

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 22 czerwca 2016 r. (\*)

Odesłanie prejudycjalne – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Podatek od wartości dodanej – Artykuł 2 pkt 1 – świadczenie usług dokonywane odpłatnie – Pojęcie – Publiczna działalność nadawcza – Finansowanie z obligatoryjnej opłaty ustawowej

W sprawie C-11/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska) postanowieniem z dnia 18 grudnia 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 stycznia 2015 r., w postępowaniu:

**Odvolací finanční úředitelství**

przeciwko

**Český rozhlas,**

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), prezes izby, J. C. Bonichot, C. G. Fernlund, S. Rodin i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: I. Illéssy, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 grudnia 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Odvolací finanční úředitelství przez E. Nedorostkovą, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Český rozhlas przez P. Orctá, advokát,
- w imieniu rządu czeskiego przez M. Smolka, J. Vlášila, Z. Petzla oraz T. Müllera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez G. Konstantinosa oraz A. Dimitrakopoulou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyną, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez V. Kaye, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Mantle’a, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz Z. Maláškova, działające w

charakterze państwomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 marca 2016 r.,  
wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 pkt 1 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. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Odvolací finanční ředitelství (odwoławczy dystrykt ds. finansów, zwany dalej „dystryktem ds. finansów”), dawniej Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (dystrykt ds. finansów dla miasta Pragi, Republika Czeska), a Český rozhlas (czeskim radiem) w przedmiocie podatku od wartości dodanej (podatku VAT), do którego zapłaty byłoby zobowiązany w ramach publicznej działalności nadawczej.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlegają:

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

4 Artykuł 13 ust. 1 lit. q) rzeczony dyrektywy przewiduje:

„A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

q) działalność publicznego radia i instytucji telewizyjnych innych niż te [inne niż ta] o charakterze komercyjnym”.

### *Prawo czeskie*

5 Na podstawie art. 1 ustawy nr 484/1991 dotyczącej Český rozhlas, w wersji mającej zastosowanie do sporu głównego, została utworzona spółka nadawcza, Český rozhlas, z siedzibą w Pradze (Republika Czeska). Zgodnie z tym przepisem Český rozhlas jest osobą prawną, która zarządza własnym majątkiem, nabywa prawa i zaciąga zobowiązania we własnym imieniu.

6 Artykuł 10 tej ustawy przewiduje, że źródłami finansowania Český rozhlas są w szczególności opłaty radiowe pobierane na podstawie szczególnego przepisu prawa i dochody z

własnej działalności gospodarczej.

7 Zgodnie z art. 1 ustawy nr 348/2005 o opłatach radiowych i telewizyjnych, w brzmieniu obowiązującym w czasie postępowania głównego, opłata radiowa finansuje usługę publiczną świadczoną przez Český rozhlas.

8 Na podstawie art. 2 tej ustawy opłata radiowa uiszcza się od urządzenia, które pod względem technicznym jest zdolne do indywidualnego odtwarzania nadawania audycji radiowej niezależnie od rodzaju odbioru (zwanego dalej „odbiornikiem radiowym”), także wtedy, gdy urządzenie to służy innemu celowi.

9 Zgodnie z art. 3 tej ustawy zobowiązany do uiszczania opłaty radiowej jest osoba fizyczna lub prawna, która jest właścicielem odbiornika radiowego lub która, nie będąc właścicielem odbiornika radiowego, posiada taki odbiornik lub go używa na podstawie innego tytułu prawnego przez okres co najmniej miesiąca.

10 Artykuł 7 tej ustawy stanowi, że osoba zobowiązana uiszcza opłata radiową lub opłata telewizyjną ustawowemu nadawcy bezpośrednio lub za pośrednictwem umocowanej osoby.

### **Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne**

11 Český rozhlas jest osobą prawną utworzoną w drodze ustawy, której główną działalnością stanowi publiczne nadawanie programów radiowych.

12 W dodatkowych deklaracjach podatkowych VAT dotyczących okresu podatkowego od marca do grudnia 2006 r. Český rozhlas dokonał dodatkowego zwiększenia prawa do odliczenia podatku VAT przez wyłączenie z kalkulacji współczynnika stosowanego do ustalania odliczenia podatku VAT świadczeń odpowiadających uiszczonym na jego rzecz opłatom radiowym, które pierwotnie zadeklarował on jako zwolnione z podatku VAT i nieuprawniające do jego odliczenia. W tym względzie Český rozhlas podniósł, że opłaty te nie stanowią wynagrodzenia za świadczoną publiczną usługę nadawczą.

13 W dziesięciu dodatkowych decyzjach w sprawie podatku VAT należnego od Český rozhlas i odnoszących się do tego samego okresu Finanční úřad pro Prahu 10 (urząd skarbowy nr 10 dla miasta Pragi, Republika Czeska) odmówił wyłączenia tych świadczeń.

14 Český rozhlas wniósł odwołanie od tych dziesięciu dodatkowych decyzji.

