Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 19 grudnia 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 370 – Załącznik X część A pkt 2 – Odstępstwo – Zakres stosowania – Działalność publicznej instytucji radia i telewizji finansowana z obowiązkowej opłaty pobieranej od posiadaczy urządzeń umożliwiających odbiór programów radiowych i telewizyjnych

W sprawie C-573/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania) postanowieniem z dnia 8 lipca 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 sierpnia 2022 r., w postępowaniu:

A,

B,

Foreningen C

przeciwko

Skatteministeriet,

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: I. Jarukaitis, prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa piątej izby, D. Gratsias (sprawozdawca) i E. Regan sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: I. Illéssy, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 marca 2024 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu A – T. Gønge, T. Kári Kristjánsson i J. Nymand Hounsgaard, advokater,

* Język postępowania: duński.

– w imieniu B – C. Bachmann i P. Hansen, advokater,

– w imieniu Foreningen C – C. Holberg, advokat,

– w imieniu rządu duńskiego – D. Elkan i C. Maertens, w charakterze pełnomocników, które wspierał B. Søes Petersen, advokat,

– w imieniu rządu francuskiego – R. Bénard, A. Daniel i O. Duprat-Mazaré, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i U. Nielsen, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 września 2024 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 370 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”) w związku z pkt 2 części A załącznika X do tej dyrektywy.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy A, B i Foreningen C a Skatteministeriet (ministerstwem podatków, Dania) w przedmiocie wniosku tych pierwszych o zwrot podatku od wartości dodanej (VAT) od opłaty należnej od posiadaczy urządzeń umożliwiających odbiór programów audiowizualnych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Niniejsza dyrektywa ustanawia wspólny system [VAT]”.

4 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy przewiduje, że odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze podlega opodatkowaniu VAT.

5 Artykuł 370 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywały transakcje, których wykaz znajduje się w załączniku X część A, mogą utrzymać opodatkowanie tych transakcji”.

6 Artykuł 378 tej samej dyrektywy w ust. 1 stanowi:

„Austria może utrzymać opodatkowanie transakcji wymienionych w załączniku X część A pkt 2”.

7 Punkt 2 części A załącznika X do dyrektywy VAT obejmuje „działalność publicznych instytucji radia i telewizji, inn[ą] niż działalność komercyjna”.

Prawo duńskie

8 Od 1926 r. w Danii pobierano opłatę za posiadanie odbiorników radiowych przeznaczoną na finansowanie instytucji znanej obecnie pod nazwą „Danmarks Radio (DR)”. Od 1951 r., po rozpoczęciu nadawania programów telewizyjnych przez DR, opłata ta była również pobierana od telewizorów. Na mocy lov nr. 215 om radiospredning (ustawy nr 215 o radiofonii) z dnia 11 czerwca 1959 r. opłata ta została przekształcona w „opłatę audiowizualną”, należną w przypadku posiadania odbiornika telewizyjnego lub radiowego. Ta ostatnia ustawa została uchylona i zastąpiona lov nr. 421 om radio- og fjernsynsvirksomhed (ustawą nr 421 o działalności radiowej i telewizyjnej) z dnia 15 czerwca 1973 r., która utrzymała opłatę audiowizualną, określaną od tego czasu jako „opłata za korzystanie z odbiorników radiowych i telewizyjnych”.

9 Na mocy lov nr. 589 om ændring af lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (ustawy nr 589 zmieniającej ustawę o działalności radiowej i telewizyjnej) z dnia 19 grudnia 1985 r. „wyłączne prawo” do publicznego nadawania programów radiowych i telewizyjnych, które przysługiwało DR, zostało przekształcone w zwykłe „prawo”. Ponadto na mocy bekendtgørelse nr. 640 (zarządzenia nr 640) z dnia 20 grudnia 1985 r. nazwa opłaty, o której mowa w poprzednim punkcie, została zmieniona na „opłatę za radio i telewizję (opłata audiowizualna)”.

10 Na mocy lov nr. 335 om ændring af Lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (ustawy nr 335 zmieniającej ustawę o działalności radiowej i telewizyjnej) z dnia 4 czerwca 1986 r. nowy kanał telewizji publicznej o nazwie TV2 i finansowany częściowo z wpływów z opłaty audiowizualnej również uzyskał zezwolenie na publiczne nadawanie programów audiowizualnych.

