

BARTOSZ NAMIECIŃSKI

Uniwersytet Szczeciński
<https://orcid.org/0000-0002-6066-6635>
e-mail: bartosz.namiecinski@usz.edu.pl

POJĘCIE ODBIORNIKA RADIOFONICZNEGO ALBO
TELEWIZYJNEGO NA POTRZEBY POBORU OPŁATY
ABONAMENTOWEJ.
GŁOSA KRYTYCZNA DO WYROKU NACZELNEGO SĄDU
ADMINISTRACYJNEGO Z 7 MARCA 2023 R., II GSK 94/20

Teza: Norma prawna zawarta w art. 2 ust. 7 ustawy o opłatach abonamentowych została zredagowana w sposób dający organowi stosującemu prawo pewną swobodę w zakresie oceny cech identyfikujących urządzenie do odbioru programów radiowych i telewizyjnych. Ma to oczywisty związek z dynamicznie zmieniającą się sferą rynku usług audiowizualnych, a zwłaszcza z rozwojem techniki emisji oraz odbioru programów radiowych i telewizyjnych, w tym – co istotne w niniejszej sprawie – udostępnianych przez publiczną telewizję i radiofonię.

1. STAN FAKTYCZNY

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z 7 marca 2023 r.¹ odnosi się do aktualnej problematyki związanej z potrzebą precyzyjnego określenia pojęcia „odbiornik radiofoniczny i telewizyjny (odbiornik

¹ Wyrok NSA z 7 marca 2023 r., II GSK 94/20, Lex nr 3688527.

RTV)” na potrzeby poboru opłaty abonamentowej. Dla rozstrzygnięcia tej kwestii zasadnicze znaczenie ma wykładnia art. 2 ust. 7 ustawy z 21 kwietnia 2005 r. o opłatach abonamentowych².

Omawiane orzeczenie zapadło na gruncie następującego stanu faktycznego. W lutym 2018 r. została przeprowadzona kontrola wykonania obowiązku rejestracji odbiorników radiofonicznych i telewizyjnych w lokalu zajmowanym przez Spółkę (podatnika). Kontrola została przeprowadzona w obecności pracownika Spółki. W trakcie kontroli ujawniono w lokalu jeden (1) odbiornik marki [...], który odbierał program TVN24 i do którego doprowadzona była sieć Internet. Odbiornik ten był włączony. Po przeprowadzeniu postępowania administracyjnego, Dyrektor Centrum Obsługi Finansowej (Dyrektor COF/organ I instancji) wydał decyzję nakazującą rejestrację jednego używanego odbiornika telewizyjnego oraz ustalającą opłatę za używanie tego niezarejestrowanego odbiornika telewizyjnego w kwocie 681,00 zł. Od decyzji Dyrektora COF Spółka złożyła odwołanie do Ministra Infrastruktury, wskazując, że ujawnione urządzenie jest monitorem, co potwierdza faktura zakupu, a do monitora podłączony jest Internet, co potwierdził w oświadczeniu pracownik Spółki. Do monitora nie są podłączone żadne inne urządzenia, takie jak na przykład antena umożliwiająca odbiór programów telewizyjnych w sposób tradycyjny. Rozpatrując odwołanie, Minister utrzymał w mocy decyzję Dyrektora COF.

Pismem z 21 listopada 2018 r. Spółka wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie na decyzję Ministra Infrastruktury. Wyrokiem z 5 września 2019 r.³ WSA w Warszawie uchylił zaskarżoną decyzję oraz utrzymaną nią w mocy decyzję Dyrektora COF. Rozstrzygając sprawę, Sąd I instancji wskazał, że ustawa o opłatach abonamentowych nie przewiduje rejestracji i opłat w przypadku urządzeń powstałych w wyniku ekspansji nowych technologii. Zdaniem WSA w Warszawie w ustawie tej pojęcie „odbiornik radiofoniczny i telewizyjny” rozumie jest w jego tradycyjnej formie

² Ustawa z 21 kwietnia 2005 r. o opłatach abonamentowych (tekst jedn. Dz. U. z 2025 r. poz. 1585); dalej: u.o.a.

