



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 16 września 2021 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zakres stosowania – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Odpłatne świadczenie usług – Wyłączenie oferowanych telewidzom audiowizualnych usług medialnych finansowanych z subwencji publicznej i niewiążących się z żadnym wynagrodzeniem ze strony telewidzów – Artykuł 168 – Prawo do odliczenia – Podatnik dokonujący zarówno transakcji podlegających opodatkowaniu, jak i transakcji niewchodzących w zakres stosowania VAT

W sprawie C-21/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny w Sofii, Bułgaria) postanowieniem z dnia 31 grudnia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 stycznia 2020 r., w postępowaniu:

**Balgarska natsionalna televizia**

przeciwko

**Direktor na Direktsia „Obzhaltvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP,**

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: M. Vilaras, prezes izby, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin i K. Jürimäe (sprawozdawczyni), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: M. Aleksejev, kierownik wydziału,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Balgarska natsionalna televizia – M. Raykov i I. Dimitrova, advokati,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – S. Jiménez García, w charakterze pełnomocnika,

\* Język postępowania: bułgarski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – początkowo C. Georgieva i N. Gossement, a następnie C. Georgieva i L. Lozano Palacios, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 marca 2021 r.,

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c), art. 132 ust. 1 lit. q) oraz art. 168 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”).
- 2 Wniosek ten złożono w ramach sporu pomiędzy Balgarska natsionalna televizia (bułgarską telewizją państwową, zwaną dalej „BNT”) a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite [dyrektorem dyrekcji do spraw odwołań oraz praktyk podatkowych i w dziedzinie zabezpieczenia społecznego dla miasta Sofia, przy centralnej administracji państwowej agencji przychodów publicznych (NAP), Bułgaria] (zwanym dalej „dyrektorem”) w przedmiocie zakresu przysługującego BNT prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT).

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

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

- 4 Artykuł 25 lit. c) tej dyrektywy stanowi:

„Świadczenie usług może obejmować między innymi jedną z następujących czynności:

[...]

c) świadczenie usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu lub z mocy prawa”.

5 Artykuł 132 ust. 1 lit. q) wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

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

6 Artykuł 168 owej dyrektywy stanowi:

„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;

[...]”.

7 Artykuły 173–175 dyrektywy VAT ustanawiają przepisy dotyczące obliczania proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu.

8 W tym kontekście art. 173 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„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 niedających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Proporcja [proporcjonalna część] podlegająca odliczeniu jest ustalana, zgodnie z art. 174 i 175, dla wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika”.

### ***Prawo bułgarskie***

9 Zgodnie z art. 2 ust. 1 zakon za danak varhu dobavenata stoynost (ustawy o podatku od wartości dodanej) z dnia 21 lipca 2006 r. (DV nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., s. 8), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ZDDS”):

„Opodatkowaniu [VAT] podlegają:

1. każda odpłatna i podlegająca opodatkowaniu dostawa towarów oraz każde odpłatne i podlegające opodatkowaniu świadczenie usług [...]”.

10 Artykuł 3 ZDDS stanowi:

„1) Podatnikiem jest każdy podmiot wykonujący samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

[...]

5) Podatnikiem nie jest państwo ani organy państwowe i samorządowe w odniesieniu do wszelkiej działalności wykonywanej lub transakcji dokonywanych przez nie w charakterze organu państwowego lub samorządowego, w tym w wypadkach gdy pobierają one podatki, należności lub opłaty za taką działalność lub takie transakcje, z wyjątkiem:

1. następujących rodzajów działalności lub transakcji:

[...]

n) działalności radiofonicznej i telewizyjnej działalności nadawczej, które mają charakter komercyjny [...].”

11 Artykuł 42 ust. 2 ZDDS przewiduje:

„Transakcjami zwolnionymi są:

[...]

2. działalność bułgarskiego radia państwowego, [BNT] i bułgarskiej agencji telegraficznej, za którą podmioty te otrzymują płatności pochodzące z budżetu państwa”.

