

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MACIEJA SZPUNARA

przedstawiona w dniu 17 marca 2016 r.(1)

Sprawa C-11/15

Odvolací finanční ředitelství

przeciwko

český rozhlas

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska)]

Podatki – Podatek od wartości dodanej – Zwolnienie z podatku – Niekomercyjna działalność publicznego radia i instytucji telewizyjnych – Publiczna usługa nadawcza – Finansowanie z opłat obywatelskich – Zakwalifikowanie takiej usługi

Wprowadzenie

1. System podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) opiera się na podwójnym mechanizmie, czyli zapłać podatku należnego i odliczeniu podatku naliczonego. Taki mechanizm pozwala na to, by z punktu widzenia przedsiębiorców podatek ten pozostał neutralny; jego ciężar finansowy ponoszony wyłącznie przez konsumentów.

2. Aby zapewnić organom podatkowym skuteczny pobór przypadającego im podatku, konieczne jest, aby odliczenie dotyczyło wyłącznie towarów i usług nabytych do celów działalności opodatkowanej, tak by podatek naliczony był odliczany od należnego. Jeżeli podatnik wykonuje jednocześnie działalność opodatkowaną i działalność zwolnioną, w celu określenia, która część podatku naliczonego może zostać odliczona, stosuje się szczególne zasady. Sytuacja jeszcze bardziej się komplikuje, kiedy podatnik wykonuje taką działalność, która w ogóle nie jest objęta systemem VAT, ponieważ nie stanowi działalności gospodarczej wykonywanej odpłatnie w rozumieniu przepisów regulujących system VAT. Niniejsza sprawa stanowi okazję do doprecyzowania linii orzeczniczej Trybunału w tej kwestii.

Ramy prawne

Prawo Unii

3. Zgodnie z 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(2) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”):

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlegają:

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

4. Artykuł 13 cz. IV A ust. 1 lit. q) tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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”.

5. Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) i art. 5 szóstej dyrektywy:

„2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego na terytorium kraju [podatku VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek [VAT] podlega odliczeniu, jak te transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku [VAT], jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

[...]”.

6. Artykuł 19 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Na część podlegającą odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składa się będzie proporcja mająca:

– jako licznik, całkowita kwota, poza podatkiem [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, dla których stosuje się [przysługuje] odliczenie podatku [VAT] zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,

– jako mianownik, całkowita kwota, poza podatkiem [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysuguje odliczenie podatku [VAT]. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwota subwencji innych niż określone w art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a).

[...].

Prawo czeskie

7. Transpozycji ww. przepisów szóstej dyrektywy dokonano w prawie czeskim na mocy art. 2 ust. 1, art. 51 ust. 1 lit. b), art. 72 i art. 76 ust. 1 i 2 zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (ustawy nr 235/2004 o podatku od wartości dodanej).

8. Moc zákon č. 348/2005 Sb. o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů (ustawy nr 348/2005 dotyczącej opłat radiowych i telewizyjnych oraz o zmianie niektórych ustaw), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą nr 348/2005”), ustanowiono opłat radiową służyć finansowaniu usług czeskich nadawców publicznych. 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. Artykuł 7 tej ustawy stanowi, że opłaty radiowej płaci się ustawowemu nadawcy bezpośrednio lub za pośrednictwem umocowanej osoby.

9. Działalność nadawcza finansowana z opłat radiowych traktowana jest w prawie czeskim jako działalność zwolniona z podatku VAT.

Stan faktyczny w postępowaniu głównym, procedura i pytanie prejudycjalne

10. Český rozhlas jest czeskim nadawcą publicznym, powołanym mocą ustawy i finansowanym m.in. z opłat radiowych ustanowionych zgodnie z ustawą nr 348/2005.

11. 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 świadczących odpowiadających uiszczonych na jego rzecz opłacie radiowej, które pierwotnie uznał on za zwolnione z podatku VAT bez prawa do odliczenia. W tym względzie Český rozhlas podniósł, że opłaty te nie stanowią wynagrodzenia za publiczną usługę nadawczą.

12. Takie stanowisko Český rozhlas nie zostało zaakceptowane przez organy podatkowe, które w dodatkowych decyzjach podatkowych odmówiły wyłączenia tych świadczeń z części podlegającej odliczeniu.

13. Ponieważ odwołanie Český rozhlas zostało oddalone, wniósł on skargę na decyzje organów podatkowych do Městský soud v Praze (sądu dla miasta Pragi), który wyrokiem z dnia 6 czerwca 2014 r. decyzje te uchylił.

14. Od tego wyroku skarżący w postępowaniu głównym wniósł kasację do sądu odsyłającego. 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 świadczonej odpłatnie [»wiadczenie usług dokonywane odpłatnie]« w rozumieniu art. 2 [pkt] 1 szóstej dyrektywy [...], które powinno być zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 13 ust. 1 lit. [q]) tej dyrektywy, czy też jest to działalność niekomercyjna, która w ogóle nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT w myśl art. 2 szóstej dyrektywy, i do której [nie ma też zastosowania zwolnienie przewidziane w] art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) tej dyrektywy?».