³ Wyrok WSA w Warszawie z 5 września 2019 r., VI SA/Wa 2415/18, Lex nr 2865703.

jako radio oraz telewizor, a abonament należy traktować jako opłatę wynikającą z możliwości odbioru programu za pomocą tych urządzeń. Tylko z tego rodzaju urządzeniami ustawa o opłatach abonamentowych wiąże obowiązek rejestracyjny oraz ponoszenia opłaty abonamentowej. Osoby oglądające telewizję bądź słuchający radia za pomocą komputera, telefonu komórkowego bądź też tabletu oraz innych urządzeń niewymienionych w tej ustawie nie są zatem zobowiązane do zapłaty opłaty abonamentowej. Opłacie tej w rozumieniu ustawy o opłatach abonamentowych nie podlega bowiem sama możliwość oglądania telewizji na jakimkolwiek urządzeniu technicznym lub elektronicznym. Wojewódzki Sąd Administracyjny podniósł, że obowiązek uiszczania opłaty abonamentowej został w ustawie o opłatach abonamentowych powiązany z faktem posiadania odbiornika radiofonicznego lub telewizyjnego i brak urządzenia spełniającego przesłanki odbiornika radiofonicznego lub telewizyjnego jest równoznaczny z brakiem zobowiązania do uiszczenia opłaty abonamentowej.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku złożył Minister Infrastruktury, wnosząc o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA w Warszawie.

2. STANOWISKO NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 7 marca 2023 r. na posiedzeniu niejawnym w Izbie Gospodarczej skargi kasacyjnej uchylił zaskarżony wyrok. Jednocześnie wobec dostatecznego wyjaśnienia istoty sprawy rozpoznał skargę i ją oddalił. Podejmując powyższe rozstrzygnięcie, NSA stwierdził, że zarówno dokonana przez sąd I instancji wykładnia wskazanych przepisów prawa, jak i oparta na rezultacie tej wykładni ocena decyzji organów obu instancji nie są trafne. Zdaniem NSA sąd I instancji pominął bowiem niezbędny kontekst normatywny, w jakim należało przeprowadzić proces interpretacji wskazanych przepisów prawa – zgodnie z art. 1 u.o.a. pobiera się opłaty abonamentowe w celu umożliwienia realizacji misji publicznej, o której mowa w art. 21

ust. 1 ustawy o radiofonii i telewizji⁴. Opłaty te mają charakter świadczeń pieniężnych, ponoszonych na cel publiczny, ujęty – w założeniu prawodawcy – jako wypełnianie przez publiczną radiofonię i telewizję misji, o której mowa między innymi w art. 1 ust. 1 u.r.t., a także w art. 21 ust. 1, art. 24 ust. 1-3 tej ustawy. W kontekście powyższego, a także mając na uwadze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego⁵, NSA wskazał, że charakter opłaty abonamentowej przemawia za uznaniem jej za szczególną daninę publiczną, związaną z możliwością korzystania z publicznego radia i telewizji.

Argumentując podjęte rozstrzygnięcie, NSA podkreślił także, że właściwie zidentyfikowana istota opłaty abonamentowej pozwala na prawidłowe określenie zakresu obowiązku ponoszenia ciężaru tej daniny, co z kolei umożliwia spójną ocenę elementów regulacji ustawowej dotyczącej tej opłaty, w tym powstania obowiązku świadczenia opłaty oraz jej przymusowego poboru. W powyżej przedstawionym kontekście normatywnym należało więc dokonać wykładni art. 2 ust. 7 u.o.a., stosując zarówno reguły wykładni językowej, jak i biorąc pod uwagę wynik zastosowania pozajęzykowych reguł wykładni celowościowo-funkcjonalnej. Zdaniem NSA sąd I instancji wymogom tym nie sprostał, co doprowadziło do błędnego rozstrzygnięcia sprawy. Przedstawione przez WSA w Warszawie tezy kreują bowiem nieistniejącą przesłankę „płacenia abonamentu” w postaci faktycznego „oglądania telewizji” i „słuchania radia” przy pomocy konkretnych urządzeń – jakoby wymienionych w ustawie o opłatach abonamentowych, co miałyby istotnie

⁴ Ustawa z 29 grudnia 1992 r. o radiofonii i telewizji (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 1722 ze zm.); dalej: u.r.t.