12 Zgodnie z art. 69 ust. 1 ZDDS:

„Jeżeli towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby dokonywanych przez zarejestrowanego podatnika transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia:

1. podatku od towarów lub usług, które dostawca lub usługodawca – jeśli ten dostawca lub usługodawca także jest zarejestrowanym podatnikiem zgodnie z niniejszą ustawą – dostarczył podatnikowi albo ma mu dostarczyć, względnie świadczył mu albo ma mu świadczyć [...].”

13 Artykuł 73 ust. 1 ZDDS stanowi:

„Zarejestrowany podmiot ma prawo do odliczenia części naliczonego VAT w odniesieniu do podatku od towarów lub usług, które są wykorzystywane zarówno na potrzeby transakcji, co do których podmiot ten ma prawo do odliczenia, jak i transakcji lub rodzajów działalności, co do których podmiot ten nie ma takiego prawa”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

14 BNT jest osobą prawną będącą krajowym dostawcą publicznym audiowizualnych usług medialnych. Zgodnie z zakon za radioto i televisiyata (ustawą o radiu i telewizji) z dnia 23 września 1998 r. (DV nr 138 z dnia 24 listopada 1998 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwaną dalej „ZRT”), BNT zapewnia w szczególności świadczenie usług medialnych wszystkim obywatelom bułgarskim.

15 BNT nie pobiera od swoich telewidzów żadnego wynagrodzenia.

16 Zgodnie z ZRT jego działalność jest finansowana z pochodzącej z budżetu państwa subwencji przeznaczonej na przygotowywanie, tworzenie i emisję programów ogólnokrajowych oraz regionalnych. Wysokość tej subwencji ustala się na podstawie określonej w rozporządzeniu

kwoty ryczałtowej naliczanej za godzinę emisji, zatwierdzanej przez radę ministrów. Ponadto BNT otrzymuje subwencje, które mają z góry określone cele i przeznaczone są na nabycie i gruntowną modernizację środków trwałych w oparciu o wykaz zatwierdzany corocznie przez ministra finansów.

- 17 Działalność BNT jest finansowana również z dochodów własnych pochodzących z reklam i od sponsorów, z dochodów wynikających z działalności dodatkowej związanej z działalnością telewizyjną, z darowizn i zapisów, z odsetek oraz z innych dochodów związanych z działalnością telewizyjną.
- 18 Do marca 2015 r. BNT w części odliczał VAT naliczany z tytułu wszystkich zakupów, jakich dokonywał. Następnie zaczął stosować metodę tzw. bezpośredniej alokacji, uwzględniając z osobna każdy zakup, jakiego dokonywał, w zależności od tego, czy był on lub mógł być wykorzystywany do działalności o charakterze „komercyjnym”, takiej jak programy rozrywkowe, filmy czy programy sportowe, czy też do działalności związanej z wykonywaniem jego „zadań publicznych”, takiej jak transmisja z posiedzeń odbywających się w ramach kontroli parlamentarnej czy retransmisja uroczystości religijnych lub kampanii wyborczych. BNT uznał ponadto, że jego działalność polegająca na emisji programów telewizyjnych nie stanowi „transakcji zwolnionej” w rozumieniu ZDDS, lecz działalność, która nie podlega VAT, i że podatkowi temu podlega wyłącznie jego działalność o charakterze „komercyjnym”.
- 19 Stosując tę metodę, BNT w całości odliczał VAT naliczany z tytułu zakupów dokonywanych na potrzeby jego działalności o charakterze „komercyjnym”. VAT naliczany z tytułu zakupów wykorzystywanych zarówno do działalności o charakterze „komercyjnym”, jak i do działalności niemającej takiego charakteru, odliczał on w części.
- 20 W wyniku kontroli podatkowej obejmującej okres od dnia 1 września 2015 r. do dnia 31 marca 2016 r. bułgarskie organy podatkowe w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 14 grudnia 2016 r. odmówiły uznania prawa do pełnego odliczenia w odniesieniu do zakupów dokonanych przez BNT i stwierdziły, że po stronie BNT istnieje zaległość z tytułu VAT, która za ten okres wynosi 1 568 037,04 lewów bułgarskich (BGN) (około 801 455 EUR), wraz z odsetkami.
- 21 Zdaniem wspomnianych organów działalność reklamowa BNT podlegała opodatkowaniu, zaś jego działalność polegająca na emisji programów wchodziła w zakres transakcji zwolnionych. BNT nie może w całości odliczyć naliczonego VAT, ponieważ niemożliwe było ustalenie, czy zakupy dokonane na potrzeby jego działalności gospodarczej były przeznaczone do celów transakcji podlegających opodatkowaniu VAT, czy też transakcji, które zdaniem tych organów były zwolnione z VAT. BNT mógłby w całości odliczyć VAT naliczony z tytułu tych zakupów jedynie wtedy, gdyby działalność polegająca na emisji programów sportowych, tworzeniu i emisji programów rozrywkowych, a także emisji filmów zagranicznych była w pełni finansowana z wpływów z reklam, a nie z subwencji pochodzących z budżetu państwa. Nie jest tak w niniejszym wypadku.
- 22 Decyzją z dnia 27 lutego 2017 r. dyrektor oddalił wniesione przez BNT odwołanie od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z dnia 14 grudnia 2016 r.
- 23 BNT wniósł wówczas skargę na tę decyzję do Administrativen sad Sofia-grad (sądu administracyjnego w Sofii, Bułgaria), który jest sądem odsyłającym.