11 Bekendtgørelse nr. 15 (zarządzenie nr 15) z dnia 11 stycznia 1995 r. określiło, że opłata audiowizualna jest należna niezależnie od korzystania z odnośnego urządzenia odbiorczego i sposobu odbioru programów tak długo, jak urządzenie to jest w stanie odtwarzać programy audiowizualne.

12 Lov nr. 1208 om ændring af lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (ustawa nr 1208 zmieniająca ustawę o działalności radiowej i telewizyjnej) z dnia 27 grudnia 1996 r. przewidywała, że wpływy z opłaty audiowizualnej mogą, zgodnie z zasadami określonymi przez właściwego ministra, służyć, poza finansowaniem DR i TV 2, „ewentualnym innym celom związanym z mediami”.

13 Lov nr. 1569 om ændring af lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (ustawa nr 1569 zmieniająca ustawę o działalności radiowej i telewizyjnej) z dnia 20 grudnia 2006 r. zastąpiła opłatę audiowizualną „opłatą medialną”, obejmującą „urządzenia mogące odbierać i odtwarzać programy i usługi audiowizualne nadawane publicznie”, w tym radia.

14 Lov nr. 513 om ændring af lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (ustawa nr 513 zmieniająca ustawę o działalności radiowej i telewizyjnej) z dnia 27 maja 2013 r. zniosła opłatę medialną w zakresie dotyczącym radia. Lov nr. 1517 om ændring af lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (ustawa nr 1517 zmieniająca ustawę o działalności radiowej i telewizyjnej) z dnia 27 grudnia 2014 r. zniosła opłatę medialną dla przedsiębiorstw komercyjnych i utrzymała ją jedynie dla gospodarstw domowych. Wreszcie lov nr. 1548 om ændring af lov om radio- og fjernsynsvirksomhed (ustawa nr 1548 zmieniająca ustawę o działalności radiowej i telewizyjnej)

z dnia 18 grudnia 2018 r. przewidziała stopniowe zniesienie opłaty medialnej w okresie trzech lat od 2019 r. do 2021 r., w związku z czym owa opłata została całkowicie zniesiona w dniu 1 stycznia 2022 r.

15 Od chwili wprowadzenia w ciągu 1967 r. VAT w Danii duńskie przepisy dotyczące VAT przewidują, że opodatkowaniu VAT podlegają „programy radiowe i telewizyjne". W konsekwencji opłata, o której mowa w pkt 8–14 niniejszego wyroku, podlegała VAT do czasu jej zniesienia.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 A i B, osoby fizyczne oraz Foreningen C, składający się z grupy osób fizycznych wnoszących powództwo zbiorowe, wystąpiły do Østre Landsret (sądu apelacyjnego regionu wschodniego, Dania), który jest sądem odsyłającym, przeciwko ministerstwu podatków w celu uzyskania zwrotu kwot, które zapłaciły z tytułu VAT od opłaty medialnej za lata 2007–2017. Na poparcie swoich skarg podnoszą one zasadniczo, że możliwość zastosowania przez Danię art. 370 dyrektywy VAT w celu opodatkowania tej opłaty VAT zakłada istnienie odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, które to świadczenie nie ma miejsca w niniejszej sprawie.

17 Ministerstwo podatków twierdzi ze swej strony, że art. 370 dyrektywy VAT stanowi przepis szczególny upoważniający Królestwo Danii do utrzymania w mocy krajowego systemu podatkowego obowiązującego w dniu 1 stycznia 1978 r., niezależnie od zakresu stosowania ogólnego zharmonizowanego systemu VAT.

18 Sąd odsyłający wychodzi z założenia, że w świetle wniosków płynących z wyroku z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), opłata medialna nie stanowi wynagrodzenia za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT. Sąd ten uważa zatem, że zasadniczą kwestią prawną podniesioną w zawisłej przed nim sprawie jest to, czy art. 370 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pozwala on państwom członkowskim na pobieranie VAT od opłaty, która nie stanowi takiego wynagrodzenia i której pobór zależy wyłącznie od samego posiadania urządzenia do odbioru programów radiowych lub telewizyjnych.

