

**Sprawa C-246/08**

**Komisja Wspólnot Europejskich**

**przeciwko**

**Republice Finlandii**

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 pkt 1 oraz art. 4 ust. 1 i 2 – Pojęcie „działalność gospodarcza” – Państwowe biura pomocy prawnej – Usługi pomocy prawnej świadczone w ramach postępowania sądowego w zamian za wynagrodzenie częściowo płacone przez beneficjenta – Pojęcie „bezporedniego związku” pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym ekwiwalentem świadczenia

**Streszczenie wyroku**

*Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Działalność gospodarcza w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy*

*(dyrektywa Rady 77/388, art. 2 pkt. 1, art. 4 ust. 1, 2, 5)*

Nie uchybia zobowiązaniom, jakie na nim ciąży na mocy art. 2 pkt 1 oraz art. 4 ust. 1, 2 i 5 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, państwo członkowskie, które nie opodatkowuje podatkiem od wartości dodanej usług świadczonych przez radców prawnych świadczonych przez państwowe biura pomocy prawnej w ramach postępowania sądowego w zamian za wynagrodzenie częściowo płacone przez beneficjenta, gdy związek pomiędzy wspomnianymi usługami pomocy prawnej i wynagrodzeniem płaconym przez beneficjenta nie ma bezporedniego charakteru wymaganego do tego, aby można było uznać owo świadczenie za wynagrodzenie za usługi, a tym samym do tego, aby można było uznać te usługi za działalność gospodarczą opodatkowaną w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy podatkiem od wartości dodanej.

W istocie ponieważ kwota częściowej zapłaty uiszczanej na rzecz państwowych biur przez beneficjentów usług pomocy prawnej świadczonych w ramach postępowania sądowego nie jest obliczana wyłącznie na podstawie wynagrodzenia, lecz zależy również od dochodów i majątku beneficjenta, nie ma takiego bezporedniego związku, ponieważ ta częściowa zapłata zależy jedynie częściowo od rzeczywistej wartości świadczonych usług i jej związek z tą wartością jest tym mniejszy, im skromniejsze są dochody i majątek beneficjenta. Też to potwierdza istnienie istotnej różnicy między kwotą częściowej zapłaty uiszczoną w ciągu roku przez owych beneficjentów a znacznie wyższymi kosztami funkcjonowania brutto przedstawionymi przez biura pomocy prawnej, przy czym różnica taka może sugerować, że częściowa zapłata ponoszona przez beneficjentów powinna być zrównana raczej z opłatą, której pobór jako taki nie jest w stanie nadać danej działalności gospodarczego charakteru, niż z wynagrodzeniem we właściwym tego słowa znaczeniu.

(por. pkt 48–51)

WYROK TRYBUNAŹU (trzecia izba)

z dnia 29 października 2009 r. (\*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa czonkowskiego – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 pkt 1 oraz art. 4 ust. 1 i 2 – Pojęcie „działalno?? gospodarcza” – Państwowe biura pomocy prawnej – Usługi pomocy prawnej świadczone w ramach postępowania sądowego w zamian za wynagrodzenie cz??ciowo płacone przez beneficjenta – Pojęcie „bezporedniego zwi?zku” pomiędzy świadczon? us?ug? a otrzymanym ekwiwalentem świadczenia

W sprawie C-246/08

mającej za przedmiot skarg? o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa czonkowskiego, wniesion? w dniu 3 czerwca 2008 r.,

**Komisja Wspólnot Europejskich**, reprezentowana przez P. Aalta oraz D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręcze? w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

**Republice Finlandii**, reprezentowanej przez A. Guimaraes-Purokoski, działając? w charakterze pełnomocnika,

strona pozwana,

TRYBUNAŹ (trzecia izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes drugiej izby, pełniący obowiązki prezesa trzeciej izby, P. Lindh, A. Rosas U. Löhmus i A.Ó Caoimh, (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedur? pisemn?,

po zapoznaniu się z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 lipca 2009 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 W skardze Komisja Wspólnot Europejskich domaga się od Trybunału stwierdzenia, że nie

pobierają na podstawie uregulowania fińskiego dotyczącego pomocy prawnej podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) od usług doradztwa prawnego świadzonego za czynów odpłatnie przez państwowe biura pomocy prawnej, to jest przez zatrudnionych przez nie państwowych radców prawnych, podczas gdy odpowiadają im usługi podlegające podatkowi VAT, wówczas gdy są świadczone przez prywatnych radców prawnych, Republika Finlandii uchybiła zobowiązaniom, jakie na niej ciąży na mocy art. 2 pkt 1 oraz art. 4 ust. 1, 2 i 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

## Ramy prawne

### *Uregulowania wspólnotowe*

2 Artykuł 2 szóstej dyrektywy ma następującą treść:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1. dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];
2. przywóz towarów”.

