odpowiada to typowemu wyłanianiu podwykonawcy przez przedsiębiorstwo zajmujące się usuwaniem azbestu.

68. Działalność gminy wyczerpuje się wyłącznie w zorganizowaniu skutecznego wykonania usuwania azbestu przez podmiot prywatny. Te usługi organizacyjne akurat nie są rekompensowane; fundusz zwraca co najwyżej koszty 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.

69. Gmina dokonuje również wyboru, kto otrzyma odpowiednią usługę w ramach tego programu. Zatem brak jest klasycznego zlecenia ze strony mieszkańca. Zazwyczaj usługi usuwania azbestu nie są nieodpłatne dla beneficjenta (tutaj: mieszkańca), zwłaszcza gdy usługi te są wcześniej kupowane wyłącznie od osoby trzeciej. Również jeśli uwzględnić płatności z funduszu, który przejmuje od 40% do 100% kosztów, pozostaje nietypowa dla „normalnego" podatnika niepewność, że wynagrodzenie w najlepszym razie pokryje koszty.

70. Kwestia, czy i w jakim zakresie strona trzecia zwraca koszty usługi, pozostaje otwarta do czasu podjęcia późniejszej decyzji przez osobę trzecią (tutaj: fundusz). Gmina nie rozwija w tym względzie inicjatywy przedsiębiorczej ani nie ma szans na zyski [33]. W rezultacie ponosi ona jedynie ryzyko straty, w zależności od ustalenia warunków zwrotu przez osobę trzecią. Żaden

[29] 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).

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

[31] 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 – zob. moja opinia w tej samej sprawie (C-520/14, EU:C:2015:855, pkt 62 i nast.).

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

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

typowy podatnik nie zorganizowałby swojej działalności gospodarczej 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.

71. 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, zapobieganie zagrożeniom, ochrona zdrowia itp.) na korzyść wszystkich lub jednostki. Typowy podatnik działa inaczej.

72. Okoliczności, w jakich doszło do świadczenia usługi rozpatrywanej w postępowaniu głównym, różnią się więc od tych, w jakich zwykle prowadzi się działalność w zakresie usuwania azbestu. Gmina nie oferuje również tutaj świadczeń na ogólnym rynku usuwania azbestu, lecz sama jest raczej ich konsumentem końcowym. Nabywa ona te świadczenia od przedsiębiorstw zajmujących się usuwaniem, z którymi zawiera umowy, i udostępnia je mieszkańcom na swoim terenie w ramach opieki zdrowotnej i zapobiegania zagrożeniom (lub usługi użyteczności publicznej i ochrony środowiska) [34].

73. 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.

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

74. Gdyby mimo to uznać, że miała miejsce działalność gospodarcza w rozumieniu 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

75. Artykuł 13 dyrektywy VAT nie jest zwolnieniem podatkowym [35], 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.

76. 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).

[34] 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).

[35] 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).

77. 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 [36]. 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) [37], ponieważ prawidłowe opodatkowanie konsumenta końcowego nie może zależeć od tego, czy zaopatrzenie konsumenta odbywa się w ramach władzy publicznej, czy też nie.

78. 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.

2. Transakcje dokonywane w charakterze organu władzy publicznej

79. 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 [38]. Jedynym kryterium, które pozwala na wyraźne rozróżnienie między tymi dwoma rodzajami działalności, jest reżim prawny mający zastosowanie na mocy prawa krajowego [39]. 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 [40].

80. Orzecznictwo Trybunału wydaje się brać pod uwagę przede wszystkim publicznoprawny lub prywatny charakter podstawy prawnej. Jednakże czysto formalne odnoszenie się do podstawy prawnej jest wątpliwe zawsze wówczas, gdy prawo państwa członkowskiego umożliwia podmiotom prawa publicznego zawieranie umów również na podstawie prawa publicznego. Zakres zastosowania dyrektywy VAT nie powinien zależeć od wyboru formy działania (umowa publicznoprawna lub cywilnoprawna), ale raczej od kryteriów materialnych. Jeżeli działalność

[36] 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.).

[37] 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.).

[38] 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).

[39] Wyroki: z dnia 15 maja 1990 r., Comune di Carpaneto Piacentinoi 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).

[40] 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).

gospodarcza podmiotu prawa publicznego oceniana jest za pomocą porównania typów (na ten temat sekcja C powyżej), większość problemów można by rozwiązać już na poziomie art. 9 dyrektywy VAT.

81. W niniejszej sprawie – z zastrzeżeniem oceny sądu odsyłającego – wydaje się, że gmina działała w ramach szczególnego reżimu publicznoprawnego w rozumieniu orzecznictwa. Wniosek mieszkańca (świadczeniobiorcy) jest składany w ramach publicznoprawnego programu usuwania wyrobów zawierających azbest, który przyjęła rada miasta L. Na podstawie (publicznoprawnego) zarządzenia burmistrza gmina odbiera wyroby zawierające azbest. Wniosek o zakwalifikowanie do programu usuwania i zatwierdzenie tego wniosku prawdopodobnie mogłyby być zatem dokonane na podstawie prawa publicznego. Nawet refinansowanie przez Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej prawdopodobnie mogłoby opierać się na podstawie publicznoprawnej. Tym samym ma miejsce działalność wykonywana w charakterze organu władzy publicznej w rozumieniu orzecznictwa. W konsekwencji zgodnie z art. 13 ust. 1 dyrektywy VAT gmina nie jest wówczas uważana za podatnika.

3. Brak znaczących zakłóceń konkurencji

82. 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 podatnika 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 usuwanie odpadów.

83. 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 VAT tego podmiotu może skutkować pojawieniem się pewnych zakłóceń konkurencji [41]. 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.

84. 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 wówczas, gdy jest ona wykonywana przez podmioty prawa publicznego działające jako organy władzy publicznej [42]. 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 w charakterze organu władzy publicznej.

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

[42] 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).

85. Akapity te podlegają tej samej logice, zgodnie którą każdy rodzaj działalności mającej charakter gospodarczy, który przynosi korzyść konsumentowi, jest co do zasady opodatkowany VAT [43]. W związku z tym akapity drugi i trzeci artykułu 13 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować łącznie [44]. W ramach tej całościowej analizy znaczące zakłócenia konkurencji, do których prowadziłoby nieopodatkowanie podmiotów prawa publicznego działających w charakterze organów władzy publicznej, powinny być oceniane w odniesieniu do danej działalności jako takiej, przy czym ocena ta nie musi dotyczyć w szczególności danego rynku lokalnego [45].

86. 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 być wykluczone ze względu na szczególne uwarunkowania programu usuwania azbestu.

87. 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. 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 usuwania azbestu, lecz – z publicznoprawnych względów interesu ogólnego (ochrona środowiska, zapobieganie zagrożeniom, ochrona zdrowia, usługi użyteczności publicznej) – jedynie wstępuje pomiędzy przedsiębiorstwo zajmujące się usuwaniem azbestu a konsumenta końcowego (tutaj: danego mieszkańca) oraz refinansuje się częściowo ze środków państwowych pochodzących od innego podmiotu prawa publicznego.

88. 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 usuwaniem azbestu, również przemawia za zastosowaniem art. 13 dyrektywy VAT do działalności gminy w ramach konkretnego programu usuwania azbestu.

4. Wniosek częściowy

89. Artykuł 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że 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.

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

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

[45] 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).

V. Wnioski

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

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

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 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.