⁵ Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9 września 2004 r., K 2/03, OTK-A 2004, nr 8, poz. 83. W wyroku tym TK podkreślił, że we współczesnym społeczeństwie demokratycznym telewizja i media nie są jedynie nośnikiem informacji. Media – a w szczególności publiczne radio i publiczna telewizja – kształtują wzorce osobowe i postawy społeczne ogromnej rzeszy odbiorców. Stały się kreatorem kultury, więc istotne znaczenie ma przekazywanie treści, które tworzą szeroko pojmowaną kulturę w obszarze języka polskiego i kształtują postawy obywatelskie. W tym znaczeniu telewizja publiczna z związku z wypełnianiem misji publicznej może być traktowana jako swego rodzaju dobro publiczne finansowane nie tylko z reklam, lecz także z opłat abonamentowych.

różnicować sytuację prawną adresatów omawianych przepisów, gdyby korzystali oni z urządzeń, których w ustawie o opłatach abonamentowych nie wymieniono.

Mając na uwadze powyższe, NSA stwierdza, że odbiornikiem radiofonicznym albo telewizyjnym, w rozumieniu art. 2 ust. 7 u.o.a., jest urządzenie techniczne dostosowane do odbioru programów radiowych i telewizyjnych, którego konstrukcja wskazuje na jego przeznaczenie zasadniczo do odbioru programów radiowych lub telewizyjnych. Cechy charakterystyczne takich urządzeń mogą więc wskazywać, że ich wyłączną bądź główną funkcją jest odbiór programów radiowych lub telewizyjnych (odbiornik radiowy; telewizyjny) albo odbiór takich programów jest istotną funkcjonalnością takich urządzeń i z tego powodu są ono również nabywane. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że opłatę abonamentową pobiera się w celu umożliwienia realizacji misji publicznej i powiązana jest ona z możliwością korzystania z publicznego radia i telewizji, a nie z faktycznym wykorzystaniem tej możliwości na konkretnym typie urządzenia, co ujął sąd I instancji w stwierdzeniu „odbiornik w jego tradycyjnej formie” – radio oraz telewizor; natomiast abonament „jako opłatę wynikającą z możliwości odbioru programu za pomocą tych urządzeń”. W konsekwencji powyższego norma prawna zawarta w art. 2 ust. 7 u.o.a. została zredagowana w sposób dający organowi stosującemu prawo pewną swobodę w zakresie oceny cech identyfikujących urządzenie do odbioru programów radiowych i telewizyjnych. Ma to oczywisty związek z dynamicznie zmieniającą się sferą rynku usług audiowizualnych, a zwłaszcza z rozwojem techniki emisji oraz odbioru programów radiowych i telewizyjnych, w tym – co istotne w niniejszej sprawie – udostępnianych przez publiczną telewizję i radiofonię.

3. OCENA ARGUMENTACJI NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Wyrok NSA nie zasługuje na aprobatę, prowadzi bowiem do rozszerzającej wykładni przedmiotu opodatkowania opłatą abonamentową

i narusza zasadę *in dubio pro tributario*. Orzeczenie to może zatem doprowadzić do powstania i ugruntowania się linii orzeczniczej, zgodnie z którą na potrzeby opodatkowania opłatą abonamentową odbiornikiem takim będzie każde urządzenie techniczne zapewniające możliwość podłączenia do sieci Internet, a tym samym umożliwiające odbiór dostępnych online programów radiowych lub telewizyjnych. W praktyce doprowadzić to może do opodatkowania takich urządzeń, jak smartfony, tablety, laptopy, komputery, monitory czy też inne urządzenia tego typu powstałe w wyniku ekspansji nowych technologii. Dlatego też wyrok ten należy poddać krytyce.

Dla rozpatrywanej sprawy fundamentalne znaczenie ma ustalenie istoty opłaty abonamentowej. Ustawodawca powstanie obowiązku uiszczenia tej opłaty wiąże z rejestracją odbiornika radiofonicznego lub telewizyjnego. Dopiero po zarejestrowaniu odbiornika RTV uiszczenie opłaty abonamentowej jest obowiązkiem abonenta⁶. W przypadku natomiast stwierdzenia używania niezarejestrowanego odbiornika radiofonicznego lub telewizyjnego pobiera się opłatę w wysokości stanowiącej trzydziestokrotność miesięcznej opłaty abonamentowej obowiązującej w dniu stwierdzenia używania niezarejestrowanego odbiornika. Ustalając normatywny zakres zastosowania opłaty abonamentowej, konieczne jest zatem właściwe zdefiniowanie pojęcia odbiorników radiofonicznych oraz telewizyjnych. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że w art. 2 ust. 7 u.o.a. ustawodawca sformułował niepełną i nieostrą definicję legalną, wskazując, że odbiornikiem radiofonicznym albo telewizyjnym, w rozumieniu przepisów niniejszej ustawy, jest urządzenie techniczne dostosowane do odbioru programu. Dokonując wykładni tego przepisu, należało w szczególności zwrócić uwagę na jego językowe brzmienie. Rezultat uzyskanej w ten sposób wykładni językowej powinien bowiem stanowić punkt wyjścia do ustalenia znaczenia wspomnianego