3 Zgodnie z art. 4 tej dyrektywy:

„1. Podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, w całości dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie w całości dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku].

[...]

5. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje [podmioty] prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują, i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne [jako organy władzy publicznej], nawet jeżeli pobierają należności, opłaty, skądki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami.

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

[...]”.

4 Artykuł 6 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„Termin »?wiadczenie us?ug« oznacza ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

Transakcje takie mog? zawiera? [obejmowa?] mi?dzy innymi:

- przeniesienie dobra niematerialnego niezale?nie od tego, czy jest ono przedmiotem dokumentu stwierdzaj?cego istnienie prawa [czy jego istnienie zosta?o stwierdzone dokumentem],
- zobowi?zanie do zaniechania dzia?ania lub jego tolerowania [lub znoszenia dzia?ania b?d? stanu],
- ?wiadczenie us?ug w wykonaniu konfiskaty dokonanej przez organy w?adzy publicznej lub w jej imieniu albo z mocy prawa”.

### *Uregulowania krajowe*

Uregulowanie dotycz?ce pomocy prawnej

5 W Finlandii system pomocy prawnej opiera si? na czterech aktach przyj?tych w 2002 r., to jest na oikeusapulaki (257/2002) [ustawie o pomocy prawnej] z dnia 5 kwietnia 2002 r., na laki valtion oikeusaputoimistoista (258/2002) [ustawie o pa?stwowym biurach pomocy prawnej] z dnia 5 kwietnia 2002 r., na valtioneuvoston asetus oikeusavusta (388/2002) [dekrecie ministerialnym o pomocy prawnej] z dnia 23 maja 2002 r. oraz na valtioneuvoston asetus oikeusavun palkkioperusteista (389/2002) [dekrecie ministerialnym w sprawie kryteriów wynagradzania pomocy prawnej] z dnia 23 maja 2002 r.

6 Ustawa o pomocy prawnej przewiduje w art. 1, ?e pomoc ta jest przyznawana z finansów publicznych ka?dej osobie, która potrzebuje pomocy w sprawie prawnej, lecz nie mo?e, ze wzgl?du na jej sytuacj? finansow?, sama ponie?? kosztów prowadzenia jej sprawy. Pomoc prawna mo?e by? przyznana tak zarówno w ramach post?powania s?dowego, jak i w sprawie pozas?dowej.

7 Zgodnie z art. 8 tej ustawy pomoc prawna jest co do zasady ?wiadczona przez radców prawnych zatrudnionych w pa?stwowym biurach pomocy prawnej (zwanych dalej „biurami pa?stwowymi”). Biura te, w liczbie 60 w 2008 r., zatrudnia?y 220 radców, którzy byli urz?dnikami zatrudnianymi przez pa?stwo. Koszty funkcjonowania owych pa?stwowym biur s? finansowane z zasobów pa?stwowym. Wynagrodzenie p?acone przez beneficjentów pomocy prawnej jest jednak ksi?gowane jako przychód w bud?ecie poszczególnych biur i nie przyznaje si? ?adnego finansowania publicznego z tytu?u pokrywanych w ten sposób wydatków na funkcjonowanie.

8 Ten sam art. 8 ustawy o pomocy prawnej przewiduje niemniej jednak, ?e w post?powaniu s?dowym mo?liwe jest wyznaczenie prywatnego pe?nomocnika prawnego, adwokata lub innego prywatnego prawnika, pod warunkiem ?e wyrazi na to zgod?. Je?eli sam beneficjent pomocy prawnej wska?e osob?, która mia?aby go reprezentowa? i która posiada wymagane kwalifikacje zawodowe, to osoba ta zostaje ustanowiona pe?nomocnikiem, chyba ?e zachodz? szczególne przeciwiw?ce si? temu okoliczno?ci.

9 Artyku? 17 ustawy o pomocy prawnej reguluje wynagrodzenie prywatnych pe?nomocników. Zgodnie z tym przepisem prywatni pe?nomocnicy prawni maj? zapewnione rozs?dne wynagrodzenie, jak równie? zapewniony zwrot kosztów, które pokrywane s? przez pa?stwo i s? wyp?acane po odliczeniu wk?adu nale?nego od beneficjenta. Poza rzeczonym wk?adem, prywatny pe?nomocnik nie mo?e otrzymywa? ?adnego wynagrodzenia lub zwrotu kosztów od beneficjenta pomocy prawnej.