19 W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na to pytanie sąd odsyłający ma wątpliwości co do możliwości zastosowania art. 370 dyrektywy VAT do opłaty medialnej w świetle zmian w przepisach krajowych dotyczących tej opłaty w okresie, którego dotyczy spór w postępowaniu głównym. Po pierwsze bowiem, opłata pobierana z tytułu posiadania odbiorników radiowych i telewizyjnych została zastąpiona opłatą pobieraną z tytułu posiadania wszelkich urządzeń umożliwiających bezpośredni odbiór programów i usług związanych z obrazem. Po drugie, wspomniane przepisy umożliwiły przeznaczenie według uznania właściwego ministra niewielkiej części wpływów z opłaty medialnej na finansowanie, w pierwszej kolejności, nadawców, którzy nie będąc nadawcami publicznymi, prowadzili działalność w zakresie świadczenia usług publicznych i podlegali ograniczeniom analogicznym do tych, którym podlegali publiczni nadawcy, a w drugiej kolejności, Danske Filminstitut (duńskiego instytutu filmowego), będącego instytutem publicznym, którego celem jest promowanie sztuki i kultury filmowej w Danii, jak również szkoły filmowej dla dzieci i młodzieży, zarządzanej przez fundację o celach niezarobkowych utworzoną przez publiczne instytucje radia i telewizji we współpracy z innymi podmiotami.

20 W tych okolicznościach Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 370 w związku z pkt 2 w części A załącznika X do [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że zezwala on państwom członkowskim, które są jego adresatami, na opodatkowanie VAT ustawowej opłaty za abonament medialny, która służy finansowaniu niekomercyjnej działalności publicznych instytucji radia i telewizji, pomimo braku »odpłatnego świadczenia usług« w rozumieniu art. 2 ust. 1 owej dyrektywy?

W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze wnosi się o udzielenie przez Trybunał odpowiedzi na następujące pytania prejudycjalne:

2) Czy art. 370 w związku z pkt 2 w części A załącznika X do [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że przysługująca państwu członkowskiemu możliwość opodatkowania VAT ustawowej opłaty za abonament medialny, o której mowa w pytaniu pierwszym, może zostać utrzymana, jeżeli po wejściu w życie w dniu 1 stycznia 1978 r. [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)], państwo członkowskie zmieniło system abonamentowy w ten sposób, iż przestało naliczać opłatę abonamentową za posiadanie odbiorników radiowych i telewizyjnych, natomiast zaczęło naliczać opłatę abonamentową za posiadanie dowolnego urządzenia umożliwiającego bezpośredni odbiór programów i usług audiowizualnych, w tym smartfonów, komputerów itp.?

3) Czy art. 370 w związku z pkt 2 w części A załącznika X do [dyrektywy VAT] należy interpretować w ten sposób, że przysługująca państwu członkowskiemu możliwość opodatkowania VAT ustawowej opłaty za abonament medialny, o której mowa w pytaniu pierwszym, może zostać utrzymana, jeżeli, po wejściu w życie, w dniu 1 stycznia 1978 r. [szóstej dyrektywy 77/388] państwo członkowskie zmieniło system abonamentowy w ten sposób, iż mniejsza część środków pochodzących z opłaty abonamentowej jest, według uznania ministra kultury, wykorzystywana w celu finansowania: (i) instytucji radia i telewizji, które otrzymują dotacje publiczne, lecz same nie są instytucjami publicznymi; oraz (ii) organizacji medialnych i kinematograficznych, które przyczyniają się do świadczenia radiowych i telewizyjnych usług nadawczych, lecz same ich nie świadczą?”.

Postępowanie przed Trybunałem

21 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 20 stycznia 2023 r. postępowanie w niniejszej sprawie zostało zawieszone do czasu ogłoszenia wyroku z dnia 26 października 2023 r., GIS (C-249/22, EU:C:2023:813). W następstwie ogłoszenia tego wyroku postępowanie zostało wznowione.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

22 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 370 dyrektywy VAT w związku z pkt 2 części A załącznika X do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywało VAT publiczną działalność nadawczą finansowaną z obowiązkowej opłaty ustawowej uiszczanej przez każdego właściciela sprzętu umożliwiającego odbiór programów radiowych i telewizyjnych, mogło utrzymać opodatkowanie tej działalności, niezależnie od tego, czy owa działalność wchodzi w zakres pojęcia „odpłatnego świadczenia usług" w rozumieniu tego art. 2 ust. 1 lit. c).