- 24 Sąd ten uważa, że w celu rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym konieczne jest ustalenie, czy polegająca na emisji programów działalność wykonywana przez BNT w charakterze operatora publicznego, któremu ZRT przydziela szczególne zadania i który otrzymuje subwencje z budżetu państwa, stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, lecz na mocy art. 132 ust. 1 lit. q) tej dyrektywy jest ona zwolniona z VAT, czy też działalność ta nie stanowi podlegającej opodatkowaniu transakcji wchodzącej w zakres stosowania wspomnianej dyrektywy. Zdaniem tego sądu odpowiedź na to pytanie pozwoli określić, czy taką działalność nadawczą należy uwzględnić do celów ustalenia prawa do odliczenia VAT naliczonego z tytułu podlegających opodatkowaniu transakcji, których BNT jest odbiorcą.
- 25 Sąd odsyłający dodaje, że o ile w wyroku z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470), Trybunał badał kwestię, czy publiczna działalność nadawcza czeskiego radia państwowego, za którą pobierało ono opłaty uiszczane przez właścicieli lub posiadaczy odbiorników radiowych, stanowi działalność odpłatną, o tyle Trybunał nie wypowiedział się jeszcze w przedmiocie działalności telewizji publicznej, finansowanej z subwencji pochodzących z budżetu państwa.
- 26 Sąd odsyłający wyjaśnia również, że o ile w wyroku z dnia 27 marca 2014 r., Le Rayon d’Or (C-151/13, EU:C:2014:185), Trybunał wypowiedział się w kwestii, czy płatność ryczałtowa dokonywana przez krajową kasę ubezpieczenia zdrowotnego wchodzi w zakres stosowania VAT, o tyle z wyroku tego nie można wywieść jednoznacznej odpowiedzi na potrzeby sporu w postępowaniu głównym.
- 27 Co więcej, na wypadek gdyby należało uznać, że działalność BNT ma dwojaki charakter w tym znaczeniu, iż obejmuje ona zarówno transakcje zwolnione, jak i transakcje podlegające opodatkowaniu, sąd odsyłający zastanawia się, czy odliczeniu podlega jedynie ta część naliczonego VAT, którą można uznać za związaną z częścią działalności BNT mającą charakter „komercyjny”. Sąd ten zastanawia się ponadto, według jakich kryteriów należałoby w takim wypadku ustalić zakres prawa do odliczenia.
- 28 W tych okolicznościach Administrativen sad Sofia-grad (sąd administracyjny w Sofii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy działalność telewizji publicznej w zakresie audiowizualnych usług medialnych dla widzów – w sytuacji gdy jest ona finansowana przez państwo w formie subsydiów, a widzowie nie uiszczają opłat za emisję telewizyjną – można uznać za świadczenie usług dokonywane odpłatnie, zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) [dyrektywy VAT], 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 widzów są objęte zakresem stosowania art. 2 ust. 1 lit. c) [dyrektywy VAT], czy można uznać, że są one transakcjami zwolnionymi w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. q) tej dyrektywy, 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 VAT] dopuszcza praktykę polegającą na korzystaniu z prawa do odliczenia całości podatku naliczonego 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 naliczonego 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 transakcji podlegających opodatkowaniu, jak i zwolnionych – mając na względzie mieszane finansowanie tej działalności – jaki jest zakres stosowania prawa do odliczenia podatku naliczonego i jakie kryteria należy zastosować przy określaniu tego prawa[?]”.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