10 Dekret ministerialny o pomocy prawnej w bardziej szczegó?owy sposób reguluje warunki przyznania pomocy prawnej.

11 Artyku? 1 tego dekretu przewiduje, ?e pomoc prawna jest przyznawana w oparciu o osi?gane dochody oraz maj?tek wnioskodawcy oraz ?e mo?e ona na tej podstawie zosta? jemu przyznana albo nieodp?atnie, albo, co stanowi jedn? ze zmian wprowadzon? w 2002 r. w stosunku do wcze?niej obowi?zuj?cego uregulowania, w zamian za p?acony przez niego wk?ad. Dekret rozró?nia w tym zakresie wk?ad podstawowy („perusomavastuu”) oraz wk?ad dodatkowy („lisäomavastuu”).

12 Zgodnie z art. 5 dekretu ministerialnego o pomocy prawnej wk?ad podstawowy odpowiada procentowi wynagrodzenia i bie??cych wydatków udzielaj?cego pomocy radcy prawnego, obejmuj?cy podatek VAT, je?eli jest on wliczany przy obliczaniu wydatków. Procent ten jest ustalany wed?ug nast?puj?cych progów miesi?cznie osi?ganych dochodów:

„W przypadku osoby stanu wolnego:

do 650 euro: 0%

do 850 euro: 20%

do 1 000 euro: 30%

do 1 200 euro: 40%

do 1 300 euro: 55%

do 1 400 euro: 75%

W przypadku osoby pozostaj?cej w zwi?zku:

do 550 euro: 0%

do 650 euro: 20%

do 800 euro: 30%

do 1 000 euro: 40%

do 1 100 euro: 55%

do 1 200 euro: 75%”.

13 Artykuł 6 dekretu ministerialnego o pomocy prawnej stanowi, że w każdym razie pomoc prawna nie jest przyznawana, w przypadku gdy osiągnięte dochody przekraczają 1 400 euro, w przypadku osoby stanu wolnego oraz 1 200 euro na osobę, w przypadku osoby pozostającej w związku.

14 Zgodnie z art. 7 rzeczony dekret ministerialny wkaż dodatkowy jest wymagany wówczas, gdy beneficjent dysponuje aktywami innymi lub innymi podobnymi składnikami majątku, które można uważać, o wartości przekraczającej 5 000 euro. Wkaż ten odpowiada powyżej wartości owych aktywów i składników majątkowych przekraczających ww. kwotę.

15 Dekret ministerialny w sprawie kryteriów wynagradzania pomocy prawnej określa kryteria stosowane przy wypłacie wynagrodzenia. Artykuły 2–7 tego dekretu zawierają w tym zakresie szczególne przepisy dotyczące obliczania zwykłych wynagrodzeń, podczas gdy jego art. 8–9 regulują sytuacje, w których wynagrodzenia są ustalane w wyższej lub, przeciwnie, niższej wysokości, niż wynagrodzenia zwykłe. Zgodnie z art. 11 tego dekretu stosuje się te same kryteria wówczas, gdy państwowe biura świadczą usługi pomocy prawnej w ramach procedury sądowej.

#### Uregulowanie dotyczące podatku VAT

16 Zgodnie z art. 1 arvonlisäverolaki (1501/1993) [ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej] z dnia 30 września 1993 r. pomoc prawna świadczona przez prywatnych radców prawnych w ramach postępowania sądowego podlega podatkowi VAT, jako świadczenie usług prawnych. Z kolei pomoc prawna świadczona przez państwowe biura nieodpłatnie lub w zamian za wynagrodzenie nie jest działalnością opodatkowaną tym podatkiem.

#### Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

17 W dniu 13 października 2004 r. Komisja skierowała do organów fińskich pierwsze pismo dotyczące odmiennego traktowania pod względem systemu podatku VAT zastrzeżonego dla usług pomocy prawnej o jednorodnym charakterze, w zależności od tego, czy są one świadczone przez prywatnych radców, czy też przez państwowe biura. Zgodnie z informacjami zebranymi przez Komisję, system ten prowadzi do istotnego zakłócenia konkurencji ze szkodą dla prywatnych pełnomocników prawnych.

18 W piśmie z dnia 17 grudnia 2004 r. fińskie organy opisały system podatku VAT stosowany do usług pomocy prawnej oraz wyjaśniły, że zakłócenie konkurencji jedynie w nieznacznym stopniu, ponieważ inne czynniki, niż podatek VAT, takie jak doświadczenie zawodowe, czy też nakład pracy państwowych biur, wywierają decydujący wpływ na dokonywany przez beneficjenta pomocy wybór pomiędzy biurami państwowymi a prywatnymi radcami.

