Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MACIEJA SZPUNARA
przedstawiona w dniu 25 marca 2021 r.[1]

Sprawa C-21/20

Balgarska natsionalna televizia
przeciwko
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny w Sofii, Bułgaria)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Zakres zastosowania – Odpłatne świadczenie usług – Artykuł 132 ust. 1 lit. q) – Zwolnienie – Nadawanie programów telewizyjnych finansowane częściowo z budżetu państwa, a częściowo z działalności komercyjnej – Prawo do odliczenia podatku należnego

Wprowadzenie

1. Istnieją dwie podstawowe metody finansowania przez państwa członkowskie publicznego radia i telewizji: poprzez ustanowienie specjalnej opłaty, związanej zwykle z posiadaniem odbiornika radiowego lub telewizyjnego, z której dochody są przeznaczane na potrzeby nadawców publicznych (abonament), lub też bezpośrednio z budżetu państwa[2]. Niektóre państwa członkowskie łączą te dwie metody, uzupełniając wpływy z opłaty, uznawane za niewystarczające wobec zadań o charakterze społeczno-politycznym ciążących na nadawcy publicznym, bezpośrednimi subwencjami z budżetu.

2. Niniejsza sprawa dotyczy kwestii, jak te metody finansowania nadawców publicznych należy kwalifikować z punktu widzenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), oraz skutków, jakie ta kwalifikacja wywiera na sytuację wspomnianych nadawców jako podatników tego podatku.

3. Trybunał miał już sposobność orzec, że działalność nadawcy publicznego utworzonego na podstawie ustawy, finansowana z obowiązkowych opłat pobieranych od właścicieli i posiadaczy odbiorników radiowych, nie stanowi świadczenia usług „dokonywanego odpłatnie" w rozumieniu

[1] Język oryginału: polski.

[2] Zobacz: Ch.E. Berg, A.B. Lund, Financing Public Service Broadcasting: A Comparative Perspective, *Journal of Media Business Studies*, nr 9/2012, s. 7; Ch.M. Bron, Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public, w: Observatoire européen de l'audiovisuel, *IRIS Plus 2010-4. Médias de service public: pas de contenu sans financement*, Strasbourg 2010, s. 7.

przepisów o podatku VAT i nie wchodzi w zakres ich zastosowania [3]. Pojawia się jednak pytanie, czy takie samo rozstrzygnięcie należy przyjąć w wypadku nadawcy finansowanego z subwencji pochodzących z ogólnego budżetu państwa.

4. Trybunał będzie miał też okazję rozwinąć swoje orzecznictwo w tej mierze, rozpatrując pytania o sposób ukształtowania prawa nadawcy publicznego do odliczenia podatku należnego lub zapłaconego od towarów i usług, które nabywa on do celów swojej działalności.

Ramy prawne

Prawo Unii

5. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej [4]:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]”.

6. Artykuł 132 ust. 1 lit. q) tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

q) działalność publicznych instytucji radia i telewizji, z wyłączeniem działalności komercyjnej.

[…]”.

7. W myśl art. 168 omawianej dyrektywy:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

b) VAT należnego od transakcji uznanych za dostawy towarów i świadczenie usług zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;

[3] Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, sentencja).

[4] Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

c) VAT należnego od wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) pkt (i);

d) VAT należnego od transakcji uznanych za wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów zgodnie z art. 21 i 22;

e) VAT należnego lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego".

8. Wreszcie, zgodnie z art. 173 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112:

„W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, o których mowa w art. 168, 169 i 170, jak i transakcji nie dających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji".

Prawo bułgarskie

9. Na mocy art. 6 ust. 3 Zakon za radioto i televiziata (ustawy o radiu i telewizji) Balgarska natsionalna televizia (zwana dalej „BNT") jest osobą prawną będącą krajowym publicznym dostawcą audiowizualnych usług medialnych. Zgodnie z art. 70 ust. 3 tej ustawy BNT jest finansowana z subwencji z budżetu państwa, dochodów z reklamy itp. oraz z innych źródeł.

10. Dyrektywa 2006/112 została transponowana do prawa bułgarskiego przepisami Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej). Artykuł 42 tej ustawy zwalnia z podatku VAT, między innymi, działalność BNT, w zakresie w jakim jest ona finansowana z budżetu państwa.

Okoliczności faktyczne, przebieg postępowania i pytania prejudycjalne

11. BNT jest bułgarskim publicznym nadawcą telewizyjnym, to jest podmiotem, którego działalność może podlegać, co do zasady, zwolnieniu określonemu w art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112. BNT jest finansowana w części z subwencji z budżetu państwa a w części z dochodów z własnej działalności komercyjnej. Działalność ta polega zarówno na emisji treści płatnych, w szczególności reklam, jak i na działalności innej niż nadawcza, jak sprzedaż praw własności intelektualnej czy najem sprzętu.

12. Spór w postępowaniu głównym dotyczy prawa BNT do odliczenia podatku zapłaconego lub należnego z tytułu nabycia przez BNT towarów i usług wykorzystywanych przez nią do celów jej działalności. Wynika on z odmiennego postrzegania przez BNT i bułgarskie organy podatkowe działalności BNT z punktu widzenia podatku VAT. Zdaniem BNT bowiem subwencji z budżetu państwa nie można uznawać za odpłatność za nadawanie programu, w związku z czym znajduje się ona całkowicie poza zakresem systemu podatku VAT. Prowadzi to BNT do wniosku, że w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów działalności finansowanej zarówno z subwencji, jak i z przychodów komercyjnych przysługuje jej prawo do odliczenia podatku należnego w pełnej wysokości. Organy podatkowe uznają natomiast, że działalność BNT, w zakresie w jakim jest finansowana z budżetu państwa, podlega zwolnieniu przewidzianemu w art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112, w związku z czym prawo do odliczenia przysługuje tylko proporcjonalnie, w takim zakresie w jakim działalność nadawcza BNT jest finansowana z przychodów z działalności komercyjnej.

13. Spór ten doprowadził do wydania decyzji podatkowej z dnia 14 grudnia 2016 r., w której organ podatkowy nakazał korektę zadeklarowanej przez BNT kwoty odliczenia podatku należnego za okres od dnia 1 września 2015 r. do dnia 31 marca 2016 r. Od decyzji tej BNT wniosła odwołanie, które zostało oddalone przez organ podatkowy będący stroną w postępowaniu głównym decyzją z dnia 27 lutego 2017 r. Ta ostatnia decyzja została przez BNT zaskarżona do sądu odsyłającego.