15. Postanowienie odsyłające wpłynęło do Trybunału w dniu 13 stycznia 2015 r. Uwagi na piśmie zostały przedłożone przez strony postępowania głównego, rzędy czeski, grecki i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisję Europejską. Český rozhlas, rzędy czeski i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska były reprezentowane na rozprawie w dniu 17 grudnia 2015 r.

Analiza

16. W pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że działalność nadawcy publicznego finansowana z obowiązkowych opłat ustawowych pobieranych od wszystkich posiadaczy odbiorników radiowych stanowi działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT na mocy tego przepisu. W wypadku odpowiedzi twierdzącej działalność taka powinna być, logicznie rzecz biorąc, zwolniona z podatku VAT zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy.

17. Należy jednak mieć na uwadze, że pytanie to padło w ramach sporu między Český rozhlas a organami podatkowymi, którego przedmiotem jest prawo do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług nabywanych przez Český rozhlas w związku z prowadzoną działalnością. Trybunał nie może pominąć tego aspektu, chcąc udzielić użytecznej odpowiedzi na postawione pytanie.

18. W pierwszej kolejności należy zatem zastanowić się nad pojęciem działalności „[wykonywanej] odpłatnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy. Zaczynamy jednak od omówienia w kilku wstępnych uwagach wstępniwości wyrażonych w uwagach na piśmie przez Český rozhlas, a dotyczących znaczenia pytania prejudycjalnego dla rozwiązania sporu w postępowaniu głównym.

Znaczenie pytania prejudycjalnego

19. W swoich uwagach na piśmie Český rozhlas twierdzi, że spór w postępowaniu głównym dotyczy wyjątkowo charakteru opłaty radiowej. Chodzi o ustalenie, czy ta opłata może być kwalifikowana jako wynagrodzenie za usługi świadczone przez Český rozhlas w charakterze nadawcy publicznego – na które to pytanie w wyroku zaskarżonym kasacją w postępowaniu głównym udzielono odpowiedzi przeczącej. Niemniej jednak w ocenie Český rozhlas sąd odsyłający, pod wpływem argumentów strony skarżącej w postępowaniu głównym, zniekształcił problem, wnosząc do Trybunału o ustalenie, czy publiczna działalność nadawcza jako taka stanowi działalność objętą systemem VAT. Tymczasem zdaniem Český rozhlas pytanie to nie ma istotnego znaczenia, ponieważ działalność ta może być finansowana także z innych źródeł niż opłata radiowa.

20. Nie podzielam wstępniwości podniesionych przez Český rozhlas. Oczywiście jest, że organizację finansowania publicznej działalności nadawczej określa porządek prawny państwa członkowskiego, a opłata tego rodzaju jak czeska opłata radiowa nie musi pokrywać wszystkich kosztów tej działalności. Niemniej jednak sposób sformułowania pytania prejudycjalnego dotyczącego „publicznej radiowej działalności nadawczej finansowanej z

obowiązkowych opłat ustawowych” oznacza w sposób niebudzący wątpliwości, że chodzi o publiczną działalność nadawczą w takim zakresie, w jakim jest finansowana z opłat radiowych.

21. Aby odpowiedzieć na pytanie, czy taka działalność może być traktowana jako usługa świadczona odpłatnie w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, konieczne jest przeprowadzenie analizy charakteru opłaty radiowej. Trzeba będzie bowiem określić, czy ta opłata może być kwalifikowana jako wynagrodzenie za usługi świadczone przez pański rozgłos. Natomiast ograniczenie się wyłącznie do takiej analizy, jak chciałby pański rozgłos, byłoby niewystarczające, gdyż spór w postępowaniu głównym nie dotyczy w rzeczywistości charakteru opłaty radiowej samej w sobie, lecz prawa pańskiego rozgłosu do odliczenia. W mojej ocenie pytanie prejudycjalne zostało zatem odpowiednio sformułowane.

W przedmiocie działalności „[wykonywanej] odpłatnie”

22. Kryteria pozwalające określić odpłatny charakter działalności wynikają z utrwalonego orzecznictwa Trybunału(3). Zgodnie z tym orzecznictwem świadczenie usług następuje „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, a zatem podlega opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy. Musi zatem istnieć bezpośredni związek pomiędzy wyświadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem(4). W związku z tym, jeżeli działalność usługodawcy polega wyłącznie na świadczeniu usług bez bezpośredniego wynagrodzenia, to brak jest podstawy opodatkowania, a więc powyższe świadczenia nie podlegają opodatkowaniu VAT(5).

23. Zatem to w świetle tych kryteriów należy ocenić rodzaj działalności nadawczej finansowanej z opłat takich jak opłata radiowa w postępowaniu głównym.

Stosunek między pańskim rozgłosem a podmiotami zobowiązanymi do uiszczenia opłaty

24. W mojej ocenie, jeżeli sytuację analizuje się pod kątem stosunku między pańskim rozgłosem a osobami zobowiązanymi do opłaty radiowej, nieuchronnie nasuwa się wniosek, że działalność pańskiego rozgłosu finansowana za pomocą opłaty radiowej nie spełnia kryteriów wymaganych do uznania jej za działalność opodatkowaną podatkiem VAT.