#### ***W przedmiocie pytania pierwszego***

- 29 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że działalność krajowego publicznego dostawcy telewizji, polegająca na świadczeniu na rzecz widzów audiowizualnych usług medialnych, która jest finansowana przez państwo w drodze subwencji i nie wiąże się z uiszczaniem przez widzów żadnych opłat za emisję telewizyjną, stanowi odpłatne świadczenie usług w rozumieniu tego przepisu.
- 30 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, który określa zakres stosowania VAT, podatkowi temu podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.
- 31 W rozumieniu tego przepisu świadczenie usług dokonywane jest „odpłatnie” tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości wyodrębnionej usługi świadczonej usługobiorcy. Tak jest w przypadku, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 marca 1988 r., *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, pkt 11, 12, 16; z dnia 22 czerwca 2016 r., *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 22; a także z dnia 22 listopada 2018 r., *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, pkt 39).
- 32 W przypadku audiowizualnych usług medialnych świadczonych przez krajowego dostawcę publicznego na rzecz widzów, które są finansowane przez państwo w drodze subwencji i które nie wiążą się z uiszczaniem żadnych opłat przez widzów, pomiędzy dostawcą a widzami nie istnieje stosunek prawny, w ramach którego następowalaby wymiana świadczeń wzajemnych, zaś pomiędzy audiowizualnymi usługami medialnymi a subwencją nie ma bezpośredniego związku (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 23).