14. W tych okolicznościach Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny w Sofii, Bułgaria) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy działalność telewizji publicznej w zakresie audiowizualnych usług medialnych dla telewidzów – w sytuacji gdy jest ona finansowana przez państwo w formie subsydiów, a telewidzowie nie uiszczają opłat za emisje telewizyjne – można uznać za świadczenie usług dokonywane odpłatnie, zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy [2006/112], czy też nie stanowi ona świadczenia usług dokonywanego odpłatnie w rozumieniu tego przepisu i nie jest objęta zakresem stosowania wspomnianej dyrektywy?

2) Na wypadek udzielenia odpowiedzi, że audiowizualne usługi medialne telewizji publicznej dla telewidzów są objęte zakresem stosowania art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, czy można uznać, że są one zwolnionymi transakcjami w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy [2006/112], a także czy dopuszczalne jest uregulowanie krajowe zwalniające tę działalność jedynie ze względu na to, że w odniesieniu do niej telewizja publiczna otrzymuje płatność z budżetu państwa – bez względu na to, czy działalność ta ma charakter komercyjny?

3) Czy art. 168 dyrektywy 2006/112 dopuszcza praktykę polegającą na korzystaniu z prawa do odliczenia całości podatku należnego lub zapłaconego w odniesieniu do zakupów nie tylko w zależności od przeznaczenia zakupów (na potrzeby działalności podlegającej opodatkowaniu lub nie), lecz również w zależności od sposobu finansowania tych zakupów – a mianowicie z własnych przychodów (usług reklamowych i innych usług) i z państwowych subsydiów – i na przyznawaniu prawa do odliczenia całości podatku należnego lub zapłaconego jedynie w odniesieniu do zakupów finansowanych z własnych przychodów, a nie w odniesieniu do zakupów finansowanych z państwowych subsydiów, wymagając ich rozróżnienia?

4) Na wypadek przyjęcia, że działalność telewizji publicznej dotyczy zarówno podlegających opodatkowaniu, jak i zwolnionych transakcji – mając na względzie mieszane finansowanie tej działalności – jaki jest zakres stosowania prawa do odliczenia podatku należnego lub zapłaconego w odniesieniu do zakupów i jakie kryteria należy zastosować przy określaniu tego prawa[?]”.

15. Wniosek z wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpłynął do Trybunału w dniu 17 stycznia 2020 r. Uwagi na piśmie złożyli: BNT, rząd hiszpański oraz Komisja Europejska. BNT i Komisja odpowiedziały na piśmie na pytania Trybunału.

Analiza

16. Sąd odsyłający wystąpił z czterema pytaniami prejudycjalnymi. Rozpatrzę je w kolejności, w jakiej zostały postawione.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

17. Występując z pierwszym pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że działalność publicznego nadawcy telewizyjnego polegająca na świadczeniu telewizyjnych usług medialnych, w zakresie w jakim jest ona finansowana z subwencji z budżetu państwa, stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu.

Uwagi wstępne

18. Wątpliwość sądu odsyłającego w tej materii wiąże się z wyrokiem wydanym w dniu 23 kwietnia 2018 r. przez Varhoven administrativen sad (najwyższy sąd administracyjny, Bułgaria), w którym orzekł on, że działalność BNT jest objęta wspólnym systemem podatku VAT. Sąd ten oparł swoje orzeczenie w szczególności na art. 25 lit. c) dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym świadczenie usług w rozumieniu tej dyrektywy może obejmować między innymi świadczenie usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu lub z mocy prawa [5]. Tak jest zaś, zdaniem tego sądu, w wypadku działalności BNT, która jest prowadzona na mocy przepisów prawa. Varhoven administrativen sad powołał się przy tym na wyrok Trybunału Le Rayon d'Or [6]. Jednocześnie uznał on, że wobec różnic w sposobie finansowania BNT w stosunku do nadawców publicznych finansowanych z abonamentu do BNT nie ma zastosowania wyrok Trybunału Český rozhlas [7].

19. Z ww. wyrokiem z dnia 23 kwietnia 2018 r. zbieżne jest stanowisko organów podatkowych w postępowaniu głównym.

20. Kwestia, czy wnioski wypływające z wyroku Český rozhlas [8] znajdują zastosowanie w sytuacji nadawcy publicznego finansowanego z subwencji ze skarbu państwa, ma zasadnicze znaczenie dla odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne w niniejszej sprawie. Przypomnę więc po krótce ten wyrok.

Wyrok Český rozhlas

21. W wyroku Český rozhlas [9] Trybunał przypomniał w pierwszej kolejności swoje wcześniejsze orzecznictwo, zgodnie z którym świadczenie usług dokonywane jest „odpłatnie" w rozumieniu art. 2 pkt 1 dyrektywy 77/388/EWG [10], a zatem podlega opodatkowaniu, tylko jeżeli 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 [11]. W związku z powyższym zgodnie

5 Przepis ten nie został transponowany w sposób wyraźny do prawa bułgarskiego, Varhoven administrativen sad uznał jednak, że jest on bezpośrednio skuteczny. W tej ostatniej kwestii sąd ten ma moim zdaniem rację, jako że art. 25 dyrektywy 2006/112 jest elementem definicji usługi w rozumieniu tej dyrektywy i jako taki nie wymaga osobnej transpozycji do prawa krajowego. Nie ma on natomiast zastosowania do działalności BNT finansowanej z subwencji z budżetu państwa, o czym poniżej (zob. pkt 33–37 niniejszej opinii).

6 Wyrok z dnia 27 marca 2014 r., C-151/13, EU:C:2014:185.

7 Wyroku z dnia 22 czerwca 2016 r., C-11/15, EU:C:2016:470.

8 Wyroku z dnia 22 czerwca 2016 r., C-11/15, EU:C:2016:470.

9 Wyroku z dnia 22 czerwca 2016 r., C-11/15, EU:C:2016:470.

10 Szóstej dyrektywy Rady 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). Obecnie, w odniesieniu do świadczenia usług, art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

11 Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 21).

z orzecznictwem Trybunału pojęcie „świadczenia usług dokonywanego odpłatnie" w rozumieniu przywołanego art. 2 pkt 1 dyrektywy 77/388 zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym [12].