25. Należy bowiem stwierdzić brak koniecznej wiązki prawnej. Z jednej strony, działalność pańskiego rozgłosu zorganizowana jest na podstawie ustawy, a prowadzenie tej działalności nie zależy ani od tożsamości służących, ani od ich konkretnej liczby. Jest to publiczna działalność nadawcza, zatem określa ją dwa istotne elementy. Po pierwsze, chodzi o ogólnodostępność usług nadawczych. Po drugie, jako że chodzi o działalność finansowaną ze środków publicznych, treść nadawanych programów nie jest dyktowana względami opłacalności ekonomicznej.

26. Z drugiej strony, z punktu widzenia podmiotu zobowiązanego do uiszczenia opłaty radiowej obowiązek ten jest całkowicie niezależny od rzeczywistego korzystania z usług nadawców publicznych. Zobowiązanie z tytułu opłaty radiowej jest obowiązkiem ustawowym, który nie wynika z faktu służenia radiu publicznego, lecz z faktu posiadania odbiornika radiowego. Ponieważ równolegle z radiem publicznym mogą istnieć także nadawcy prywatni, posiadanie odbiornika radiowego w żaden sposób nie jest jednoznaczne z korzystaniem z usług nadawców publicznych. Fakt niesłużenia radiu publicznego nie zwalnia z obowiązku uiszczenia opłaty radiowej. Podobnie możliwość służenia nie jest warunkowana uiszczeniem tej opłaty, ponieważ publiczne usługi nadawcze są ogólnodostępne. Osoba, która nie uiściła opłaty, narażona jest co najwyżej na ewentualne kary administracyjne.

27. Możliwość korzystania z odbiornika radiowego w celach innych niż słuchanie programów w radiu publicznym w mojej ocenie w sposób nieunikniony wyłącza też, zgodnie z którą nabycie odbiornika oznaczałoby wolę korzystania z usług nadawców publicznych za cenę opłaty radiowej. Zobowiązanie do uiszczenia tej opłaty stanowi obowiązek prawny, który w rzeczywistości jest związany z posiadaniem odbiornika radiowego, ale za to pozostaje całkowicie niezależny od ewentualnego korzystania z usług nadawców publicznych.

28. Tym samym zobowiązanie do uiszczenia opłaty radiowej nie tworzy żadnego stosunku prawnego między zobowiązanym a nadawcą publicznym, gdyż, po pierwsze, zobowiązanie to nie wynika z faktu korzystania z usług świadczonych przez danego nadawcę, lecz z posiadania odbiornika radiowego, a po drugie, dostęp do tych usług nie zależy od uiszczenia rzeczowej opłaty.

29. Z powyższego wynika, że opłata radiowa, z punktu widzenia zobowiązanego, nie stanowi wynagrodzenia za usługi nadawcy publicznego.

Stosunek między Český rozhlas a państwem czeskim

30. W swoich uwagach rząd czeski dokonuje innej analizy, tj. wskazuje na istnienie trójstronnego stosunku prawnego, w ramach którego państwo czeskie powierza Český rozhlas zadanie świadczenia usług użyteczności publicznej na rzecz odbiorców (potencjalnych użytkowników), zapewniając w zamian Český rozhlas finansowe wynagrodzenie w formie opłaty radiowej.

31. Ta analiza mnie nie przekonuje z tej prostej przyczyny, że stosunek między Český rozhlas a państwem czeskim nie stanowi stosunku o charakterze umownym dotyczącego świadczenia usług.

32. System publicznego nadawania został utworzony w interesie publicznym, aby zaspokajać potrzeby demokratyczne, społeczne i kulturowe społeczeństwa, a także aby zachować pluralizm w mediach(6). W tym celu państwa tworzą instytucje publiczne, których zadaniem jest świadczenie usług nadawczych, i zapewniają ich finansowanie, które często przybiera formę opłaty, takiej jak opłata radiowa, o której mowa w postępowaniu głównym. Instytucje te zapewniają wykonywanie misji radiofonii publicznej, która polega na bezpłatnym i ogólnodostępnym świadczeniu usługi nadawczej, do której dostęp nie jest ograniczony przyczynami ekonomicznymi lub innymi, sprzecznymi z ich funkcją. To właśnie w tym celu protokół dotyczący systemu publicznych usług nadawczych w państwach członkowskich stanowi, że postanowienia traktatów nie naruszają kompetencji państw członkowskich w zakresie finansowania nadawców publicznych.

33. Nadawcy publiczni ustanowieni są przez państwo, które określa ich misję, nadzoruje realizację tej misji i zapewnia ich finansowanie, na przykład przekazując tym instytucjom wpływowe świadczenia obywatelskich specjalnie w tym celu ustanowionych. Nie chodzi zatem o stosunek ekonomiczny nawiązany dobrowolnie przez dwa niezależne podmioty, państwo i nadawcę, który zresztą w każdym razie podlegałby postanowieniom traktatów i prawa wtórnego. Nadawca publiczny za swoje usługi nie określa „ceny”, a opłata nie stanowi zapłaty takiej ceny.