23 Należy zauważyć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, który znajduje się w tytule pierwszym tej dyrektywy, zatytułowanym „Przedmiot i zakres stosowania", opodatkowaniu VAT podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

24 Jeżeli zatem działalność zostanie uznana za transakcję „odpłatną" w rozumieniu tego przepisu, jest ona z tego względu objęta zakresem stosowania dyrektywy VAT. Natomiast działalność, która nie zostanie w ten sposób zakwalifikowana, nie jest objęta zakresem stosowania tej dyrektywy (wyrok z dnia 26 października 2023 r., GIS, C-249/22, EU:C:2023:813, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 Jednakże art. 370 dyrektywy VAT w związku z częścią A załącznika X do tej dyrektywy pozwala państwom członkowskim, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywały działalność publicznych instytucji radia i telewizji, inną niż działalność komercyjna, na odstępstwo od art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, dając im możliwość utrzymania opodatkowania tej działalności.

26 Ponadto należy zauważyć, że odstępstwo to jest zasadniczo identyczne z odstępstwem przewidzianym na rzecz Republiki Austrii w art. 378 ust. 1 dyrektywy VAT.

27 W tym względzie Trybunał orzekł już w istocie w pkt 36, 37, 42 i 51 wyroku z dnia 26 października 2023 r., GIS (C-249/22, EU:C:2023:813), że art. 378 ust. 1 dyrektywy VAT pozwala Republice Austrii na odstępstwo w szczególności od przepisów art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy poprzez utrzymanie istniejącego już systemu opodatkowania danej działalności, pod warunkiem że zasady tego opodatkowania pozostaną zasadniczo niezmienione. Odzwierciedla to progresywny i wciąż częściowy charakter harmonizacji krajowych przepisów w dziedzinie VAT. Ponadto charakter przepisu takiego jak ów artykuł 378 ust. 1 polega na wprowadzeniu wyjątków od zakresu stosowania uregulowania, którego stanowi on część. Opodatkowanie dozwolone przez ten przepis nie jest bowiem opodatkowaniem zharmonizowanym, które stanowi integralną część systemu VAT ustanowionego w omawianej dyrektywie. Przeciwnie, uprawnienie przewidziane w tym przepisie pozwala temu państwu członkowskiemu na utrzymanie w mocy uregulowań dotyczących opodatkowania danych usług, przy czym różnice, które mogą z tego wynikać między nim a innymi państwami członkowskimi, nie są sprzeczne z prawem Unii.

28 Opierając się w szczególności na tych względach, Trybunał orzekł w pkt 52 wyroku z dnia 26 października 2023 r., GIS (C-249/22, EU:C:2023:813), że art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 378 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby Republika Austrii opodatkowywała VAT publiczną działalność nadawczą, finansowaną

z obowiązkowej opłaty ustawowej uiszczanej przez każdą osobę korzystającą z odbiornika transmisji wewnątrz budynku znajdującego się na obszarze objętym naziemnym przekazem nadawczym danego nadawcy publicznego niezależnie od tego, czy dana publiczna działalność nadawcza wchodzi w zakres pojęcia „odpłatnego świadczenia usług" w rozumieniu owego art. 2 ust. 1 lit. c).

29 W świetle stwierdzenia zawartego w pkt 26 niniejszego wyroku analogiczna wykładnia narzuca się w odniesieniu do art. 370 dyrektywy VAT.

30 W konsekwencji na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, że art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 370 dyrektywy VAT w związku z pkt 2 części A załącznika X do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywało VAT publiczną działalność nadawczą finansowaną z obowiązkowej opłaty ustawowej uiszczanej przez każdego właściciela sprzętu umożliwiającego odbiór programów radiowych i telewizyjnych, mogło utrzymać opodatkowanie tej działalności, niezależnie od tego, czy owa działalność wchodzi w zakres pojęcia „odpłatnego świadczenia usług" w rozumieniu tego art. 2 ust. 1 lit. c).

W przedmiocie pytania drugiego

31 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 370 dyrektywy VAT w związku z pkt 2 części A załącznika X do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywało VAT publiczną działalność nadawczą finansowaną z obowiązkowej opłaty ustawowej uiszczanej przez każdego właściciela odbiornika radiowego lub telewizyjnego, mogło utrzymać opodatkowanie tej działalności, jeżeli przepisy dotyczące tej opłaty zostały zmienione po tej dacie w taki sposób, że opłata ta jest pobierana z tytułu posiadania każdego urządzenia umożliwiającego odbiór programów radiowych i telewizyjnych, w tym smartfonu lub komputera.