22. Następnie Trybunał stwierdził, że podobny stosunek prawny nie istnieje między publicznym nadawcą finansowanym z abonamentu a osobami zobowiązanymi do uiszczania tego abonamentu. Z jednej bowiem strony obowiązek ten nie jest uzależniony od rzeczywistego korzystania z usług nadawcy publicznego, lecz jedynie od posiadania odbiornika, a z drugiej dostęp do tych usług nie jest uzależniony od zapłaty abonamentu. Abonament ten nie stanowi zatem zapłaty za usługę świadczoną przez nadawcę publicznego [13].

23. Trybunał odrzucił także argument rządu czeskiego oparty na istnieniu takiego stosunku prawnego między nadawcą publicznym a państwem, które zapewnia mu finansowanie poprzez ustanowienie obowiązku zapłaty abonamentu [14].

24. Podobnie Trybunał odrzucił możliwość zastosowania do sytuacji nadawcy publicznego finansowanego z abonamentu rozstrzygnięcia, jakie wynika z wyroku Le Rayon d'Or [15]. Trybunał wskazał bowiem, że w sprawie zakończonej wydaniem tego wyroku istniał bezpośredni związek pomiędzy świadczonymi usługami a otrzymanym świadczeniem wzajemnym – nawet jeżeli owo świadczenie wzajemne miało postać zryczałtowaną – tym samym więc taka zryczałtowana płatność stanowiła świadczenie wzajemne za usługi świadczone odpłatnie i z tego względu wchodziła w zakres opodatkowania podatkiem VAT. Natomiast w przypadku nadawcy publicznego finansowanego z abonamentu brak takiego bezpośredniego związku [16].

25. Wobec powyższego Trybunał orzekł, że publiczna działalność nadawcza taka jak działalność w postępowaniu głównym w sprawie zakończonej wyrokiem Český rozhlas, finansowana z obowiązkowych opłat ustawowych pobieranych od właścicieli i posiadaczy odbiorników radiowych i prowadzona przez spółkę nadawczą utworzoną na podstawie ustawy, nie stanowi świadczenia usług „dokonywanego odpłatnie" w rozumieniu art. 2 pkt 1 dyrektywy 77/388, a zatem nie wchodzi w zakres stosowania tej dyrektywy [17].

Zastosowanie w niniejszej sprawie

26. Jestem zdania, że analogiczne rozstrzygnięcie należy przyjąć w odniesieniu do nadawcy publicznego finansowanego z subwencji z budżetu państwa. Nadawca taki nie korzysta co prawda ze specjalnej opłaty wnoszonej przez posiadaczy odbiorników. W zamian otrzymuje subwencję bezpośrednio z budżetu państwa, która to subwencja ma służyć finansowaniu zadań, jakie nadawcy temu zostały powierzone na mocy prawa.

27. Nie wpływa to jednak zasadniczo na analizę charakteru działalności takiego nadawcy z punktu widzenia podatku VAT. Subwencja ta nie stanowi bowiem wynagrodzenia usług świadczonych przez nadawcę publicznego, lecz sposób finansowania określonego rodzaju funkcji publicznych. Przyznanie takiej subwencji – lub ustanowienie innego sposobu finansowania – jest warunkiem

[12] Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 22).
[13] Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 23–27).
[14] Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 29–30).
[15] Wyroku z dnia 27 marca 2014 r., C-151/13, EU:C:2014:185.
[16] Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 34–35).
[17] Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, sentencja).

koniecznym i nieodłącznym powierzenia owych funkcji publicznych. Innymi słowy, nie ma tu mowy o dwóch świadczeniach wzajemnych, które są funkcjonalnie niezależne: usługach świadczonych przez nadawcę publicznego i wynagrodzeniu wypłacanym przez budżet państwa. Mamy tu do czynienia z działaniem państwa, które organizuje usługę publiczną w postaci radia lub telewizji, powierzając jej wykonywanie publicznemu nadawcy, i jednocześnie zapewnia finansowanie tej usługi w postaci, na przykład, subwencji udzielanej temu nadawcy. Z tego punktu widzenia nadawca taki nie różni się zasadniczo od takich instytucji publicznych jak szkoły, wojsko czy policja [18].

28. W związku z powyższym, podobnie jak między nadawcą publicznym a osobami zobowiązanymi do uiszczania abonamentu, tak i między nadawcą publicznym finansowanym z subwencji a państwem nie istnieje stosunek prawny, w ramach którego następowałaby wymiana świadczeń wzajemnych w rozumieniu orzecznictwa Trybunału dotyczącego zakresu stosowania wspólnego systemu podatku VAT [19]. O ile zaś istnieje bezpośredni związek pomiędzy usługą świadczoną przez publicznego nadawcę a otrzymywaną przez niego subwencją, nie jest to związek między dwoma świadczeniami wzajemnymi, lecz nierozerwalny i niezbędny związek między wykonywaniem określonej funkcji publicznej a jej finansowaniem.

29. Z tego też względu w sytuacji nadawcy publicznego finansowanego z subwencji z budżetu państwa nie można zastosować rozwiązania przyjętego przez Trybunał w wyroku Le Rayon d'Or [20]. W sprawie zakończonej wydaniem tego wyroku chodziło bowiem o usługi świadczone na rzecz konkretnych usługobiorców, w zamian za które usługodawca otrzymywał wynagrodzenie, które, choć zryczałtowane i wypłacane przez inną osobę niż usługobiorcy, miało charakter świadczenia wzajemnego.

30. Z powyższych względów podzielam pogląd wyrażony zarówno przez BNT, jak i przez rząd hiszpański, że subwencja z budżetu państwa przeznaczona na finansowanie działalności publicznego nadawcy telewizyjnego nie stanowi wynagrodzenia, a sama ta działalność, w zakresie w jakim jest finansowana z owej subwencji, nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

31. Co prawda mogą istnieć sytuacje, w których państwo nabywa od nadawcy publicznego pewne usługi odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112. Musiałoby jednak chodzić o ściśle określone przypadki, w których nadawca publiczny świadczyłby usługi wykraczające poza zwykły zakres zadań powierzonych mu na mocy przepisów prawa, a wynagrodzenie za te usługi musiałoby być ściśle związane z ich wykonywaniem i odzwierciedlać zakres i wartość tych usług, tak by można było uznać to wynagrodzenie za cenę owych usług. To cena stanowi bowiem zgodnie z art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112 podstawę opodatkowania podatkiem VAT [21].