- 33 Należy bowiem przede wszystkim zauważyć, że w ramach świadczenia wspomnianych usług owego dostawcy i owych widzów nie wiąże żaden stosunek umowny ani transakcja, które zawierałyby postanowienie dotyczące ceny, ani też zobowiązanie prawne dobrowolnie przyjęte wobec siebie nawzajem. Wspomniani widzowie mają zatem swobodny dostęp do świadczonych przez tego dostawcę audiowizualnych usług medialnych, a z rozpatrywanej działalności mogą w sposób ogólny korzystać wszyscy potencjalni widzowie.
- 34 Następnie należy zauważyć, że subwencja, podobnie jak subwencjonowana działalność, jest organizowana na podstawie ustawy. Przyznanie subwencji, która jest przeznaczona na finansowanie w sposób ogólny działalności krajowego dostawcy publicznego polegającej na przygotowywaniu, tworzeniu i emisji programów ogólnokrajowych oraz regionalnych i której wysokość jest ustalana w oparciu o określoną w rozporządzeniu kwotę ryczałtową naliczaną za godzinę emisji, nie zależy od tego, czy widzowie rzeczywiście korzystają ze świadczonych audiowizualnych usług medialnych, od tożsamości widzów ani od konkretnej ich liczby przypadającej na poszczególne programy.
- 35 Ponadto, jeżeli chodzi o wątpliwości sądu odsyłającego co do możliwości przeprowadzenia paraleli pomiędzy sytuacją w postępowaniu głównym a sytuacją rozpatrywaną w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 27 marca 2014 r., *Le Rayon d’Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), należy stwierdzić, że sytuacje te nie są porównywalne.
- 36 Sprawa, w której zapadł ten wyrok, dotyczyła tego, czy opodatkowaniu podlega „dotacja ryczałtowa na leczenie”, jaką krajowa kasa ubezpieczenia zdrowotnego wypłacała zakładom opiekuńczo-leczniczym dla osób niesamodzielnych w podeszłym wieku za świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielane ich pensjonariuszom i przy obliczaniu której uwzględniano w szczególności liczbę pensjonariuszy poszczególnych zakładów oraz stopień ich niesamodzielności. We wspomnianym wyroku Trybunał orzekł, że istniał bezpośredni związek pomiędzy usługami świadczonymi przez te zakłady na rzecz ich pensjonariuszy a otrzymywanym w zamian świadczeniem, czyli ową „dotacją ryczałtową na leczenie”, a tym samym taka ryczałtowana płatność stanowiła świadczenie wypłacane w zamian za świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej udzielane odpłatnie przez jeden z tych zakładów na rzecz jego pensjonariuszy i z tego względu wchodziła w zakres stosowania VAT. Trybunał wyjaśnił w tym względzie, że okoliczność, iż bezpośrednim odbiorcą rozpatrywanych w owej sprawie usług nie jest krajowa kasa ubezpieczenia zdrowotnego, która wypłaca dotację ryczałtową, ale osoba ubezpieczona w tej kasie, nie prowadzi do zerwania bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług a otrzymywanym w zamian świadczeniem (wyrok z dnia 27 marca 2014 r., *Le Rayon d’Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 35).
- 37 Tymczasem w niniejszej sprawie pomiędzy państwem, które wypłaca pochodzącą z jego budżetu subwencję przeznaczoną na finansowanie audiowizualnych usług medialnych, a widzami, którzy korzystają z tych usług, nie zachodzi stosunek analogiczny do stosunku między kasą chorych a osobami w niej ubezpieczonymi. Jak bowiem zauważono w pkt 33 niniejszego wyroku, z usług tych nie korzystają osoby, które można wyraźnie zidentyfikować, lecz wszyscy potencjalni widzowie. Ponadto wysokość rozpatrywanej subwencji ustala się w oparciu o określoną w rozporządzeniu kwotę ryczałtową naliczaną za godzinę emisji, w żaden sposób nie uwzględniając tożsamości ani liczby użytkowników świadczonej usługi.
- 38 Wreszcie, art. 25 lit. c) dyrektywy VAT nie daje podstaw do wysnucia jakichkolwiek odmiennych wniosków. Prawdą jest, że stosownie do tego przepisu świadczenie usług może polegać między innymi na wykonywaniu ich na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub



w jego imieniu lub z mocy prawa. Jednakże, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 35 i 36 opinii, przepis ten, który ogranicza się do uściślenia, że świadczenie usług „może” przybrać taką postać, nie może stanowić podstawy do objęcia opodatkowaniem VAT świadczenia usług, które nie jest odpłatne w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

- 39 W świetle ogółu powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że działalność krajowego publicznego dostawcy telewizji, polegająca na świadczeniu na rzecz telewidzów audiowizualnych usług medialnych, która jest finansowana przez państwo w drodze subwencji i nie wiąże się z uiszczaniem przez telewidzów żadnych opłat za emisję telewizyjną, nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu tego przepisu.

### ***W przedmiocie pytania drugiego***

- 40 Pytanie drugie, które dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy VAT, odnosi się do przypadku, w którym działalność, o której mowa w pytaniu pierwszym, należy uznać za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, a jego celem jest w istocie ustalenie, czy takie świadczenie jest zwolnione z VAT.
- 41 Tymczasem, po pierwsze, z odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze wynika, że taka działalność nie wchodzi w zakres pojęcia „odpłatnego świadczenia usług” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) wspomnianej dyrektywy, w związku z czym nie stanowi ona w rozumieniu tej dyrektywy transakcji podlegającej opodatkowaniu.
- 42 Po drugie, należy przypomnieć, że art. 132 ust. 1 lit. q) dyrektywy VAT, który przewiduje zwolnienie „działalno[ci] publicznych instytucji radia i telewizji, z wyłączeniem działalności komercyjnej”, ma zastosowanie tylko pod warunkiem, że działalność ta „[podlega] [o]podatkowaniu VAT” w rozumieniu art. 2 tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 32).
- 43 W tych okolicznościach nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na pytanie drugie.