34. Wśród argumentów podniesionych w niniejszej sprawie opłata w postępowaniu głównym została przedstawiona jako forma podatku przeznaczanego na finansowanie danego rodzaju działalności publicznej. Rzekłbym raczej, że taka opłata – co widać szczególnie na przykładzie takiego uregulowania opłaty, jakiemu podlega czeska opłata radiowa, a mianowicie, że opłata uiszczana jest przez zobowiązanych bezpośrednio na rzecz beneficjentem nadawcy –

upodabnia się do subwencji w szczególnej formie środków własnych przyznanej temu nadawcy przez państwo. A przecie nie sposób uznać za działalność wykonywaną odpłatnie działalność, z tytułu której podatnik nie otrzymuje od odbiorców żadnego wynagrodzenia, a która finansowana jest z subwencji przeznaczonej w sposób ogólny na finansowanie działalności tego podatnika.

35. W związku z powyższym, nawet analizując sprawę pod kątem stosunku do czegoś rozkład z państwem czeskim, opłaty radiowej nie sposób uznać za wynagrodzenie za usługę nadawcy publicznego, a działalność coś rozkład finansowana z tej opłaty nie stanowi działalność wykonywanej odpłatnie w rozumieniu szóstej dyrektywy.

Kwestia znaczenia wyroku Le Rayon d'Or

36. Sąd odsyłający zwraca także uwagę Trybunału na jego wyrok Le Rayon d'Or(7) i zastanawia się, czy nie należałoby rozważyć zastosowania do publicznej usługi nadawczej finansowanej z opłat rozwiązania przyjętego w tym wyroku lub analogicznego rozwiązania szczególnego.

37. W mojej ocenie tej sugestii nie sposób przyjąć. We wskazanym wyroku Trybunał faktycznie orzekł, że usługi świadczone przez instytucję na rzecz osób starszych powinny być uznawane za usługi świadczone odpłatnie, pomimo że wynagrodzenie za nie było uiszczane nie przez odbiorców tych usług w odniesieniu do konkretnych zabiegów, lecz przez kasę ubezpieczenia zdrowotnego – i to w formie zryczałtowanej.

38. Tymczasem sprawa, w której wydano wyrok Le Rayon d'Or(8), różni się od niniejszej sprawy wiązaniem prawnym, która faktycznie istniała między beneficjentami świadczeń, tj. pensjonariuszami zakładu dla osób starszych, a tym zakładem. Jedyną szczególną cechą tego stosunku polegała na działalności kasy ubezpieczenia zdrowotnego, która – by tak rzec – uczestniczyła w obowiązkach pensjonariuszy, aby pokryć koszty świadczeń, z których korzystali. Tymczasem to właśnie tego stosunku prawnego brakuje w wypadku publicznej usługi nadawczej, jak wspominałem w pkt 28 niniejszej opinii. W związku z powyższym rozwiązanie przyjęte przez Trybunał w wyroku Le Rayon d'Or(9) nie można zastosować do niniejszej sprawy.

W przedmiocie ratio legis art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy

39. Sąd odsyłający zastanawia się także nad intencjami prawodawcy wspólnotowego, który ustanowił przepis art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy, w sytuacji gdyby publiczna działalność nadawcza zwykle finansowana z opłat takich jak opłata w postępowaniu głównym została uznana za nieobjętą zakresem stosowania tej dyrektywy. W ocenie rzędu czeskiego przewidziane w tym przepisie zwolnienie byłoby wówczas pozbawione sensu.

40. Nie podzielam tej obawy. Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy należy do drugiej listy zwolnień „niektórych rodzajów działalności prowadzonej w interesie publicznym”. Taka działalność, będąca to ze względu na jej charakter własny, będąca to ze względu na osobę, która ją wykonuje, czyśto znajduje się poza zakresem stosowania szóstej dyrektywy, ponieważ nie stanowi działalności wykonywanej odpłatnie w rozumieniu tej dyrektywy. Niemniej jednak finansowanie tej działalności może być różnie uregulowane. Może ona, przynajmniej w części, być wykonywana także odpłatnie. Tak się dzieje także w wypadku działalności publicznych instytucji nadawczych, która może nie być w całości finansowana z opłat, co zresztą rzekł czeski sam przyznaje(10). Są to sytuacje, w których art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy przewiduje dla tych rodzajów działalności zwolnienie. Fakt, że w praktyce czyśto chodzi o działalność, która w ogóle nie jest objęta systemem VAT, nie czyni tego zwolnienia bezprzedmiotowym.

41. Dodać należy, że przepis szóstej dyrektywy, który przewiduje zwolnienie danej działalności, jak to ma miejsce w przypadku art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q), w żadnym wypadku nie może być interpretowany w sposób rozszerzający zakres stosowania tej dyrektywy określony w art. 2. Zatem warunkiem ewentualnego zwolnienia będzie przynależność do kategorii transakcji podlegających opodatkowaniu, a nie odwrotnie.

Wnioski w przedmiocie charakteru działalności polski rozgłos finansowanej z opłaty radiowej

42. W świetle powyższego w mojej ocenie należy uznać, że działalność polski rozgłos w zakresie, w jakim finansowana jest z opłaty radiowej, nie wchodzi w zakres stosowania szóstej dyrektywy, gdy nie jest działalnością wykonywaną odpłatnie.