15 Ponieważ odwołanie to zostało oddalone dziesięcioma decyzjami dyrekcji ds. finansów, Český rozhlas wniósł do Městský soud v Praze (sądu dla miasta Pragi, Republika Czeska) skargę na te decyzje.

16 Wyrokiem z dnia 6 czerwca 2014 r. Městský soud w Pradze (sąd dla miasta Pragi) uchylił wskazane decyzje i przekazał sprawę dyrekcji ds. finansów do ponownego rozpoznania

17 Dyrekcja ds. finansów wniosła skargę kasacyjną od tego wyroku do sądu odwoławczego.

18 W tych okolicznościach Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy publiczna radiowa działalność nadawcza finansowana z obowiązkowych opłat ustawowych, w ustalonej prawem wysokości, pobieranych od właścicieli i posiadaczy odbiorników radiowych, jak również od osób posiadających inny tytuł prawny do ich użytkowania, może być uznawana za »dostawę usług świadczoną odpłatnie [świadczenie usług dokonywane odpłatnie]« w rozumieniu

art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, które powinno być zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) tej dyrektywy, czy jest to działalność niekomercyjna, która w ogóle nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w myśl art. 2 szóstej dyrektywy, i do której nie ma tego zastosowania zwolnienie przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) tej dyrektywy”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

19 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że publiczna działalność nadawcza, taka jak w postępowaniu głównym, finansowana z obligatoryjnych opłat ustawowych pobieranych od właścicieli i posiadaczy odbiorników radiowych i prowadzona przez spółkę nadawczą utworzoną na podstawie ustawy, stanowi świadczenie usług „dokonywane odpłatnie” w rozumieniu tego przepisu, lecz zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) tej dyrektywy, czy jest w ten sposób, że działalność taka nie stanowi transakcji podlegającej opodatkowaniu wchodzącej w zakres stosowania tej dyrektywy.

20 W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach systemu podatku VAT transakcje podlegające opodatkowaniu zakładają istnienie transakcji między stronami, przewidujących zapłatę ceny lub inne świadczenie wzajemne. Zatem jeżeli czynność świadczeniodawcy polega jedynie na świadczeniu usług bez bezpośredniego świadczenia wzajemnego, nie ma podstawy opodatkowania, w związku z czym świadczenie takie nie podlega podatkowi VAT (zob. wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 12; z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 43, oraz z dnia 27 października 2011 r., GFKL Financial Services, C-93/10, EU:C:2011:700, pkt 17).

21 Wynika stąd, że świadczenie usług dokonywane jest „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, a zatem podlega opodatkowaniu, tylko jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdy świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (zob. wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 14; z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 44, oraz z dnia 27 października 2011 r., GFKL Financial Services, C-93/10, EU:C:2011:700, pkt 18).

22 W tym kontekście Trybunał wielokrotnie orzeka, że pojęcie „świadczenia usług dokonywanego odpłatnie” w rozumieniu przywołanego art. 2 pkt 1 zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym (zob. wyroki: z dnia 5 lutego 1981 r., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, pkt 12; z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, pkt 12; z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13; z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 45, oraz z dnia 27 października 2011 r., GFKL Financial Services, C-93/10, EU:C:2011:700, pkt 19).

23 W odniesieniu do usługi publicznego nadawania będącej przedmiotem sporu w postępowaniu głównym należy stwierdzić, że nie istnieje stosunek prawny pomiędzy eską rozhlas a osobami zobowiązanymi do uiszczenia opłaty radiowej, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, ani też bezpośredni związek pomiędzy tą usługą publicznego nadawania i tą opłatą.

24 W ramach świadczenia wskazanej usługi eską rozhlas i te osoby nie są bowiem związane żadnym stosunkiem umownym ani transakcją przewidującą zapłatę ceny ani też zobowiązaniem prawnym dobrowolnie przyjętym wobec siebie nawzajem.

25 Ponadto obowiązek uiszczenia opłaty radiowej nie wynika ze świadczenia usługi, której stanowi ona bezpośredni ekwiwalent, ponieważ obowiązek ten jest związany nie z korzystaniem z usługi publicznego nadawania świadczonej przez Český rozhlas przez osoby objęte tym obowiązkiem, lecz wyłącznie z posiadaniem odbiornika radiowego, niezależnie od sposobu jego użytkowania.

26 Osoby posiadające odbiornik radiowy są bowiem zobowiązane do uiszczania rzeczowej opłaty, także wtedy, gdy używają one tego odbiornika wyłącznie do słuchania programów radiowych nadawanych przez nadawców innych niż Český rozhlas, takich jak radiowe programy komercyjne finansowane ze środków innych niż owa opłata, do odczytu płyt kompaktowych lub innych nośników cyfrowych, czy też do innych funkcji, jakie generalnie posiadają urządzenia pozwalające na odbiór i odtwarzanie audycji radiowych.

27 Ponadto należy stwierdzić, że dostęp do publicznej usługi nadawczej świadczonej przez Český rozhlas jest swobodny i w ogóle nie zależy od uiszczenia opłaty radiowej.