### ***W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego***

- 44 Na wstępie należy zauważyć, że z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, iż pytania trzecie i czwarte, które dotyczą prawa do odliczenia naliczonego VAT, odnoszą się do przypadku, w którym działalność krajowego publicznego dostawcy telewizji, polegająca na świadczeniu na rzecz telewidzów audiowizualnych usług medialnych, która jest finansowana przez państwo w drodze subwencji i nie wiąże się z uiszczaniem przez telewidzów żadnych opłat za emisję telewizyjną, należy uznać za odpłatne świadczenie usług, a tym samym za transakcję podlegającą opodatkowaniu w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT. Sąd odsyłający dąży w ten sposób do uzyskania wyjaśnień w kwestii ustalenia zakresu prawa do odliczenia VAT naliczonego przez podatnika dokonującego zarówno transakcji podlegających opodatkowaniu, jak i transakcji zwolnionych.
- 45 Tymczasem z odpowiedzi na pytanie pierwsze wynika, że działalność ta nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu tego przepisu.

- 46 Jednakże należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatecznego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania [wyroki: z dnia 5 marca 2020 r., X (zwolnienie z VAT medycznych porad telefonicznych), C-48/19, EU:C:2020:169, pkt 35; a także z dnia 25 listopada 2020 r., SABAM, C-372/19, EU:C:2020:959, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 47 W tych okolicznościach i w celu udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej i pełnej odpowiedzi należy przeformułować pytania trzecie i czwarte, które zostaną zbadane łącznie, i stwierdzić, że poprzez te pytania sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 168 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że krajowy publiczny dostawca telewizji jest uprawniony do odliczenia – w całości lub w części – VAT naliczonego z tytułu zakupu towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby jego działalności dającej prawo do odliczenia oraz jego działalności niewchodzącej w zakres stosowania VAT.
- 48 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo podatników do odliczenia od VAT, który są zobowiązani zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego z tytułu otrzymanych przez nich towarów i usług powodujących naliczenie podatku stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii. Jak wielokrotnie podkreślał Trybunał, prawo to stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu [zob. podobnie wyroki: z dnia 15 września 2016 r., Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, pkt 26, 37 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 18 marca 2021 r., A. (Wykonanie prawa do odliczenia), C-895/19, EU:C:2021:216, pkt 32].
- 49 Ustanowiony przez dyrektywę VAT system odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia w ten sposób całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na jej cel i rezultaty, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT [wyroki: z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 18 marca 2021 r., A. (Wykonanie prawa do odliczenia), C-895/19, EU:C:2021:216, pkt 33].
- 50 W tym względzie w pierwszej kolejności z art. 168 dyrektywy VAT wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia, po pierwsze, dany podmiot musi być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy oraz, po drugie, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa tego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny być dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu (wyroki: z dnia 5 lipca 2018 r., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 3 lipca 2019 r., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, pkt 23).
- 51 Natomiast gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do transakcji zwolnionych lub niewchodzących w zakres stosowania VAT, nie może dojść ani do poboru podatku należnego, ani do odliczenia podatku naliczonego (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 30; z dnia 3 lipca 2019 r., The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, pkt 24).