43. Co do zasady stwierdzenie to wystarczy, aby udzielić odpowiedzi na pytanie prejudycjalne sformułowane przez sąd odsyłający. Wydaje mi się jednak, że Trybunał mógłby rozważyć – w duchu współpracy z sądami krajowymi, która stanowi cel art. 267 TFUE, oraz w celu udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, jakie rozwiązanie przyjąć w sporze w postępowaniu głównym – dalsze rozważania, w których uwzględniłby kwestię zakresu prawa polski rozgłos do odliczenia podatku naliczonego.

W przedmiocie prawa do odliczenia przysługującego podatnikom wykonującym jednocześnie transakcje opodatkowane oraz transakcje nieobjęte systemem VAT

Uwagi wstępne

44. Zgodnie z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, „[o] ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku [VAT], który zobowiązany jest zapłacić”, kwotę należnego lub zapłaconego podatku VAT od tych towarów i usług. Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest zasadniczym mechanizmem systemu VAT, ponieważ umożliwia zneutralizowanie tego podatku dla przedsiębiorców; jego ciążą, co do zasady, ponoszą wyłącznie konsumenci.

45. Jednak, aby podatkiem VAT faktycznie obciążyć konsumentów, prawo do odliczenia może dotyczyć tylko towarów i usług wykorzystanych następnie przez podatnika do celów jego opodatkowanych transakcji. Tym samym podatek naliczony zostanie odliczony od podatku należnego, który podatnik pobierze od swoich własnych kontrahentów, wliczając go w cenę dostarczanych przez siebie towarów lub świadczonych usług. Przeciwnie jednak, gdyby podatnik miał prawo do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług, które nie będą wykorzystywane do jego opodatkowanych transakcji, podatek ten musiałby zostać zwrócony, w związku z czym towary i usługi podlegające opodatkowaniu w praktyce nie zostałyby

opodatkowane. W takim wypadku to zatem na podatniku, a nie na konsumencie, spoczywa? musi ci??ar opodatkowania.

46. System VAT zawiera mechanizmy koryguj?ce w sytuacji, gdy towary i us?ugi nabyte przez podatnika nie s? wykorzystywane do celów opodatkowanych transakcji. Dwie najcz??ciej wyst?puj?ce sytuacje to taka, gdy podatnik wykorzystuje towary i us?ugi, w ca?o?ci lub w cz??ci, do celów transakcji zwolnionych, oraz taka, gdy wykorzystuje je na potrzeby w?asne lub swoich pracowników.

47. Szósta dyrektywa nie okre?la jednak szczególnych zasad maj?cych zastosowanie do sytuacji, w których podatnik dokonuje jednocze?nie transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, i takich, które w ogóle nie s? obj?te systemem VAT. Je?li chodzi o towary i us?ugi, w wypadku których ?atwo okre?li?, czy s? u?ywane przez podatnika do celów jednej lub drugiej kategorii transakcji (tj. transakcji podlegaj?cych i niepodlegaj?cych opodatkowaniu), rozwi?zanie jest proste i wynika bezpo?rednio z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy. Towary i us?ugi wykorzystywane do transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu daj? bowiem prawo do odliczenia (chyba ?e transakcje te s? obj?te zwolnieniem), natomiast towary i us?ugi wykorzystywane do transakcji nieobj?tych systemem VAT nie daj? prawa do odliczenia. Natomiast problem zakresu prawa do odliczenia pojawia si? tam, gdzie chodzi o towary i us?ugi wykorzystywane jednocze?nie i w sposób nierozwalny do transakcji opodatkowanych oraz do transakcji nieobj?tych systemem VAT. Te towary i us?ugi mog? by? przeró?ne i reprezentowa? znacz?c? cz??? kosztów dzia?alno?ci gospodarczej, np. energi? elektryczn?, najem lokali biurowych, us?ugi porz?dkowe, niektóre sprz?ty itd.

Przypadek ?eský rozhlas

48. Tak równie? b?dzie wygl?da? sytuacja ?eský rozhlas, je?eli Trybuna? przychyli si? do mojej propozycji odpowiedzi na pytanie prejudycjalne w zakresie dotycz?cym kwalifikacji dzia?alno?ci ?eský rozhlas, która jest finansowana z op?aty radiowej(11). W takim wypadku nale?a?oby oddali? te? przyj?t? przez czeskie organy podatkowe, zgodnie z któr? dzia?alno?? ?eský rozhlas finansowana z op?aty radiowej jest obj?ta systemem VAT, ale korzysta ze zwolnienia na mocy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy. Nie ma zatem mo?liwo?ci stosowania metody obliczania cz???ciowego prawa do odliczenia przewidzianej w art. 17 ust. 5 i art. 19 szóstej dyrektywy. Poj?cie „transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu” u?yte w tych przepisach nie obejmuje bowiem transakcji dokonywanych w ramach dzia?alno?ci nieobj?tej systemem VAT(12).