32 Zgodnie z ich brzmieniem przepisy te zezwalają państwom członkowskim na utrzymanie opodatkowania „działalności publicznych instytucji radia i telewizji, innej niż działalność komercyjna", jeżeli te państwa członkowskie opodatkowują je VAT w dniu 1 stycznia 1978 r.

33 W związku z tym, zgodnie z brzmieniem tych przepisów, państwa członkowskie, których one dotyczą, są uprawnione jedynie do utrzymania istniejącego już systemu opodatkowania wyżej wymienionej działalności, a nie do wprowadzenia nowego opodatkowania tej działalności, co oznacza, że zasady opodatkowania tej działalności obowiązujące od dnia 1 stycznia 1978 r. powinny pozostać zasadniczo niezmienione, aby opodatkowanie to nadal było objęte odstępstwem przewidzianym w art. 370 dyrektywy VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 października 2023 r., GIS, C-249/22, EU:C:2023:813, pkt 42, 43).

34 Tymczasem zmiana zasad tego opodatkowania ograniczająca się do uwzględnienia innowacji technologicznych, które zostały wprowadzone po dniu 1 stycznia 1978 r., bez zmiany zdarzenia powodującego powstanie obowiązku uiszczenia opłaty przeznaczonej na finansowanie publicznej działalności nadawczej, nie skutkuje wyłączeniem stosowania przepisu stanowiącego odstępstwo, takiego jak art. 370 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 26 października 2023 r., GIS, C-249/22, EU:C:2023:813, pkt 45).

35 Taki jest przypadek zmiany tych zasad, jak zmiana sporna w postępowaniu głównym, skutkująca powiązaniem obowiązku uiszczenia opłaty przeznaczonej na finansowanie publicznej działalności nadawczej z posiadaniem nie tylko odbiornika radiowego lub telewizyjnego, lecz każdego urządzenia umożliwiającego odbiór programów nadawców publicznych, w tym smartfonów i komputerów. Tego rodzaju zmiana odzwierciedla bowiem rozwój technologiczny, który nastąpił od czasu wprowadzenia danego odstępstwa.

36 Ponadto, jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 27–29 opinii, rozważań przedstawionych w poprzednim punkcie niniejszego wyroku nie podważa ani okoliczność, że poszerzenie kategorii urządzeń, których posiadanie wiąże się z obowiązkiem uiszczenia opłaty przeznaczonej na finansowanie działalności nadawczej, mogło prowadzić do jednoczesnego powiększenia kręgu osób podlegających tej opłacie, ani okoliczność, że odbiór programów radiowych lub telewizyjnych może zostać uznany za funkcję akcesoryjną urządzeń takich jak smartfony lub komputery.

37 Po pierwsze, art. 370 dyrektywy VAT nie wymaga, aby liczba lub wielkość transakcji opodatkowywanych przez państwo członkowskie w dniu 1 stycznia 1978 r. pozostała niezmieniona. Należy bowiem zauważyć, że nawet bez zmiany dotyczącej charakteru urządzeń, których posiadanie pociąga za sobą obowiązek uiszczenia opłaty przeznaczonej na finansowanie publicznej działalności nadawczej, liczba osób podlegających obowiązkowi uiszczenia tej opłaty mogła wzrosnąć w zależności od wzrostu liczby odbiorników radiowych i telewizyjnych znajdujących się w posiadaniu osób prywatnych w związku z większą dostępnością i obniżeniem ceny nabycia takich urządzeń.

38 Po drugie, w zakresie, w jakim zdarzenie powodujące powstanie obowiązku uiszczenia opłaty takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego jest związane nie z korzystaniem z usługi publicznego nadawania przez osoby podlegające temu obowiązkowi, lecz wyłącznie z posiadaniem urządzenia umożliwiającego odbiór programów organizacji radiowej i telewizyjnej, nie ma znaczenia, że niektóre z tych urządzeń, takie jak smartfony lub komputery, spełniają również inne funkcje, które w danym wypadku mogą być uznane za ich funkcje główne.

39 Ponadto należy zauważyć w tym względzie, że odbiorniki radiowe i telewizyjne mogą być również wykorzystywane do funkcji innych niż odbiór programów nadawców publicznych, takich jak na przykład odbiór komercyjnych programów radiowych lub telewizyjnych lub odtwarzanie płyt lub innych nośników cyfrowych (zob. podobnie wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 26).