32. Natomiast ogólna subwencja z budżetu państwa przeznaczona na pokrycie kosztów działalności nadawcy publicznego określonych w sposób generalny nie spełnia tych kryteriów. Nie zgadzam się więc z poglądem Komisji wyrażonym w jej uwagach, że subwencję dla BNT można uznać za wynagrodzenie usług świadczonych przez tego nadawcę, z tego tylko względu że jest ona obliczana proporcjonalnie do czasu nadawania programu. Sposób obliczania wysokości subwencji w niczym nie zmiana faktu, że stanowi ona sposób finansowania zadań publicznych

[18] Tytułem uzupełnienia w przedmiocie relacji nadawcy publicznego z państwem zob. moja opinia w sprawie Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, pkt 30–35).

[19] Zobacz wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

[20] Wyroku z dnia 27 marca 2014 r., C-151/13, EU:C:2014:185.

[21] Aczkolwiek w tym wypadku usługi te mogłyby być zwolnione z podatku VAT na mocy art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112.

wykonywanych przez nadawcę, a nie świadczenie wzajemne z tytułu świadczonych przez niego usług. Kwalifikacja działalności podatnika z punktu widzenia podatku VAT powinna zaś opierać się na istotnych cechach tej działalności, w tym sposobu jej finansowania, jeżeli to finansowanie ma wpływ na ową kwalifikację, a nie na sposobie obliczania wysokości tego finansowania.

Artykuł 25 lit. c) dyrektywy 2006/112

33. Powyższych wniosków co do charakteru działalności nadawcy publicznego jako działalności nieobjętej wspólnym systemem podatku VAT nie podważa art. 25 lit. c) dyrektywy 2006/112.

34. Przepis ten znajduje się w tytule IV omawianej dyrektywy, zatytułowanym „Transakcje podlegające opodatkowaniu". Tytuł ten zawiera definicje transakcji podlegających opodatkowaniu wymienionych w art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Rozdział 3 tego tytułu dotyczy świadczenia usług. Generalną definicję świadczenia usług zawiera art. 24 ust. 1 omawianej dyrektywy. Definicja ta ma charakter otwarty, gdyż stwierdza, że świadczeniem usług jest każda transakcja, która nie stanowi dostawy towarów. Dalsze przepisy zawarte we wskazanym rozdziale trzecim uzupełniają i wyjaśniają tę definicję, a także wprowadzają możliwość pewnych odstępstw dla państw członkowskich.

35. Jeśli chodzi o art. 25 dyrektywy 2006/112, to wyjaśnia on, że świadczenie usług może obejmować, między innymi, trzy rodzaje czynności, co do których nie jest intuicyjnie oczywiste, że mieszczą się one w pojęciu świadczenia usług. Chodzi o: przeniesienie praw do wartości niematerialnych [art. 25 lit. a)], zobowiązanie do zaniechania działania lub do tolerowania czynności lub sytuacji [art. 25 lit. b)] i, wreszcie, świadczenie usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa [art. 25 lit. c)]. Użyte w tym przepisie sformułowanie „mogą" nie oznacza przy tym fakultatywnego uprawnienia dla państw członkowskich do uznania bądź nieuznania tych czynności za świadczenie usług [22], lecz stwierdzenie, że świadczenie usług może w niektórych sytuacjach przybrać formę jednej z tych czynności.

36. Artykuł 25 dyrektywy nie poszerza zatem definicji świadczenia usług, a jedynie wyjaśnia, na wypadek wątpliwości, że niektóre czynności stanowią świadczenie usług. Nie zmienia on natomiast tego, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 świadczenie usług podlega opodatkowaniu podatkiem VAT tylko wtedy, gdy jest dokonywane odpłatnie w rozumieniu tego ostatniego przepisu. Warunek ten dotyczy wszelkich transakcji stanowiących świadczenie usług, w tym tych wymienionych w art. 25. Zarówno więc przeniesienie praw do wartości niematerialnych, jak i zobowiązanie do zaniechania działania lub do tolerowania czynności lub sytuacji, a także świadczenie usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu albo z mocy prawa, podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, o ile są dokonywane odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit c) omawianej dyrektywy.

37. Artykuł 25 lit. c) dyrektywy 2006/112 nie może więc stanowić podstawy poddania opodatkowaniu podatkiem VAT usług świadczonych przez publicznego nadawcę, jeżeli sposób finansowania tych usług nie pozwala uznać ich za świadczone odpłatnie.

[22] Gdyż w takiej sytuacji ustawodawca Unii użyłby sformułowania „państwa członkowskie mogą uznać", jak w art. 27 dyrektywy 2006/112, lub podobnego.

38. Proponuję zatem odpowiedzieć na pierwsze pytanie prejudycjalne, iż art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że działalność publicznego nadawcy telewizyjnego polegająca na świadczeniu telewizyjnych usług medialnych, w zakresie w jakim jest ona finansowana z subwencji z budżetu państwa, nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

39. Występując z drugim pytaniem prejudycjalnym, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy usługi świadczone przez nadawcę publicznego można uznać za usługi zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112, z tego względu że są one finansowane z subwencji z budżetu państwa i w zakresie, w jakim są w ten sposób finansowane.

40. Sąd odsyłający stawia to pytanie na wypadek uznania w odpowiedzi na pytanie pierwsze usług nadawcy publicznego finansowanych z subwencji z budżetu państwa za podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. Moim zdaniem jednak warto to pytanie rozpatrzyć również w przypadku udzielania na pierwsze pytanie takiej odpowiedzi jak proponowana przeze mnie. Niezależnie bowiem od tego, czy działalność nadawcy publicznego zostanie uznana za pozostającą poza zakresem podatku VAT, czy za zwolnioną z tego podatku, pozostaje do rozstrzygnięcia kwestia, w jakim zakresie nadawcy temu przysługuje prawo do odliczenia podatku zapłaconego lub należnego na wcześniejszym etapie obrotu. Jest to przedmiotem pytań prejudycjalnych trzeciego i czwartego. Analiza drugiego pytania pozwoli zaś rozgraniczyć działalność nadawcy publicznego prowadzoną w interesie publicznym[23] i jego działalność komercyjną.