49. Ze swojej strony ?eský rozhlas utrzymuje w post?powaniu g?ównym, ?e odmowa zakwalifikowania op?aty radiowej jako wynagrodzenia powinna poci?gn?? za sob? wykluczenie kwot otrzymanych z tytu?u tej op?aty z obliczenia cz???ci podlegaj?cej odliczeniu. W zwi?zku z powy?szym prawo do odliczenia powinno wynosi? 100% VAT naliczonego(13). Taki punkt widzenia nie jest pozbawiony zasadno?ci, zw?aszcza je?eli analiza dotyczy?aby wy??cznie charakteru dochodu osi?ganego z tytu?u op?aty radiowej. Z utrwalonego orzecznictwa faktycznie wynika, ?e prawo do odliczenia stanowi integraln? cz??? mechanizmu reguluj?cego VAT, co do zasady nie mo?na go ograniczy? i wykonywane jest ono w stosunku do ca?o?ci podatku obci??aj?cego transakcje na wcze?niejszych etapach obrotu(14). Okoliczno??, ?e podatnik uzyskuje dochody, które nie stanowi? wynagrodzenia za jego us?ugi i które nie wliczaj? si? do obrotu, nie powinna co do zasady ogranicza? prawa do odliczenia.

50. Analiza ta pomija jednak fakt, ?e op?ata radiowa nie stanowi dodatkowego dochodu ?eský rozhlas, lecz jest jednym z g?ównych ?róde? jego finansowania(15). Op?ata ta pozwala zatem finansowa? jego dzia?alno?? statutow? lub przynajmniej jej istotn? cz???. Charakter finansowanej w ten sposób dzia?alno?ci jest wi?c nierozwalnie zwi?zany z samym charakterem finansowania,

który w omawianym wypadku nie przybiera formy wynagrodzenia za zrealizowane świadczenia, lecz stanowi raczej rodki własne(16). Zgodnie z moją propozycją odpowiedzi w niniejszej sprawie działania takiej nie sposób uznać za działania wykonywane odpowiednio w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy. Chodzi zatem o odpowiedź na pytanie, czy działania takie mogą uprawniać do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych jednocześnie do celów tej działalności i do działalności opodatkowanej.

51. Moim zdaniem odpowiedź na to pytanie powinna być przecząca. Przyznanie prawa do odliczenia w wypadku towarów i usług wykorzystywanych do celów działalności, która nie jest objęta systemem VAT, byłoby bowiem sprzeczne z logiką tego systemu, a w szczególności z kategoriącznym i jasnym sformułowaniem art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy(17). W takim wypadku podatek naliczony nie byłby odliczany od podatku należnego, który ciężyłby na podatniku z tytułu transakcji opodatkowanych (ponieważ ich by nie było), a więc podatnik mógłby się domagać zwrotu tego podatku. Ostatecznie nikt nie zapłaciłby tego podatku VAT, a towary i usługi w związku z transakcją byłyby de facto zwolnione, co naruszałoby zasadę powszechności VAT.

52. Tym bardziej dzieje się tak w wypadku podatnika będącego nadawcą publicznym, ponieważ jego działania – gdyby były wykonywane odpowiednio, a co za tym idzie podlegały opodatkowaniu – podlegałyby zwolnieniu na podstawie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy, z wyjątkiem działalności komercyjnej, której to kwestii tu nie poruszam, i nie uprawnialiby do odliczenia(18). Nielogiczne byłoby zatem przyznanie prawa do odliczenia w wypadku działalności niepodlegającej opodatkowaniu z racji tego, że nie jest ona wykonywana odpowiednio, a nieprzyznanie tego prawa w wypadku takiej samej działalności, gdyby podlegała opodatkowaniu.

53. Bardziej wymowne będzie może porównanie z sytuacją nadawcy prywatnego. Nadawca taki może tak, i tak się często dzieje, nadawać programy ogólnodostępne, czyli bez pobierania od słuchaczy wynagrodzenia. Niemniej jednak, ponieważ nie pobiera żadnej opłaty ani nie korzysta z żadnego innego źródła finansowania publicznego, zmuszony jest finansować swoją działalność przez nadawanie „informacji handlowych”, używając terminu z dyrektywy „o audiowizualnych usługach medialnych”(19), tj. reklam, programów sponsorowanych itd. Te informacje handlowe są przeznaczone dla słuchaczy programów nadawcy w ten sposób, że nadawanie informacji handlowych jest nierozdzielnie związane z nadawaniem programów. Z ekonomicznego punktu widzenia ogół tych emisji stanowi działalność nadawcy finansowaną z dochodów generowanych przez informacje handlowe, które to dochody stanowi obrót realizowany przez tego nadawcę. Tym samym podatek naliczony od towarów i usług wykorzystywanych przez tego nadawcę do celów całej swojej działalności będzie pomniejszony o podatek należny zawarty w cenie informacji handlowych, za które nadawca wystawi fakturę. Wskazanie takie uzasadnia zatem jego prawo do odliczenia całego podatku naliczonego.

54. Inaczej wygląda sytuacja nadawcy publicznego, którego działalność, przynajmniej w części, finansowana jest z opłat. Ponieważ opłaty te nie stanowią wynagrodzenia za świadczenie usług, nie występuje podatek należny, nie można zatem odliczyć podatku naliczonego. Nadawca publiczny może oczywiście prowadzić także działalność o charakterze komercyjnym finansowaną z innych źródeł. Taka działalność uprawnia go do odliczenia, ale wyłącznie w zakresie tych towarów i usług, które są wykorzystywane do celów tej działalności komercyjnej.