⁶ A. Skepka, *Pobieranie opłat abonamentowych za używanie odbiorników radiofonicznych i telewizyjnych – uwagi na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, Przegląd Prawa Publicznego 7-8/2019, s. 59. Zob. także wyrok NSA z 9 kwietnia 2013 r., II GSK 92/12, Lex nr 1365871.

wyżej przepisu⁷. Chociaż zakres przedmiotu podlegającego opodatkowaniu jest wyrazem pewnej polityki podatkowej, to powinien być on wyraźnie powiązany z danym rodzajem podatku (opłaty), który jest unormowany w odpowiedniej ustawie podatkowej. Inaczej mówiąc, ustawodawca podatkowy, decydując się na wprowadzenie danego rodzaju daniny publicznej, powinien ściśle przestrzegać dyscypliny pojęciowej⁸, a także dobrać odpowiednie środki techniki prawodawczej dla wyrażenia przedmiotu opodatkowania⁹. W tym miejscu należy jednak wskazać, że wprowadzona przez ustawodawcę definicja legalna jest wyjątkowo nieostra i może prowadzić do wątpliwości interpretacyjnych. Brak precyzji nie tylko w zakresie przedmiotu opodatkowania, lecz także w innych przepisach ustawy o opłatach abonamentowych oraz nieskuteczność w funkcjonowaniu tej daniny publicznej jest zresztą przedmiotem szerokiej krytyki w piśmiennictwie¹⁰.

Naczelny Sąd Administracyjny, dokonując wykładni art. 2 ust. 7 u.o.a., w sposób zupełnie nieuzasadniony przechodzi od razu do pozajęzykowych reguł wykładni, skupiając się na aspekcie celowościowym opłaty abonamentowej. Systemowo-funkcjonalny kontekst opłaty abonamentowej związany z uznaniem jej za szczególną daninę publiczną, związaną z możliwością korzystania z publicznego radia i telewizji, całkowicie zdaje się przesłaniać NSA fakt, że w prawie podatkowym co do zasady obowiązuje nakaz wykładni ścisłej, a w szczególności zaś zakaz takiej wykładni rozszerzającej przepisów prawa podatkowego, która zwiększałaby zakres obciążeń podatkowych podatnika¹¹. Ze względu na

⁷ W zakresie prymatu wykładni językowej zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Eteł, Warszawa 2010, s. 448 i n.

⁸ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 64.

⁹ W. Miemieć, P. Borszowski, *Pojęcie podatku i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020, s. 28-29.

¹⁰ Zob. np. A. Dziekan-Łanucha, *Nieskuteczność systemu opłat abonamentowych na rzecz mediów publicznych w Polsce*, *Studia Socialia Cracoviensia* 1/2013, s. 128 i n.; E. Żelasko-Makowska, *Wpływ sankcji prawnych bądź ich braku na przestrzeganie obowiązków ustawowych przez obywateli. Studium przypadku*, *Przegląd Prawa Publicznego* 7-8/2015, s. 81 i n.

¹¹ L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Toruń 2002, s. 266.

specyfikę prawa podatkowego (dotyczącego obowiązków finansowych obywateli wobec państwa) wykładnia tych przepisów musi być szczególnie precyzyjna. O prymacie wykładni językowej decydują bowiem cechy i funkcje prawa podatkowego¹². Mając na uwadze powyższe, fundamentalną zasadą prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawnym jest bowiem to, że zakres przedmiotu opodatkowania musi być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej, a interpretacja jej przepisów nie może być rozszerzająca¹³. Nie jest w szczególności dopuszczalne tworzenie w drodze wykładni lub analogii nowych stanów podatkowych. Wspomniana dyrektywa wykładni prawa podatkowego znajduje wsparcie w zasadzie konstytucyjnej¹⁴, w myśl której: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”¹⁵.