Działalność komercyjna nadawców publicznych

41. Artykuł 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112 nakazuje zwalniać z opodatkowania podatkiem VAT „działalność publicznych instytucji radia i telewizji, z wyłączeniem działalności komercyjnej”. Ponadto, zgodnie z omawianym powyżej orzecznictwem Trybunału[24], a także z moją propozycją odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, usługi świadczone przez nadawców publicznych (publiczne instytucje radia i telewizji) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT w zakresie, w jakim nie można ich uznać za świadczone odpłatnie. Opodatkowane tym podatkiem (w tym znaczeniu, że podlegają opodatkowaniu i nie są z niego zwolnione) są natomiast transakcje dokonywane przez tych nadawców w ramach ich „działalności komercyjnej”. Prawidłowe stosowanie wspólnego systemu podatku VAT do transakcji dokonywanych przez tych nadawców wymaga zatem ustalenia znaczenia pojęcia „działalności komercyjnej”.

42. Ani artykuł 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112, ani żaden inny przepis tej dyrektywy nie definiują pojęcia „działalności komercyjnej”. W szczególności nie należy tego pojęcia utożsamiać z pojęciem „działalności gospodarczej” zdefiniowanym w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, gdyż to pojęcie obejmuje także transakcje zwolnione. Definicję pojęcia „działalności komercyjnej” należy zatem skonstruować na podstawie systematyki i celów art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112.

[23] Artykuł 132 dyrektywy 2006/112 znajduje się w rozdziale 2 tytułu IX tej dyrektywy, zatytułowanym „Zwolnienia dotyczące określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”.

[24] Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

43. Przede wszystkim za działalność komercyjną należy moim zdaniem uznać tylko transakcje dokonywane odpłatnie w rozumieniu art. 2 dyrektywy 2006/112. Skoro bowiem działalność komercyjna nadawców publicznych stanowi wyjątek od ogólnej zasady zwolnienia ich działalności, musi ona dotyczyć transakcji podlegających opodatkowaniu, a więc dokonywanych odpłatnie, gdyż tylko takie transakcje mogą być objęte zwolnieniem. W związku z powyższym usługi świadczone przez nadawców publicznych, których ze względu na sposób ich finansowania nie można uznać za świadczone odpłatnie, nie mieszczą się w pojęciu „działalności komercyjnej" tych nadawców. Innymi słowy, działalności nadawcy publicznego finansowanej z subwencji z budżetu państwa nie można uznać za jego działalność komercyjną w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112.

44. Podstawowa działalność nadawców radiowych i telewizyjnych polega na nadawaniu programu [25]. W przypadku nadawców publicznych działalność ta jest często finansowana z dwojakiego rodzaju źródeł. Pierwszym z nich są środki publiczne, czy to w formie abonamentu, jak w sprawie zakończonej wyrokiem Český rozhlas [26], czy w formie dotacji, jak w niniejszej sprawie. Drugim źródłem jest nadawanie reklam i innych „handlowych przekazów audiowizualnych" (sponsoring, telesprzedaż i lokowanie produktu), by posłużyć się terminologią dyrektywy 2010/13/UE [27], lub ich odpowiedników radiowych.

45. W zakresie, w jakim tego rodzaju przekazy są nadawane odpłatnie, a z reguły są, gdyż taka jest ich rola, stanowią one odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit c) dyrektywy 2006/112 i wchodzą w zakres działalności komercyjnej nadawców publicznych w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit q) tej dyrektywy. Są one więc co do zasady opodatkowane, przy czym podstawą opodatkowania jest cena, jaką reklamodawcy płacą za nadawanie tych treści.

46. Jest jednak oczywiste, że przychody z emisji tych przekazów nie służą wyłącznie pokryciu kosztów tej emisji, które są zresztą minimalne w stosunku do całości kosztów funkcjonowania nadawców radiowych czy telewizyjnych. Celem emisji reklamy i tym podobnych płatnych przekazów jest finansowanie podstawowej działalności nadawców, jaką jest nadawanie audycji, czyli, najogólniej mówiąc, wszelkich treści z wyjątkiem przekazów handlowych, w sytuacji gdy za emisję tych audycji nadawca nie pobiera opłaty od odbiorców. Powstaje zatem pytanie, w jaki sposób nadawanie owych audycji przez nadawców publicznych, w zakresie w jakim jest finansowane z przychodów z emisji przekazów handlowych, powinno być traktowane z punktu widzenia przepisów o podatku VAT.

47. W przypadku nadawców prywatnych finansowanych w całości z przychodów z płatnych przekazów handlowych uznaje się, że ich działalność w całości, to jest zarówno emisja tych płatnych przekazów, jak i emisja pozostałych treści, stanowi jedną i tę samą działalność. W związku z tym do celów stosowania przepisów o podatku VAT koszt działalności nadawczej w całości uznaje się za koszt transakcji opodatkowanych, jakimi są usługi emisji płatnych przekazów handlowych [28].

[25] W niniejszej opinii koncentruję się na podstawowej działalności nadawców publicznych, która jest też przedmiotem pytań prejudycjalnych, to jest na działalności polegającej na nadawaniu programów. Nadawcy ci mogą dokonywać też innych transakcji, na przykład sprzedaży praw własności intelektualnej, usług najmu sprzętu, organizacji wydarzeń kulturalnych itp. Transakcje te są z reguły dokonywane odpłatnie i, poza wyjątkowymi przypadkami, należą do zakresu działalności komercyjnej nadawców publicznych, czyli podlegają opodatkowaniu. Pomijam je jednak w dalszej części wywodu, gdyż nie powodują one takich trudności interpretacyjnych jak działalność nadawcza.

[26] Wyrokiem z dnia 22 czerwca 2016 r., C-11/15, EU:C:2016:470.

[27] Zobacz art. 1 ust. 1 lit. h) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 10 marca 2010 r. w sprawie koordynacji niektórych przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich dotyczących świadczenia audiowizualnych usług medialnych (dyrektywy o audiowizualnych usługach medialnych) (Dz.U. 2010, L 95, s. 1).

[28] W tej kwestii zob. też moja opinia w sprawie Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, pkt 53).

48. W przypadku nadawców publicznych sytuacja jest bardziej skomplikowana. Po pierwsze bowiem, są oni zwykle finansowani częściowo ze środków publicznych (w postaci abonamentu lub subwencji), w związku z czym, zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału [29] i moją propozycją odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, ich działalność w tej części nie podlega opodatkowaniu. Po drugie zaś, nawet w zakresie w jakim ich działalność podlega opodatkowaniu, jest ona co do zasady zwolniona na podstawie art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112, z wyjątkiem działalności komercyjnej. Kwestią do rozstrzygnięcia pozostaje zatem, czy emisję programów innych niż płatne przekazy handlowe, w zakresie w jakim jest ona finansowana z przychodów generowanych przez te przekazy, należy zakwalifikować do działalności komercyjnej nadawców publicznych.