19 Uznajcie te wyjaśnienia za niewystarczające, w dniu 19 grudnia 2005 r. Komisja na podstawie art. 226 WE skierowała do Republiki Finlandii wezwanie do usunięcia uchybień, w którym wskazała, że w sytuacji gdy beneficjent pomocy prawnej sam bezpośrednio płaci wynagrodzenie oraz pomoc ta mogłaby być świadczona również przez prywatnych radców, to znaczy w ramach postępowania sądowego, usługi oferowane przez państwowe biura powinny podlegać podatkowi VAT. W rzeczywistości bowiem, zdaniem Komisji, państwowe biura nie działają jako organy władzy publicznej w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy i brak opodatkowania spornych usług spowodowałoby poważne zakłócenie konkurencji w rozumieniu akapitu drugiego art. 4 ust. 5.

20 W odpowiedzi z dnia 16 lutego 2006 r. Republika Finlandii ponownie przytoczyła swoje

argumenty, podkreślając sztuczny charakter założeń Komisji, zgodnie z którym państwowe biura pomocy prawnej wykonują funkcje publiczne gdy udzielają porad prawnych poza zakresem postępowania sądowego, lecz nie wykonują takich funkcji gdy występują w takim postępowaniu, podobnie jak wykonują funkcje publiczne wtedy, gdy nie pobierają żadnego wynagrodzenia za świadczoną pomoc prawną, zaś nie wykonują tych funkcji wtedy, gdy pomoc jest świadczona w zamian za bezpłatny wkład pomocy przez beneficjenta.

21 Nieusatysfakcjonowana taką odpowiedzią Komisja w dniu 15 grudnia 2006 r. skierowała do Republiki Finlandii uzasadnioną opinię, w której, po pierwsze, stwierdziła, że naruszyła ona art. 2 pkt 1 i art. 4 ust. 1, 2 i 5 szóstej dyrektywy w zakresie dotyczącym określonych usług świadczonych przez państwowe biura w zamian za bezpłatne wynagrodzenie oraz, po drugie, wezwała to państwo do dostosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy liczonych od daty jej otrzymania.

22 W piśmie z dnia 15 lutego 2007 r. Republika Finlandii odpowiedziała na wspomnianą umotywowaną opinię, zajmując stanowisko broniące w odpowiedzi na wezwanie do usunięcia uchybień.

23 W tych okolicznościach Komisja postanowiła wnieść niniejsze skargi.

## **W przedmiocie skargi**

### *Argumentacja stron*

24 W niniejszej skardze Komisja wyjaśnia, że zarzuca Republice Finlandii jedynie to, że nie opodatkowuje ona podatkiem VAT usług pomocy prawnej wówczas, gdy są one świadczone przez państwowe biura w ramach postępowania sądowego w zamian za bezpłatne wynagrodzenie ze strony beneficjenta pomocy. Skarga ta nie zmierza zatem do zakwestionowania braku opodatkowania tych samych usług wówczas, gdy są one świadczone nieodpłatnie przez państwowe biura, pomimo że usługi świadczone przez prywatnych radców są jako takie zawsze opodatkowane podatkiem VAT, a państwo pokrywa wynagrodzenia i podatek VAT zafakturowany przez radcę. W rzeczywistości bowiem taki brak opodatkowania państwowych biur wynika w tym ostatnim przypadku z okoliczności, iż rzeczony usługi są świadczone bez wynagrodzenia ze strony beneficjenta pomocy prawnej, a prawnicy zatrudnieni w takich biurach otrzymują jako jedyne ich wynagrodzenie zwykły wypatek. W związku z tym, takie usługi nie mogły zostać uznane jako świadczone odpłatnie w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

25 Z kolei, zdaniem Komisji, jeżeli państwowe biura świadczą usługi pomocy prawnej w ramach postępowania sądowego w zamian za wynagrodzenie bezpłatnie przez beneficjenta, prowadzi one działalność gospodarczą w rozumieniu szóstej dyrektywy. Owa działalność gospodarcza prowadzi do odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 pkt 1 tej dyrektywy, ponieważ istnieje bezpośredni związek pomiędzy usługami oferowanymi przez państwowe biura w zamian za wynagrodzenie opłacone przez beneficjenta.