28 Wynika z tego, że świadczenie usługi publicznego nadawania o cechach takich jak będąca przedmiotem postępowania głównego nie stanowi świadczenia usług dokonywanego „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

29 Argumentacja rzędu czeskiego, według której sytuacja w postępowaniu głównym wyróżnia się istnieniem trójstronnego stosunku prawnego, w ramach którego państwo czeskie powierza Český rozhlas misję w interesie publicznym, polegającą na świadczeniu usługi publicznego nadawania, zapewniając mu wynagrodzenie w formie obowiązkowej opłaty, nałożonej ustawą na odbiorców tej usługi, nie może podważyć tej interpretacji.

30 W tym względzie wystarczy stwierdzić, że nawet zakładając istnienie takiego trójstronnego stosunku prawnego, nie tylko - jak stwierdzono w pkt 23 niniejszego wyroku - nie istnieje bezpośredni związek pomiędzy usługą publicznego nadawania świadczoną przez Český rozhlas a tą opłatą, lecz, jak wynika z cech tej ostatniej takich jak opisane w pkt 25 niniejszego wyroku, nie stanowi ona zapłaty ceny za ową usługę.

31 To samo dotyczy argumentu rzędu czeskiego, według którego zwolnienie przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy ma sens tylko wtedy, gdy działalność publicznego nadawania taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego jest uważana za wchodzącą w zakres stosowania tej dyrektywy.

32 W tym względzie wystarczy zauważyć, po pierwsze, że nawet jeśli przepis ten przewiduje zwolnienie „działalności publicznych radia i instytucji telewizyjnych innej niż ta o charakterze komercyjnym”, to jednak ma on zastosowanie tylko pod warunkiem, że działalność ta „[podlega opodatkowaniu podatkiem VAT]” w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy, a po drugie, że nie może on być interpretowany w sposób rozszerzający zakres stosowania owej dyrektywy, tak jak jest on zdefiniowany w tym art. 2.

33 Wreszcie, w odniesieniu do dokonanego przez sąd odsyłający porównania pomiędzy sytuacją w postępowaniu głównym a sytuacją, jaka legła u podstaw wyroku z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), należy stwierdzić, że sytuacje te nie są porównywalne.

34 W tym względzie należy przypomnieć, że w owym wyroku, odnoszącym się do sprawy dotyczącej opodatkowania „dotacji ryczałtowej na leczenie”, jak krajowa kasa ubezpieczenia zdrowotnego wypłacała zakładowi opiekunów leczniczym dla osób niesamodzielnych w

podesz?ym wieku za ?wiadczenie us?ug piel?gnacyjnych na rzecz ich pensjonariuszy, Trybuna? orzek?, i? istnia? bezpo?redni zwi?zek pomi?dzy us?ugami ?wiadczonymi przez te zak?ady na rzecz pensjonariuszy a otrzymanym ?wiadczeniem wzajemnym, czyli ow? „dotacj? rycza?tow? na leczenie”, a tym samym taka zrycza?towana p?atno?? stanowi?a ?wiadczenie wzajemne za us?ugi z tytu?u opieki zdrowotnej ?wiadczone odp?atnie przez jeden z tych zak?adów na rzecz swoich pensjonariuszy i z tego wzgl?du wchodzi?a w zakres opodatkowania podatkiem VAT.

35 W sprawie w post?powaniu g?ównym nie tylko brak jest takiego zwi?zku pomi?dzy op?at? radiow? a us?ug? publicznego nadawania ?wiadczon? przez ?eský rozhlas, lecz, jak ju? stwierdzono, uiszczenie tej op?aty nie wpisuje si? w ramy stosunku prawnego obejmuj?cego wymian? ?wiadcze? wzajemnych, lecz w ramy wykonania obowi?zku na?o?onego ustaw?.

36 W tych okoliczno?ciach na zadane pytanie nale?y odpowiedzie?, i? art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e publiczna dzia?alno?? nadawcza, taka jak w post?powaniu g?ównym, finansowana z obowi?zkowych op?at ustawowych pobieranych od w?a?cicieli i posiadaczy odbiorników radiowych i prowadzona przez spó?k? nadawcz? utworzon? na podstawie ustawy nie stanowi ?wiadczenia us?ug „dokonywanego odp?atnie” w rozumieniu tego przepisu, a zatem nie wchodzi w zakres stosowania rzeczonyj dyrektywy.

### **W przedmiocie kosztów**

37 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

**Artyku? 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e publiczna dzia?alno?? nadawcza, taka jak w post?powaniu g?ównym, finansowana z obowi?zkowych op?at ustawowych pobieranych od w?a?cicieli i posiadaczy odbiorników radiowych i prowadzona przez spó?k? nadawcz? utworzon? na podstawie ustawy nie stanowi ?wiadczenia us?ug „dokonywanego odp?atnie” w rozumieniu tego przepisu, a zatem nie wchodzi w zakres stosowania rzeczonyj dyrektywy.**

Podpisy

\* J?zyk post?powania: czeski.