55. W celu uniknięcia wszelkiej niejednoznaczności muszę dodać, że w sytuacji publicznego nadawcy nie sposób przyjąć rozwiązania wypracowanego przez Trybunał w wyroku Kretztechnik(20). W wyroku tym Trybunał dopuścił prawo do odliczenia podatku naliczonego od

wydatków poniesionych do celów emisji przez podatnika akcji, uznaję, że emisja akcji służy działalności gospodarczej (a zatem opodatkowanej) tego podatnika jako całości. Działalność publicznego nadawcy nie jest jednak wykonywana w celu uzyskania opłaty. Przeciwnie, celem nadawcy jest prowadzenie tej działalności nadawczej, a opłata jest tylko środkiem jej finansowania. Ponadto, jeżeli taka działalność byłaby wykonywana odpłatnie, podlegałaby zwolnieniu na mocy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy. Nie ma zatem żadnej analogii do sprawy, w której wydano wyrok Kretztechnik.

Obliczanie zakresu prawa do odliczania

56. Stwierdzenie, że działalność finansowana z opłat nie daje prawa do odliczenia podatku naliczonego, jest prawdziwe zarówno w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika wyłącznie do celów jego działalności niepodlegającej opodatkowaniu, jak również do tych towarów i usług, które podatnik wykorzystuje jednocześnie i nierozdzielnie do celów takiej działalności i do celów działalności opodatkowanej. Towary i usługi należą do pierwszej kategorii nie stwarzają żadnego problemu, gdy podatnik po prostu nie ma prawa do odliczenia. Natomiast jeżeli chodzi o drugą kategorię, należy określić, w jakim zakresie podatnik powinien móc korzystać z prawa do odliczenia, tak aby, z jednej strony, zachować to prawo do odpowiedniej części swoich opodatkowanych transakcji, a z drugiej strony, aby nie dopuścić do nienależnego „nadwyrównania”.

57. W wyroku *Securita*(21) Trybunał stwierdził, że przepisy szóstej dyrektywy nie obejmują zasad, których przedmiotem są metody lub kryteria, jakie państwa członkowskie są zobowiązane stosować, gdy przyjmują przepisy pozwalające na podział kwot podatku naliczonego w zależności od tego, czy odpowiednie wydatki mają związek z działalnością podlegającą, czy niepodlegającą opodatkowaniu.

58. W swoich uwagach na piśmie Komisja sugeruje, że opłata taka jak opłata radiowa rozpatrywana w postępowaniu głównym mogłaby być analizowana jako subwencja w rozumieniu art. 19 ust. 1 tiret drugie szóstej dyrektywy. Państwa członkowskie miałyby wówczas, na mocy tego przepisu, możliwość ujęcia takiej opłaty w mianowniku części podlegającej odliczeniu, ograniczając tym samym proporcjonalnie zakres prawa do odliczenia.

59. Możliwość ta jednak nie daje się moim zdaniem zastosować do opłaty służącej do finansowania nadawców publicznych w państwach członkowskich. Niezależnie od faktu, że opłata radiowa rozpatrywana w postępowaniu głównym stanowi subwencję o szczególnym charakterze rodka własnego, widzę tu dwie przeszkody.

60. Po pierwsze, takie rozwiązanie objęłoby systemem VAT działalność nim nieobjętą. Jak wyjaśniłem w pkt 50 niniejszej opinii, nie sposób analizować odrębnie opłaty radiowej i działalności, której finansowaniu ona służy. Ze względu na to finansowanie owa działalność nie jest wykonywana odpłatnie i nie jest objęta systemem VAT. Skoro mechanizm przewidziany w art. 19 szóstej dyrektywy nie ma zastosowania do działalności niepodlegającej opodatkowaniu(22), nie można do niego włączyć kwot związanych z taką działalnością.

61. Po drugie, przewidziany w tym artykule mechanizm ma zastosowanie wyłącznie do przypadku podatnika „mieszanego”, tj. wykonującego jednocześnie transakcje opodatkowane i zwolnione. Nie można stosować go do podatnika, który dokonuje wyłącznie transakcji opodatkowanych, a ponadto otrzymuje subwencje, w związku z czym na mianownik części podlegającej odliczeniu składałyby się wyłącznie: obrót pochodzący z transakcji opodatkowanych i kwota subwencji(23). Nadawcy publiczni oprócz działalności finansowanej z opłat mogą wykonywać inną działalność, która będzie podlegała zwolnieniu na mocy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy, ale mogą tak nie prowadzić takiej działalności.

Tymczasem rozwiązanie polecane przez Komisję może zostać zastosowane wyłącznie do tych pierwszych, co stwarza wysokie ryzyko zakłócenia konkurencji i celu harmonizacji szóstej dyrektywy.

62. W mojej ocenie problematykę opłat surowczych do finansowania nadawców publicznych należy rozstrzygnąć w sposób przyjęty przez Trybunał w wyroku *Securita*. Trybunał stwierdził w nim, że w przepisach szóstej dyrektywy brakuje zasad określania zakresu prawa do odliczenia dla podatników, którzy jednocześnie wykonują działalność podlegającą opodatkowaniu (i opodatkowaną) oraz działalność niepodlegającą opodatkowaniu, i orzekł, że określenie sposobów i kryteriów pozwalających na podział kwot podatku naliczonego pomiędzy działalność podlegającą opodatkowaniu a działalność niepodlegającą opodatkowaniu należy do swobodnego uznania państw członkowskich, które korzystając z tego uprawnienia, powinny uwzględnić cel i strukturę szóstej dyrektywy i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający kosztów faktycznie przypadających odpowiednio na każdą z tych dwóch rodzajów działalności(24).