26 W tych okolicznościach Komisja twierdzi, że konieczne jest zbadanie stosowania wyjątków przewidzianych w art. 4 ust. 5 tej dyrektywy.

27 Podnosi w tym zakresie, że dla spornych państwowe biura nie działają jako organy władzy publicznej w rozumieniu pierwszego akapitu tego przepisu, ponieważ usługi nie są świadczone we właściwym dla nich reżimie prawnym (zob. w szczególności wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-446/98 Fazenda Pública, Rec. s. I-11435, pkt 17 i przywołane tam orzecznictwo). Państwowe biura nie świadczą bowiem takich usług na podstawie przepisów szczególnych, które nie mają zastosowania do prywatnych radców, lecz wpisują się w te same ramy prawne, co ci

radcowie. Sytuacja by?aby odmienna w tym zakresie, je?eli pa?stwowe biura ?wiadczy?yby us?ugi pomocy prawnej poza post?powaniem s?dowym. W rzeczywisto?ci bowiem taka dzia?alno??, b?d?c niedost?pn? dla prywatnych radc?w, nie by?aby wykonywana przez pa?stwowe biura na tych samych warunkach prawnych, co warunki stosowane do tych radc?w.

28 W ka?dym razie Komisja twierdzi, ?e brak opodatkowania pa?stwowych biur z tytu?u us?ug pomocy prawnej ?wiadczonych za cz??ciowym wynagrodzeniem prowadzi do znacz?cych zak?óce? konkurencji w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy. W rzeczywisto?ci bowiem, z uwagi na nisk? wysoko?? prog?w dochodu, od którego zale?y przyznanie tej pomocy, ró?nica nale?nego wynagrodzenia w wysoko?ci 22% odpowiadaj?ca stawce podatku VAT stosowanej w Finlandii w sposób znacz?cy zak?óca konkurencj?, tym bardziej, ?e konsumenci ko?cowi nie maj? prawa odliczenia tego podatku. Owo zak?ócenie konkurencji nale?y uzna? za „wi?cej ni? nieznaczne” w rozumieniu orzecznictwa (zob. wyrok z dnia 16 wrze?nia 2008 r. w sprawie C?288/07 Isle of Wight Council i in., Rec. s. I?7203, pkt 79), poniewa? ponad 4 000 osób corocznie korzysta z us?ug pomocy prawnej, p?ac?c cz??ciowe wynagrodzenie.

29 Fi?ski rz?d twierdzi, ?e us?ugi pomocy prawnej ?wiadczone przez pa?stwowe biura tworz? nierozzerwaln? ca?o??, która nie mo?e by? postrzegana jako dzia?alno?? gospodarcza w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy. W rzeczywisto?ci bowiem us?ugi te nie s? ?wiadczone w taki sposób, aby pokrywa? wszystkie zwi?zane z nimi koszty, lecz s? zasadniczo finansowane ze ?rodk?w publicznych. Wykonywanie tej dzia?alno?ci nie jest zatem zwi?zane z ryzykiem gospodarczym charakteryzuj?cym zwyk?? dzia?alno?? handlow?. Ponadto wk?ady nie pokrywaj? nawet cz??ciowo koszt?w zwi?zanych z tymi us?ugami. Jego zdaniem niemo?liwe jest odr?nienie jako szczególnej dzia?alno?ci gospodarczej prywatnego aspektu dzia?alno?ci tych biur. Takie odr?nienie nie jest uzasadnione ani minimalnymi wk?adami, które powinni ui?ci? w zale?no?ci od ich sytuacji finansowej niektórzy beneficjenci pomocy, ani te? tre?ci? tych us?ug.

30 Je?eli chodzi o stosowanie art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, to rz?d fi?ski podkre?la, ?e pomoc prawna mo?e tylko wtedy by? ?wiadczona na podstawie dotycz?cego jej szczególnego re?imu prawnego. W rzeczywisto?ci bowiem pa?stwowe biura pe?ni? szczególne zadanie, które zosta?o im powierzone przez ustaw? i maj? na jej podstawie obowi?zek ?wiadczenia tej pomocy. Oczywi?cie mo?liwo?? ?wiadczenia tej pomocy przez prywatnego radc? równie? opiera si? na tej samej ustawie. Niemniej jednak w takim przypadku pomoc ta nast?puje w wyniku decyzji biura pa?stwowego i prywatny radca powinien udzieli? swojej zgody. Organy w?adzy publicznej upowa?niaj? w ten sposób niezale?n? osob? trzeci? do podj?cia wykonywania dzia?alno?ci nale??cej do prerogatyw organu publicznego.