- 52 Z orzecznictwa tego wynika, że to wykorzystywanie nabytych na wcześniejszym etapie obrotu towarów i usług na potrzeby transakcji podlegających opodatkowaniu uzasadnia odliczenie naliczonego VAT. Innymi słowy sposób finansowania takich zakupów – czy to z dochodów pochodzących z działalności gospodarczej, czy z subwencji otrzymywanych z budżetu państwa – nie ma znaczenia dla ustalenia prawa do odliczenia.
- 53 W drugiej kolejności w zakresie, w jakim podatnik wykorzystuje nabyte na wcześniejszym etapie obrotu towary i usługi zarówno na potrzeby transakcji dających prawo do odliczenia, jak i transakcji niewchodzących w zakres stosowania VAT, należy jeszcze dodać, że z art. 173–175 dyrektywy VAT wynika, iż obliczanie proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu w celu określenia kwoty VAT podlegającej odliczeniu jest co do zasady zastrzeżone jedynie dla towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika przy dokonywaniu zarówno transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia, jak i transakcji gospodarczych niedających prawa do odliczenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 grudnia 2016 r., Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, pkt 34; z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 57), takich jak transakcje zwolnione (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, pkt 73).
- 54 Natomiast z uwagi na to, że VAT naliczony od wydatków poniesionych przez podatnika nie może uprawniać do odliczenia w zakresie, w jakim dotyczy działalności, która ze względu na brak jej gospodarczego charakteru nie należy do zakresu stosowania dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 30), taka działalność powinna być wyłączona z obliczania proporcjonalnej części podlegającej odliczeniu, o której mowa w art. 173–175 dyrektywy VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 55 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że ustalenie metod i kryteriów podziału kwot VAT naliczonego pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego należy do swobodnego uznania państw członkowskich. Korzystając z tego uprawnienia, państwa członkowskie powinny uwzględnić cel i systematykę tej dyrektywy i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych dwóch rodzajów działalności (wyroki: z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 42; z dnia 25 lipca 2018 r., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, pkt 58), aby zapewnić, że odliczenie będzie dokonywane wyłącznie w odniesieniu do tej części VAT, która jest proporcjonalna do kwoty przypadającej na transakcje dające prawo do odliczenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 37; z dnia 12 listopada 2020 r., Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, pkt 47).
- 56 W ramach korzystania ze wspomnianego uprawnienia państwa członkowskie są upoważnione do stosowania każdego odpowiedniego klucza rozdziału, takiego jak klucz rozdziału w oparciu o charakter transakcji, nie będąc przy tym zobowiązane do ograniczania się do jednej konkretnej metody (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 38).
- 57 W świetle ogółu powyższych rozważań na pytania trzecie i czwarte należy odpowiedzieć, iż art. 168 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że krajowy publiczny dostawca telewizji jest uprawniony do odliczenia VAT naliczonego z tytułu zakupu towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby jego działalności dającej prawo do odliczenia, natomiast nie jest uprawniony do odliczenia VAT naliczonego z tytułu zakupu towarów i usług wykorzystywanych

na potrzeby jego działalności niewchodzącej w zakres stosowania VAT. Do państw członkowskich należy ustalenie metod i kryteriów podziału kwot VAT naliczonego pomiędzy transakcje podlegające opodatkowaniu i transakcje niewchodzące w zakres stosowania VAT, z uwzględnieniem celu i systematyki tej dyrektywy oraz z poszanowaniem zasady proporcjonalności.

### **W przedmiocie kosztów**

- 58 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

- 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 krajowego publicznego dostawcy telewizji, polegająca na świadczeniu na rzecz widzów audiowizualnych usług medialnych, która jest finansowana przez państwo w drodze subwencji i nie wiąże się z uiszczaniem przez widzów żadnych opłat za emisję telewizyjną, nie stanowi odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu tego przepisu.**
- 2) **Artykuł 168 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że krajowy publiczny dostawca telewizji jest uprawniony do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego z tytułu zakupu towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby jego działalności dającej prawo do odliczenia, natomiast nie jest uprawniony do odliczenia VAT naliczonego z tytułu zakupu towarów i usług wykorzystywanych na potrzeby jego działalności niewchodzącej w zakres stosowania VAT. Do państw członkowskich należy ustalenie metod i kryteriów podziału kwot VAT naliczonego pomiędzy transakcje podlegające opodatkowaniu i transakcje niewchodzące w zakres stosowania VAT, z uwzględnieniem celu i systematyki tej dyrektywy oraz z poszanowaniem zasady proporcjonalności.**

Podpisy