Zasady dotyczące pomocy państwa

49. Aktem, który w systemie prawa Unii szczegółowo reguluje kwestię rozgraniczenia między działalnością nadawców publicznych prowadzoną w interesie publicznym a ich działalnością komercyjną, jest komunikat Komisji w sprawie stosowania zasad pomocy państwa wobec radiofonii i telewizji publicznej [30] (zwany dalej „komunikatem Komisji"). Jego lektura wskazuje, że zdaniem Komisji za działalność komercyjną należy uważać przede wszystkim emisję odpłatnych przekazów handlowych, działalność w zakresie handlu elektronicznego i tym podobne usługi [31], jak również usługi, za które nadawca pobiera opłaty od odbiorców. Natomiast nieodpłatna emisja pozostałych treści stanowi, albo w każdym razie może stanowić, działalność w interesie publicznym [32].

50. Gdyby te kryteria zastosować na gruncie art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112, oznaczałoby to, że działalność opodatkowaną stanowiłaby tylko emisja odpłatnych przekazów handlowych, natomiast cała pozostała działalność emisyjna albo nie podlegałaby opodatkowaniu, albo byłaby zwolniona jako działalność w interesie publicznym.

51. Należy jednak mieć na względzie, że komunikat Komisji nie służy tym samym celom co dyrektywa 2006/112, a w szczególności jej art. 132 ust. 1 lit. q). Celem tego komunikatu jest z jednej strony zapewnienie państwom członkowskim swobody w określaniu tak zwanej misji nadawców publicznych [33], a z drugiej zapobieganie zachowaniom antykonkurencyjnym, takim jak nadmierna rekompensata kosztów wykonywania tej misji oraz tak zwane skośne subsydiowanie działalności komercyjnej [34]. Nie jest natomiast problematyczne finansowanie działalności misyjnej z przychodów z działalności komercyjnej. Z punktu widzenia tych celów zasadne jest wąskie zakreślenie zakresu działalności uważanej za komercyjną.

52. Natomiast celem art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112 jest z jednej strony obniżenie kosztów działalności prowadzonej w interesie publicznym poprzez jej zwolnienie z opodatkowania podatkiem VAT, a z drugiej uniknięcie zakłóceń konkurencji, jakie mogłyby wynikać ze zwolnienia działalności prowadzonej w warunkach konkurencji z nadawcami prywatnymi. Do osiągnięcia tych celów nie jest konieczne tak wąskie jak w komunikacie Komisji określenie zakresu znaczeniowego pojęcia „działalności komercyjnej" nadawców publicznych.

[29] Wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[30] Dz.U. 2009, C 257, s. 1.

[31] Zobacz w szczególności pkt 48, 49, a także 57 komunikatu Komisji.

[32] Zobacz w szczególności pkt 65 komunikatu Komisji.

[33] Zobacz w szczególności pkt 47 komunikatu Komisji.

[34] Zobacz w szczególności pkt 70–76 komunikatu Komisji.

Z punktu widzenia zasad konkurencji wystarczy bowiem, że działalność tych nadawców jest opodatkowana w odniesieniu do usług świadczonych przez nich odpłatnie, to jest do usług nadawania przekazów handlowych. Zapewnia to bowiem, że nadawcy ci działają na tym rynku na takich samych zasadach jak nadawcy prywatni. Natomiast zakwalifikowanie nadawania innych treści, w zakresie w jakim jest ono finansowane z przychodów z emisji odpłatnych przekazów handlowych, jako niepodlegającego opodatkowaniu lub zwolnionego, w niczym nie przyczynia się do realizacji celów art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112. Wręcz przeciwnie, może to przyczynić się do wzrostu kosztów tej działalności, gdyż jedynym skutkiem takiej kwalifikacji byłoby pozbawienie nadawców publicznych prawa do odliczenia podatku zapłaconego lub należnego na wcześniejszym etapie obrotu w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów owej działalności.

53. Uważam wobec tego, że kryteriów rozgraniczenia działalności nadawców publicznych prowadzonej w interesie publicznym i ich działalności komercyjnej przyjętych w komunikacie Komisji nie należy przenosić na grunt art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112.

Interpretacja proponowana przez BNT

54. W kwestii tego rozgraniczenia ciekawy pogląd prezentuje w swoich uwagach BNT. Jeśli dobrze rozumiem jej stanowisko, uważa ona za działalność komercyjną emisję tych wszystkich audycji, które według niej przyciągają widownię, pozwalając tym samym sprzedawać czas antenowy na reklamę. Chodzi tu przede wszystkim o transmisje wydarzeń sportowych, filmy zagraniczne czy programy rozrywkowe. Na tej podstawie w okresie objętym postępowaniem głównym BNT odliczała w całości podatek VAT zapłacony i należny od składników kosztów emisji tych audycji. Natomiast emisja pozostałych rodzajów audycji dokonywana jest zdaniem BNT w ramach misji publicznej i jako taka nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.

55. Stanowisko to jest jednak moim zdaniem błędne z dwóch powodów.

56. Po pierwsze, przyjęty przez BNT podział audycji na te, które przynoszą przychody reklamowe, i te, które ich nie przynoszą, wydaje mi się arbitralny i niekoniecznie zgodny z rzeczywistością. Łatwo wskazać kategorie audycji, które par excellence spełniają kryteria misji publicznej, a jednocześnie gromadzą zwykle liczną widownię i są doskonałym „nośnikiem" reklamy, na przykład audycje informacyjne. Natomiast kategorie audycji, które BNT zalicza do komercyjnych, mogą doskonale należeć do działalności nadawców publicznych prowadzonej w interesie publicznym. Interes ten jest wszak związany z „potrzebami demokratycznymi, społecznymi i kulturowymi […] społeczeństwa"[35], a potrzeby te obejmują również dziedziny takie jak film, sport czy rozrywka.

57. Po drugie, proponowana przez BNT metoda klasyfikacji świadczonych przez nią usług nie uwzględnia czynnika, na którym opiera się system podatku VAT, a którym jest powiązanie między towarami i usługami, jakie podatnik nabywa na potrzeby swojej działalności, a opodatkowaną dostawą towarów lub świadczeniem usług, jakich w ramach tej działalności dokonuje. Innymi słowy, żeby towary i usługi nabywane przez podatnika na poprzednim etapie obrotu mogły zostać uznane za wykorzystane do celów jego działalności, koszt ich nabycia powinien co do zasady stanowić element składowy ceny transakcji opodatkowanych dokonywanych przez tego podatnika na dalszym etapie obrotu[36].