31 W ka?dym razie rz?d fi?ski twierdzi, ?e nieopodatkowanie podatkiem VAT spornych us?ug nie prowadzi do znacz?cego zak?ócenia konkurencji w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy. W rzeczywisto?ci bowiem okoliczno??, i? nie ma pewno?ci, co do tego, czy dochodzi do zak?ócenia konkurencji, poniewa? skorzystanie z pomocy prawnej wymaga decyzji w tej sprawie i wynagrodzenie jest regulowane przez prawo, dane statystyczne wykazuj?, ?e klienci p?ac?cy cz??ciowe wynagrodzenie za us?ugi pomocy prawnej stanowi? mniejszo?? w?ród klient?w korzystaj?cych z pomocy prawnej prywatnych radc?w. Ponadto je?eli chodzi o sprawy, za które pobiera si? wynagrodzenie cz??ciowe, to stosunek pomi?dzy sprawami, którymi zajmowa?y si? prywatni radcowie, a sprawami, które by?y prowadzone przez radc?w publicznych w ramach spraw s?dowych, nie zmieni? si? w okresie od 2004 r. do 2006 r. Wreszcie pozosta?e elementy, inne ni? podatek VAT, wp?yn??y na wybór radcy, w szczególno?ci stosunki ze wcze?niejszymi klientel? oraz jego kompetencje.

### *Ocena Trybuna?u*

32 Tytu?em wst?pu nale?y wyja?ni?, ?e w niniejszej skardze Komisja nie kwestionuje braku



opodatkowania podatkiem VAT usług pomocy prawnej świadczonych przez państwowe biura wówczas, gdy usługi te są wykonywane, po pierwsze, nieodpłatnie w ramach postępowania sądowego oraz, po drugie, poza takim postępowaniem, niezależnie od tego, czy są one odpłatne czy nie.

33 Niniejsza skarga Komisji dotyczy bowiem wyjącznie braku opodatkowania podatkiem VAT usług pomocy prawnej świadczonych przez państwowe biura w ramach postępowania sądowego za częściowym wynagrodzeniem płaconym przez beneficjenta wówczas, gdy jego dochody przekraczają próg dla skorzystania z bezpłatnej pomocy prawnej, lecz nie przekraczają progu wyjątkowego korzystania z niej. Tym samym okazuje się, że u podstaw skargi Komisji leży rozciągnięcie, za zapłatę częściowego wynagrodzenia przez beneficjenta, systemu pomocy prawnej obowiązującego w Finlandii na osoby, które posiadają dochody, które co prawda są niewielkie, ale są jednak wyższe od dochodów osób korzystających z nieodpłatnej pomocy prawnej. W związku z tym przedstawione poniżej rozważania dotyczą wyjącznie tej części działalności państwowych biur.

34 Należy przypomnieć, że o ile szósta dyrektywa zakreśla bardzo szeroko zakres zastosowania podatku VAT, o tyle przepisem tym objęta jest wyjącznie działalność o charakterze gospodarczym (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 1996 r. w sprawie C-306/94 Régie dauphinoise, Rec. s. I-3695, pkt 15; z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Krafftfahrzeuge-Factoring, Rec. s. I-6729, pkt 39; z dnia 26 czerwca 2007 r. w sprawie C-369/04 Hutchison 3G i in., Zb.Orz. s. I-5247, pkt 28).

35 W rzeczywistości bowiem, zgodnie z art. 2 szóstej dyrektywy dotyczącej opodatkowanych transakcji, podatki VAT podlegają, poza przywozem towarów, odpłatne dostawy towarów i świadczenie usług w obrębie kraju. Ponadto za podatnika zgodnie z treścią art. 4 ust. 1 tej dyrektywy jest uważana każda osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. s. 1471, pkt 6; z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-260/98 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. I-6537, pkt 24; ww. wyrok w sprawie Isle of Wight Council, pkt 26, 27).

36 Pojęcie „działalności gospodarczej” zdefiniowane jest w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, a w szczególności wykorzystywanie w sposób dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Rec. s. I-4357, pkt 18; ww. wyrok w sprawie Hutchison 3G i in., pkt 27).

37 Analiza tych definicji wskazuje na szeroki zakres zastosowania pojęcia działalności gospodarczej oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta jest postrzegana jako taka, niezależnie od jej celów lub rezultatów (zob. w szczególności wyroki: ww. w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 26, a także z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-223/03 University of Huddersfield, Rec. s. I-1751, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo). Działalność kwalifikuje się co do zasady również jako działalność gospodarczą, jeżeli ma ona charakter trwały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez autora danej transakcji (zob. wyroki: ww. w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 9, 15; wyrok z dnia 13 grudnia 2007 r. w sprawie C-408/06 Götz, Zb.Orz. s. I-11295, pkt 18).