40 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, że art. 370 dyrektywy VAT w związku z pkt 2 części A załącznika X do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywało VAT publiczną działalność nadawczą finansowaną z obowiązkowej opłaty ustawowej uiszczanej przez każdego właściciela odbiornika radiowego lub telewizyjnego, mogło utrzymać opodatkowanie tej działalności, jeżeli przepisy dotyczące tej opłaty zostały zmienione po tej dacie w taki sposób, że opłata ta jest pobierana z tytułu posiadania każdego urządzenia umożliwiającego odbiór programów radiowych i telewizyjnych, w tym smartfonu lub komputera.

W przedmiocie pytania trzeciego

41 Na wstępie należy zauważyć, że chociaż zgodnie z jego brzmieniem pytanie trzecie dotyczy wpływu na stosowanie art. 370 dyrektywy VAT, w szczególności okoliczność, że niewielka część opłaty takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego jest przeznaczona na finansowanie „przedsiębiorstw medialnych i kinematograficznych, które uczestniczą w działalności radiowej i telewizyjnej, ale same nie prowadzą takiej działalności", z informacji przedstawionych przez sąd odsyłający, streszczonych w pkt 19 niniejszego wyroku wynika, że sąd ten zwraca uwagę w szczególności na przypadek takich przedsiębiorstw, które są podmiotami publicznymi lub zostały utworzone przez nadawców publicznych, ewentualnie wspólnie z innymi podmiotami.

42 Należy zatem uznać, że poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 370 dyrektywy VAT w związku z pkt 2 części A załącznika X do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywało VAT publiczną działalność nadawczą finansowaną z obowiązkowej opłaty ustawowej, mogło utrzymać opodatkowanie tej działalności, jeżeli przepisy dotyczące tej opłaty zostały zmienione po tej dacie w sposób umożliwiający przeznaczenie niewielkiej części wpływów uzyskiwanych z tej opłaty na finansowanie, z jednej strony nadawców, którzy nie będąc instytucjami publicznymi, prowadzą publiczną działalność nadawczą, a z drugiej strony przedsiębiorstw medialnych lub kinematograficznych, które są podmiotami publicznymi lub zostały utworzone przez nadawców publicznych i które uczestniczą w działalności nadawczej, nie prowadząc samodzielnie takiej działalności.

43 W tym względzie należy przypomnieć, że jak wynika w istocie z pkt 32 i 33 niniejszego wyroku, art. 370 dyrektywy VAT w związku z pkt 2 części A załącznika X do tej dyrektywy zezwala państwom członkowskim jedynie na utrzymanie systemu opodatkowania działalności niekomercyjnej publicznych instytucji radia i telewizji, który istniał w dniu przewidzianym w owym art. 370, co oznacza, że zasady opodatkowania tej działalności powinny pozostać zasadniczo niezmienione.

44 Z powyższego wynika, że opłata taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego mogła podlegać VAT na podstawie art. 370 dyrektywy VAT w okresie, którego dotyczy spór w postępowaniu głównym, jedynie pod warunkiem, że służyła finansowaniu działalności tych instytucji (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 października 2023 r., GIS, C-249/22, EU:C:2023:813, pkt 46–49).

45 Jednakże nie można z tego wywnioskować, że art. 370 dyrektywy VAT sprzeciwia się opodatkowaniu opłaty takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego z tego tylko powodu, że wpływy uzyskiwane z tej opłaty nie są w całości przekazywane publicznym instytucjom radia i telewizji.

46 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że wprowadzona po dniu 1 stycznia 1978 r. zmiana uregulowania krajowego ustanawiającego opłatę będącą przedmiotem postępowania głównego umożliwiła przeznaczenie niewielkiej części wpływów uzyskiwanych z tej opłaty na finansowanie podmiotów innych niż publiczne instytucje radia i telewizji. W szczególności ta część wpływów została przydzielona, po pierwsze, instytucji radia i telewizji, która, mimo że była podmiotem prywatnym, wypełniała zadanie takie, jakie wypełniają media publiczne, podlegała ograniczeniom prawnym analogicznym do ograniczeń nałożonych na nadawców publicznych i była finansowana w przeważającej części z dochodów

pochodzących z tej opłaty, po drugie, podmiotowi, którego rolą było finansowe wspieranie produkcji filmowej, a po trzecie, szkole kinematograficznej dla dzieci i młodzieży, zarządzanej przez fundację, której założycielami są między innymi publiczne instytucje radia i telewizji.