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

[36] Zobacz, ostatnio, wyrok z dnia 12 listopada 2020 r., Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 41, 42).

Propozycja rozstrzygnięcia

58. W przypadku kosztów nabycia towarów lub usług, które nie są bezpośrednio wykorzystywane na potrzeby transakcji opodatkowanych – jak to ma miejsce w przypadku audycji nadawanych nieodpłatnie, które mają tylko pośredni związek ze świadczeniem usług nadawania odpłatnych przekazów handlowych [37] – cel ten można osiągnąć na dwa sposoby. Pierwszy polega na ścisłym przeznaczeniu określonych przychodów z działalności opodatkowanej na nabycie określonych towarów lub usług służących nadawaniu audycji nieodpłatnych, na przykład nabycie praw do emisji filmu lub transmisji zawodów sportowych. Jak jednak słusznie zauważają organy podatkowe w postępowaniu głównym, wymaga to prowadzenia odrębnej księgowości umożliwiającej takie powiązanie przychodów z wydatkami.

59. Drugim sposobem jest obliczenie proporcji, w jakiej działalność publicznego nadawcy jest finansowana z subwencji z budżetu państwa (lub z abonamentu), a w jakiej z przychodów z transakcji podlegających opodatkowaniu. Ta druga wielkość, po odjęciu ewentualnych przychodów z transakcji zwolnionych na podstawie art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112, będzie odzwierciedlała udział działalności komercyjnej nadawcy publicznego w całości jego działalności. W takiej też proporcji będzie można następnie przypisać do tej działalności koszty poniesione przez nadawcę publicznego, bez konieczności ścisłego przypisywania poszczególnych składników kosztów do działalności komercyjnej lub do działalności prowadzonej w interesie publicznym [38].

60. Moim zdaniem należy więc przyjąć, że pojęcie „działalności komercyjnej" nadawców publicznych w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112 obejmuje nie tylko usługi świadczone odpłatnie w ścisłym sensie, jak nadawanie przekazów handlowych, ale także usługi, za które usługobiorcy nie wnoszą opłaty, w szczególności nadawanie programów dostępnych bezpłatnie, w zakresie w jakim są one finansowane z przychodów z tej pierwszej kategorii usług.

61. Jak sądzę, jest to stanowisko zbieżne z poglądami rządu hiszpańskiego i Komisji wyrażonymi w ich uwagach w niniejszej sprawie [39]. Stanowisko to znajduje też moim zdaniem poparcie w wytycznych Komitetu ds. podatku VAT wynikających z 52 posiedzenia w dniach 28–29 maja 1997 r. [40]. Państwa członkowskie „prawie jednogłośnie" uznały tam, że jedyną działalnością publicznych nadawców, która nie jest działalnością komercyjną, jest nadawanie programów finansowane ze środków publicznych (to jest z abonamentu lub z subwencji). Logicznie rzecz biorąc więc, nadawanie programów, w zakresie w jakim jest finansowane z przychodów z działalności komercyjnej, powinno być zaliczane do działalności komercyjnej.

[37] Związek ten polega na tym, że z jednej strony audycje te przyciągają publiczność, dzięki której nadawanie przekazów handlowych ma sens, a z drugiej ich nadawanie finansowane jest z przychodów z emisji owych przekazów handlowych.

[38] Dla uściślenia dodam, że komunikat Komisji zakazuje co do zasady, by finansowanie publiczne nadawców publicznych generowało po ich stronie zysk (zob. pkt 72–74 tego komunikatu). W związku z tym, jeśli stosowanie przepisów o podatku VAT ma być jednocześnie zgodne z zasadami udzielania pomocy państwa, wszelką nadwyżkę przychodów nad wydatkami, poza zakresem dopuszczonym w tym komunikacie, należy przypisywać działalności komercyjnej.

[39] Muszę jednak podkreślić, że nie podzielam poglądu Komisji, zgodnie z którym, w sytuacji gdy działalność nadawcy jest finansowana, w całości lub w części, z przychodów z emisji przekazów handlowych, nadawanie audycji ma charakter akcesoryjny w stosunku do emisji tych przekazów handlowych, a jedynymi odbiorcami usług tego nadawcy są reklamodawcy. Moim zdaniem mamy tu raczej do czynienia z sytuacją, w której usługi świadczone widzom lub słuchaczom (nadawanie audycji) są finansowane przez odbiorców innych usług, a mianowicie usług emisji przekazów handlowych. Nie zmienia to jednak kwalifikacji tych usług z punktu widzenia podatku VAT.

[40] Dokument XXI/1500/96.

62. Proponuję wobec tego na drugie pytanie odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „działalności komercyjnej" publicznych instytucji radia i telewizji w rozumieniu tego przepisu obejmuje transakcje dokonywane odpłatnie i niestanowiące działalności w interesie publicznym, a także usługi świadczone nieodpłatnie, w zakresie w jakim są finansowane z przychodów z tych transakcji odpłatnych.

W przedmiocie trzeciego i czwartego pytania prejudycjalnego

63. Występując z pytaniami prejudycjalnymi trzecim i czwartym, które proponuję rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia zakresu prawa nadawcy publicznego do odliczenia podatku należnego lub zapłaconego od towarów i usług nabywanych przez niego na potrzeby jego działalności, w sytuacji gdy działalność ta jest finansowana zarówno z dotacji z budżetu państwa, jak i z przychodów z działalności komercyjnej.

64. Kwestię tę analizowałem już szczegółowo, w odniesieniu do nadawcy publicznego finansowanego z abonamentu, w opinii w sprawie Český rozhlas [41]. Problem ten wykraczał jednak poza zakres pytań prejudycjalnych w tamtej sprawie i nie został przez Trybunał rozstrzygnięty w wyroku. Wnioski zawarte we wskazanej opinii można moim zdaniem zastosować do niniejszej sprawy. W świetle niniejszej sprawy chciałbym dodać poniższe uwagi.

Zasady odliczania podatku dla działalności mieszanej

65. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału dokonywane przez podatnika transakcje, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, na przykład z tego względu że nie są dokonywane odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112, nie dają prawa do odliczenia podatku należnego lub zapłaconego od towarów i usług nabywanych na potrzeby tych transakcji. Jest to ta sama zasada, która obowiązuje dla transakcji zwolnionych [42].