38 Z kolei z orzecznictwa wynika, że pobieranie opłaty nie może samo w sobie przesądzić o gospodarczym charakterze danej działalności (zob. ww. wyroki: w sprawie Hutchison 3G i in., pkt 39 oraz przytoczone tam orzecznictwo, a także w sprawie Götz, pkt 21).

39 W celu oceny zasadności skargi wniesionej przez Komisję należy zbadać, po pierwsze, czy

usługi pomocy prawnej świadczone przez państwowe biura w ramach postępowania sądowego za czystym wynagrodzeniem stanowi działalno gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy.

40 W pierwszej kolejności należy zauważyć, że z uwagi na obiektywny charakter pojęcia działalności gospodarczej, okoliczności, iż działalność państwowych biur polega na pełnieniu funkcji przyznanych i regulowanych przez ustawę w interesie powszechnym i bez jakiegokolwiek celu przedsiębiorczego lub handlowego jest w tym zakresie bez znaczenia. W rzeczywistości bowiem szósta dyrektywa w art. 6 wyraźnie przewiduje poddanie systemowi podatku VAT określonych rodzajów działalności wykonywanej na podstawie upoważnienia ustawowego (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 10, w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 28).

41 Ponadto wiadomo, że sporne usługi pomocy prawnej są świadczone przez państwowe biura w sposób trwały.

42 W tych okolicznościach należy zbadać, czy rzeczony rodzaj usług mógł zostać uznany jako świadczony przez te biura za zapłatę wynagrodzenia.

43 W tym zakresie należy podnieść, że z orzecznictwa Trybunału wynika, że w ramach systemu podatku VAT transakcje podlegające opodatkowaniu zakładają istnienie transakcji pomiędzy stronami zawierającej postanowienie dotyczące ceny lub ekwiwalentu świadczenia. W ten sposób, jeżeli działalność usługodawcy polega wyłącznie na świadczeniu usług bez bezpośredniego świadczenia wzajemnego, brak jest podstawy opodatkowania i usługi te nie podlegają tym samym podatkowi VAT (zob. wyroki: z dnia 1 kwietnia 1982 w sprawie 89/81 Hong-Kong Trade Development Council, Rec. s. 1277, pkt 9, 10; z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. s. I-743, pkt 12).

44 Z powyższego wynika, że zgodnie z orzecznictwem świadczenie usług tylko wtedy dokonywane jest „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, jeżeli pomiędzy usługodawcą i usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywisty ekwiwalent usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy (zob. w szczególności wyroki: ww. w sprawie Tolsma, pkt 14; z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. s. I-3017, pkt 45; ww. w sprawie MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, pkt 47).

45 W związku z tym zgodnie z orzecznictwem Trybunału istnienie odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy wyświadczoną usługą a otrzymanym ekwiwalentem świadczenia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council, Rec. s. 1443, pkt 11, 12; z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Rec. s. I-5577, pkt 12; ww. w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 29).

46 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że usługi pomocy prawnej przewidziane w niniejszej skardze nie są świadczone przez państwowe biura nieodpłatnie, a tym samym, nie w braku jakiegokolwiek wynagrodzenia, ponieważ beneficjenci tych usług mają obowiązek uiszczenia zapłaty na rzecz biur państwowych.

47 Niemniej jednak wiadomo, że owa zapłata jest tylko czysta, w tym znaczeniu, że nie pokrywa ona całej kwoty wynagrodzenia ustalonej przez uregulowanie krajowe w zależności od rodzaju sprawy, z tytułu wynagrodzenia za usługi pomocy prawnej świadczone przez państwowe biura i przez prywatnych radców. W rzeczywistości, tak jak to wynika z pkt 12 i 14 niniejszego wyroku, zapłata, jak stanowi wkład podstawowy wyrażony w procencie, wynosi 20%–75% tej

kwoty. Oczywiście zapłata ta może, w zależności od majątku beneficjenta, zostać uzupełniona o wkład dodatkowy. Niemniej jednak Komisja nie twierdzi i jak to zauważył rzecznik generalny w pkt 48 opinii nie można wykazać, z uwagi na progi dochodu ustalone przez uregulowanie krajowe dla przyznania pomocy prawnej, że owo wynagrodzenie dodatkowe mogłoby doprowadzić do uiszczenia przez beneficjenta zapłaty równej całemu wynagrodzeniu ustalonemu przez to uregulowanie dla świadczenia usług pomocy prawnej.