47 Okoliczność, że niewielka część opłaty takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego jest przekazywana na rzecz innych podmiotów publicznych lub podmiotów utworzonych przez samych nadawców publicznych, w danym wypadku wspólnie z innymi podmiotami, w celu finansowania działalności takiej jak produkcja filmowa, usytuowanej na wcześniejszym etapie działalności nadawczej i ściśle z nią związanej, nie pozwala uznać, że opłata ta przestała służyć finansowaniu działalności nadawców publicznych.

48 Jak bowiem zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 37 i 38 opinii, art. 370 dyrektywy VAT w związku z pkt 2 części A załącznika X do tej dyrektywy nie określa formy prawnej, jaką powinny przybrać nadawcy publiczni ani nie ma zastosowania wyłącznie do działalności nadawczej tych nadawców, ponieważ drugi z tych przepisów nie posługuje się pojęciem „nadawcy", lecz szerszym pojęciem „instytucji". Wynika z tego, że przepisy te należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się one temu, aby inne rodzaje działalności, takie jak wymienione w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, były objęte odstępstwem przewidzianym w tych przepisach, o ile działalność ta wchodzi w zakres misji powierzonej publicznym instytucjom radia i telewizji i jest finansowana z opłaty obowiązkowej, takiej jak opłata sporna w postępowaniu głównym.

49 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie trzecie trzeba odpowiedzieć, że art. 370 dyrektywy VAT w związku z pkt 2 części A załącznika X do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywało VAT publiczną działalność nadawczą finansowaną z obowiązkowej opłaty ustawowej, mogło utrzymać opodatkowanie tej działalności, jeżeli przepisy dotyczące tej opłaty zostały zmienione po tej dacie w sposób umożliwiający przeznaczenie niewielkiej części wpływów uzyskiwanych z tej opłaty na finansowanie, z jednej strony nadawców, którzy nie będąc instytucjami publicznymi, prowadzą publiczną działalność nadawczą, a z drugiej strony przedsiębiorstw medialnych lub kinematograficznych, które są podmiotami publicznymi lub zostały utworzone przez nadawców publicznych i które uczestniczą w działalności nadawczej, nie prowadząc samodzielnie takiej działalności.

W przedmiocie kosztów

50 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 2 ust. 1 lit. c) i art. 370 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z pkt 2 części Azałącznika X do tej dyrektywy**

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoją one na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywało podatkiem od wartości dodanej publiczną działalność nadawczą finansowaną z obowiązkowej opłaty ustawowej uiszczanej przez każdego właściciela sprzętu umożliwiającego odbiór programów radiowych i telewizyjnych, mogło utrzymać opodatkowanie tej działalności, niezależnie od tego, czy owa działalność wchodzi w zakres pojęcia „odpłatnego świadczenia usług" w rozumieniu tego art. 2 ust. 1 lit. c).

2) Artykuł 370 dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 2 części A załącznika X do tej dyrektywy

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoi on na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywało podatkiem od wartości dodanej publiczną działalność nadawczą finansowaną z obowiązkowej opłaty ustawowej uiszczanej przez każdego właściciela odbiornika radiowego lub telewizyjnego, mogło utrzymać opodatkowanie tej działalności, jeżeli przepisy dotyczące tej opłaty zostały zmienione po tej dacie w taki sposób, że opłata ta jest pobierana z tytułu posiadania każdego urządzenia umożliwiającego odbiór programów radiowych i telewizyjnych, w tym smartfonu lub komputera.

3) Artykuł 370 dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 2 części A załącznika X do tej dyrektywy

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoi on na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywało podatkiem od wartości dodanej publiczną działalność nadawczą finansowaną z obowiązkowej opłaty ustawowej, mogło utrzymać opodatkowanie tej działalności, jeżeli przepisy dotyczące tej opłaty zostały zmienione po tej dacie w sposób umożliwiający przeznaczenie niewielkiej części wpływów z tej opłaty na finansowanie, z jednej strony nadawców, którzy nie będąc instytucjami publicznymi, prowadzą publiczną działalność nadawczą, a z drugiej strony przedsiębiorstw medialnych lub kinematograficznych, które są podmiotami publicznymi lub zostały utworzone przez nadawców publicznych i które uczestniczą w działalności nadawczej, nie prowadząc samodzielnie takiej działalności.

Podpisy