66. Zasada ta jest łatwa do zastosowania w odniesieniu do towarów i usług nabywanych przez podatnika wyłącznie na cele jego transakcji niepodlegających opodatkowaniu podatkiem – podatnik nie nabywa prawa do odliczenia podatku zapłaconego od tych towarów i usług.

67. Trudność pojawia w odniesieniu do towarów i usług, które podatnik wykorzystuje zarówno do celów swoich transakcji opodatkowanych, jak i do celów transakcji zwolnionych i niepodlegających opodatkowaniu. W takiej sytuacji prawo do odliczenia przysługuje podatnikowi proporcjonalnie do udziału nabywanych przez niego towarów i usług w dokonywanych przez niego transakcjach opodatkowanych.

68. O ile jednak w odniesieniu do transakcji zwolnionych z opodatkowania podatkiem VAT art. 173–175 dyrektywy 2006/112 zawierają szczegółowe zasady obliczania owej proporcji, o tyle przepisy te nie znajdują zastosowania do transakcji niepodlegających opodatkowaniu tym podatkiem. W tej sytuacji to do prawa krajowego państw członkowskich należy uregulowanie zasad jej obliczania, z poszanowaniem struktury i celów wspólnego systemu podatku VAT. Zasady te powinny pozwalać na obiektywne uwzględnienie udziału kosztów w transakcjach objętych i nieobjętych opodatkowaniem [43].

41 Opinii w sprawie C-11/15, EU:C:2016:181, pkt 44–63.

42 Zobacz, ostatnio, wyrok z dnia 8 maja 2019 r., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, pkt 26, 27).

43 Zobacz, ostatnio, wyrok z dnia 8 maja 2019 r., Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, pkt 28, 29).

Zastosowanie do nadawców publicznych

69. W odniesieniu do niniejszej sprawy, jak wynika z odpowiedzi, jakiej proponuję udzielić na pierwsze pytanie prejudycjalne, nadawca publiczny nie dokonuje transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, w zakresie w jakim jego działalność jest finansowana z subwencji z budżetu państwa. Działalność ta nie daje mu więc prawa do odliczenia podatku zapłaconego od towarów i usług wykorzystywanych do celów tej działalności.

70. Natomiast, jak wynika z mojej propozycji odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne, w zakresie w jakim działalność nadawcy publicznego jest finansowana z przychodów z emisji odpłatnych przekazów handlowych oraz innych transakcji opodatkowanych, działalność ta stanowi jego działalność komercyjną w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112. Działalność tę należy w całości uznać za działalność dokonywaną odpłatnie, a zatem dającą prawo do odliczenia podatku zapłaconego lub należnego od towarów i usług wykorzystywanych do celów tej działalności.

71. W związku z powyższym nadawca publiczny, którego działalność jest finansowana zarówno z subwencji z budżetu państwa i ewentualnych transakcji zwolnionych, jak i z przychodów z transakcji podlegających opodatkowaniu, ma prawo do odliczenia podatku należnego lub zapłaconego od towarów i usług wykorzystywanych do celów tej działalności w takim zakresie, w jakim jego działalność jest finansowana z tych ostatnich przychodów.

72. Jak wspomniałem, dyrektywa 2006/112 nie określa zasad obliczania proporcji kosztów przypadającej na działalność niepodlegającą opodatkowaniu. Należy to więc do prawa krajowego państw członkowskich. Zgadzam się przy tym z poglądem Komisji wyrażonym w jej odpowiedzi na pytanie Trybunału, zgodnie z którym państwa członkowskie mogą, ale nie muszą, zastosować przy tym w drodze analogii zasady określone w art. 173–175 tej dyrektywy dla transakcji opodatkowanych i transakcji zwolnionych.

73. Przyjęcie proponowanej przeze mnie definicji działalności komercyjnej nadawców publicznych pozwoli w szczególności na zastosowanie podstawowej metody obliczania tej proporcji, określonej w art. 174 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Zgodnie z tą metodą prawo do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego na wcześniejszym etapie przysługuje proporcjonalnie do wysokości obrotu uzyskanego z transakcji opodatkowanych w stosunku do całości obrotu podatnika. Stosując tę metodę do nadawców publicznych finansowanych zarówno z subwencji z budżetu państwa, jak i z transakcji dokonywanych odpłatnie, należałoby w liczniku ułamka umieścić wysokość obrotu uzyskiwanego z tych transakcji, a w mianowniku wysokość tego obrotu oraz kwotę subwencji. Następnie, jeżeli nadawca dokonywał transakcji odpłatnych, ale podlegających zwolnieniu z opodatkowania podatkiem VAT na podstawie art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112, do tak uzyskanej proporcji należałoby zastosować zasady zawarte w art. 173–175 tej dyrektywy, by uzyskać ostateczną proporcję, w jakiej nadawcy temu przysługuje prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego lub należnego na wcześniejszym etapie.

74. Oczywiście państwa członkowskie mogą przyjąć inne zasady obliczania tej proporcji, o ile będą one spełniały kryteria wskazane w pkt 68 niniejszej opinii.

75. W związku z powyższym proponuję odpowiedzieć na pytanie prejudycjalne trzecie i czwarte, iż art. 168 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nadawca publiczny, którego działalność jest finansowana zarówno z subwencji z budżetu państwa, jak i z przychodów

z transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, ma prawo do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego od towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby tej działalności w takim zakresie, w jakim jego działalność jest finansowana z przychodów z transakcji opodatkowanych.

Wnioski

76. Wobec całości powyższych rozważań proponuję udzielić następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne skierowane przez Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny w Sofii, Bułgaria):

1) Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że działalność publicznego nadawcy telewizyjnego polegająca na świadczeniu telewizyjnych usług medialnych, w zakresie w jakim jest ona finansowana z subwencji z budżetu państwa, nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu tego przepisu.

2) Artykuł 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „działalności komercyjnej" publicznych instytucji radia i telewizji w rozumieniu tego przepisu obejmuje transakcje dokonywane odpłatnie i niestanowiące działalności w interesie publicznym, a także usługi świadczone nieodpłatnie, w zakresie w jakim są finansowane z przychodów z tych transakcji odpłatnych.

3) Artykuł 168 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że nadawca publiczny, którego działalność jest finansowana zarówno z subwencji z budżetu państwa, jak i z przychodów z transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, ma prawo do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego od towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby tej działalności w takim zakresie, w jakim jego działalność jest finansowana z przychodów z transakcji opodatkowanych.