48 Tymczasem, o ile kwota tej częściowej zapłaty stanowi część tego wynagrodzenia, to jednak kwota ta nie jest obliczana wyłącznie na jego podstawie, lecz zależy również od dochodów i majątku beneficjenta. W ten sposób, to poziom tych dochodów i majątku, a nie, na przykład, ilość godzin pracy świadczonych przez państwowe biura lub stopień trudności danej sprawy, determinuje część wynagrodzenia, która pokrywana jest przez beneficjenta.

49 Z powyższego wynika, że częściowa zapłata uiszczana na rzecz państwowych biur przez beneficjentów usług pomocy prawnej zależy jedynie częściowo od rzeczywistej wartości świadczonych usług i jej związek z tą wartością jest tym mniejszy, im skromniejsze są dochody i majątek beneficjenta.

50 Tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 50 i 51 opinii, też to potwierdza okoliczność, że zgodnie z informacjami przekazanymi przez rząd fiński w ramach niniejszej skargi, kwota częściowej zapłaty uiszczona w 2007 r. przez beneficjentów usług pomocy prawnej świadczonych przez państwowe biura, które odpowiadają jedynie jednej trzeciej wszystkich usług świadczonych przez państwowe biura, wynosi 1,9 milionów euro, podczas gdy koszty funkcjonowania brutto poniesione przez te biura wynoszą 24,5 milionów euro. Pomimo że informacje te zawierają również usługi pomocy prawnej świadczone poza postępowaniem sądowym, to taka różnica może sugerować, że częściowa zapłata ponoszona przez beneficjentów powinna być zrównana raczej z opłatą, której pobór, jako taki nie jest w stanie nadać danej działalności gospodarczej charakteru, niż z wynagrodzeniem we właściwym tego słowa znaczeniu.

51 W świetle tych okoliczności nie wydaje się, aby związek pomiędzy usługami pomocy prawnej świadczonymi przez państwowe biura a świadczeniem ekwiwalentnym płaconym przez beneficjenta miał bezpośredni charakter wymagany do tego, aby można było uznać owo świadczenie za wynagrodzenie za usługi, a tym samym do tego, aby można było uznać te usługi za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy.

52 Tymczasem w niniejszej sprawie Komisja nie przedstawiła innych dowodów, które mogłyby wykazać, że sporne usługi stanowią taką działalność gospodarczą. W szczególności, o ile Komisja twierdzi w skardze, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy częściową zapłatą uiszczaną przez beneficjentów usług pomocy prawnej a usługami świadczonymi przez państwowe biura, to jednak nie przedstawiła ona na poparcie tego twierdzenia żadnej szczególnej argumentacji i nie przedstawiła żadnego dowodu, który mógłby wykazać istnienie takiego bezpośredniego związku, tym bardziej, że przy ustalaniu takiego wkładu, bierze się pod uwagę wysokość dochodów i majątku beneficjenta. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach postępowania w sprawie uchybienia na mocy art. 226 WE ciż dowodu zaistnienia zarzucanego uchybienia spoczywa na Komisji. To właśnie ona, nie mogąc opierać się na jakimkolwiek domniemaniu, powinna przedstawić Trybunałowi dowody niezbędnego do wykazania zaistnienia tego uchybienia (zob. w szczególności wyrok z dnia 26 kwietnia 2005 r. w sprawie C-494/01 Komisja przeciwko Irlandii, Zb.Orz. s. I-3331, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 W tych okolicznościach, ponieważ brak jest działalności gospodarczej po stronie biur państwowych, a stosowanie art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy zakłada wcześniejsze stwierdzenie gospodarczego charakteru rozpatrywanej działalności (zob. podobnie ww. wyroki w

sprawie Hutchison 3G i in., pkt 42, a także Götz, pkt 15), nie ma konieczności rozpatrywania w drugiej kolejności argumentacji Komisji dotyczącej, po pierwsze tego, czy biura te wykonują działalność jako organy władzy publicznej w rozumieniu akapitu pierwszego tego przepisu oraz, po drugie tego, czy brak opodatkowania tej działalności podatkiem VAT prowadzi w każdym wypadku do znaczącego zakłócenia konkurencji w rozumieniu akapitu drugiego tego przepisu.

54 Z uwagi na powyższe niniejsze skargi należy oddalić.

#### **W przedmiocie kosztów**

55 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Republika Finlandii wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

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

- 1) **Skarga zostaje oddalona.**
- 2) **Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy

\* Język postępowania: fiński.