63. Prawdą jest, że wyrok *Securita* dotyczy szczególnego problemu wydatków związanych z emisją akcji i tytułów inwestycyjnych. Rozwiązanie przyjęte w tym wyroku nie jest jednak zarezerwowane dla tej dziedziny i w mojej ocenie doskonale pasuje do innych sytuacji podatników wykonujących jednocześnie działalność opodatkowaną oraz działalność nieobjętą systemem VAT.

Wnioski

64. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne postawione przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny):

1) Artykuł 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 należy interpretować w ten sposób, że działalność nadawcy publicznego, finansowana z obowiązkowych opłat ustawowych płaconych przez każdego posiadacza odbiornika radiowego, nie stanowi działalności wykonywanej odpłatnie w rozumieniu tego przepisu i nie daje prawa do odliczenia należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów i usług nabytych przez tego nadawcę i wykorzystanych do celów tej działalności.

2) Ustalenie metod i kryteriów podziału kwot naliczonego podatku od wartości dodanej pomiędzy tę działalność i działalność uprawniającą do odliczenia należy do swobodnego uznania państw członkowskich, które korzystając z tego uprawnienia powinny uwzględnić cel i strukturę szóstej dyrektywy 77/388 i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający kosztów faktycznie przypadających odpowiednio na każdą z tych dwóch rodzajów działalności.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Dz.U. L 145, s. 1.

3 – Wśród tych kryteriów wymienił wyłącznie te, które są istotne do celów analizy pytania prejudycjalnego w niniejszej sprawie.

4 – Zobacz m.in. wyroki: Tolsma C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 14; Lebara C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 27.

5 – Zobacz m.in. wyroki: Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, EU:C:1982:121, pkt 10; GFKL Financial Services, C-93/10, EU:C:2011:700, pkt 17.

6 – Protokół (nr 29) w sprawie systemu publicznego nadawania w państwach członkowskich, załączony do traktatów UE i FUE.

7 – C-151/13, EU:C:2014:185.

8 – C-151/13, EU:C:2014:185.

9 – C-151/13, EU:C:2014:185.

10 – Trudno tu podać konkretne przykłady, ponieważ to prawo każdego z krajów członkowskich definiuje, co wchodzi w zakres działalności publicznej, a co stanowi działalność komercyjną nadawcy publicznego. Niemniej jednak sprzedaż programów tworzonych w ramach zadań publicznych nadawcom prywatnym można by uznać za działalność zwolnioną na mocy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy.

11 – To znaczy, jeżeli uzna, że działalność radiowa finansowana z opłaty radiowej nie jest objęta systemem VAT.

12 – Zobacz m.in. opinia rzecznika generalnego J. Mazáka w sprawie Securenta C-437/06, EU:C:2007:777, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo; wyrok Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 33.

13 – Dokładniej – wynosiłoby 100%, gdyby wszystkie odpłatne transakcje radiowe stanowiły działalność komercyjną w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy, ponieważ działalność taka nie podlega zwolnieniu. Jeżeli jednak radiowe dokonuje takich transakcji podlegających opodatkowaniu, ale zwolnionych na podstawie tego przepisu, co nie wynika jasno z postanowienia odsyłanego, należyaby zastosować do odliczenia całości podatku naliczonego proporcję obliczoną z uwzględnieniem wyłączenie działalności podlegającej opodatkowaniu (opodatkowanej i zwolnionej).

14 – Zobacz m.in. wyroki: BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, pkt 18; Securenta C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 24.

15 – Zgodnie z art. 10 zákon o českém rozhlasu (ustawy o českém radiu) źródłami finansowania radiowego są opłata radiowa oraz dochody osiągnięte z własnej działalności gospodarczej.

16 – Zobacz pkt 34 niniejszej opinii.

17 – Dla przypomnienia, przepis ten przyznaje prawo do odliczenia „[o] ile towary i usługi są używane do celów zawieranych [przez podatnika] transakcji podlegających opodatkowaniu” (wyróżnienie moje).

18 – Zwolnienie przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. q) szóstej dyrektywy ma bowiem charakter podmiotowy: zwolnione są wszystkie rodzaje działalności wykonywanej przez publiczne instytucje nadawcze, z wyjątkiem działalności komercyjnej.

- 19 – Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2010/13/UE z dnia 10 marca 2010 r. w sprawie koordynacji niektórych przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich dotyczących świadczenia audiowizualnych usług medialnych (Dz.U. L 95, s. 1).
- 20 – C-465/03, EU:C:2005:320.
- 21 – C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 33.
- 22 – Zobacz pkt 49 niniejszej opinii i przytoczone tam orzecznictwo.
- 23 – Zobacz wyrok Komisja/Hiszpania, C-204/03, EU:C:2005:588, pkt 25, 26.
- 24 – Wyrok Securita, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 2 sentencji.