W świetle wyżej wymienionej dyrektywy wykładni wysoce wątpliwe wydaje się uznanie za odbiorniki radiofoniczne i telewizyjne urządzeń, które nie są dostosowane technicznie do odbioru programów radiowych i telewizyjnych, a jedynie podłączenie do sieci Internet umożliwia ewentualny odbiór takich programów. Należy bowiem mieć na względzie, że w znakomitej większości przypadków głównym celem korzystania z Internetu nie jest odbiór publicznych kanałów RTV. W rozpatrywanym przez NSA stanie faktycznym konstrukcja monitora LCD nie wskazuje na jego przeznaczenie zasadniczo do odbioru programów radiowych lub telewizyjnych. Należy podkreślić, że NSA w żaden sposób nie odniósł się do faktu, że przedmiotowy monitor nie posiada możliwości podłączenia do anteny telewizyjnej naziemnej lub satelitarnej, co oznaczałoby, że nie jest gotowy do natychmiastowego odbioru programu radiowego lub telewizyjnego. Okoliczność ta wydaje się wewnątrznie sprzeczna

¹² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 18.

¹³ Zob. np. wyrok SN z 22 października 1992 r., III ARN 50/92, OSNC 10/1993, poz. 181 oraz wyrok NSA z 23 kwietnia 1998 r., I SA/Po 1782/97, Lex nr 35472.

¹⁴ Zob. art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm. i sprost.).

¹⁵ Wyrok WSA w Bydgoszczy z 12 listopada 2013 r., I SA/Bd 793/13, Lex nr 1403017.

z prezentowanym przez NSA w glosowanym wyroku stanowiskiem, że cechy charakterystyczne odbiorników RTV mogą wskazywać, że ich wyłączną bądź główną funkcją jest odbiór programów radiowych lub telewizyjnych albo odbiór takich programów jest istotną funkcjonalnością takich urządzeń i z tego powodu są one również nabywane. Ocenie NSA zdaje się umykać fakt, że w omawianej sprawie bez podłączenia do Internetu spornego monitora nie ma fizycznej możliwości odbioru takich programów. Prezentowane przez NSA stanowisko może prowadzić do niekonwencjonalnych wniosków, że obowiązek uiszczenia opłaty abonamentowej powstaje w przypadku każdego urządzenia wyposażonego w monitor i podłączonego do sieci Internet, nawet jeżeli główną funkcją tych urządzeń nie jest odbiór programów radiowych i telewizyjnych.

Jak słusznie podkreślał sąd I instancji, zgodnie z ustawą o opłatach abonamentowych obowiązek uiszczenia opłaty abonamentowej obejmuje tylko tych posiadaczy odbiorników radiofonicznych oraz telewizyjnych, które umożliwiają natychmiastowy odbiór programu. Odbiornikami takimi są między innymi: telewizor, radio, radio samochodowe, radiomagnetofon czy wieża stereo z radiem. Dlatego też zasadnie WSA w Warszawie uznał, że telefony komórkowe, tablety i komputery nie podlegają opłacie abonamentowej, bo podstawowym przeznaczeniem takich urządzeń nie jest oglądanie telewizji ani słuchanie radia. Nie można bowiem w drodze stosowania prawa kreować obowiązku podatkowego przez rozszerzającą wykładnię przedmiotu opodatkowania.

Kończąc ten etap rozważań, podkreślenia wymaga także, że poruszona w glosowanym orzeczeniu problematyka nabiera szczególnego znaczenia również ze względu na zasadę *in dubio pro tributario*, która nakazuje niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzygać na korzyść podatnika. W doktrynie wskazuje się, że istotą tej zasady jest ograniczenie negatywnych skutków nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę, których ciężar obecnie przerzucany jest na podatnika. Jej celem jest zatem zwiększenie ochrony praw podatnika przede wszystkim na etapie wykładni

prawa¹⁶. Zasada ta znajduje zastosowanie zwłaszcza w sytuacjach wprowadzania przepisów podatkowych, których jakość legislacyjna budzi wątpliwości. Podatnik nie powinien bowiem ponosić negatywnych konsekwencji związanych z funkcjonowaniem wadliwych przepisów¹⁷. W rozpatrywanym stanie faktycznym nieostrość przepisu definiującego przedmiot opodatkowania bezsprzecznie powinna powodować wątpliwości organu stosującego prawo, które to nie zostały należycie usunięte w trakcie procesu wykładni. Otrzymany przez NSA rezultat wykładni w żaden sposób nie realizuje jednak tej zasady, lecz wręcz przeciwnie – rozstrzyga wskazane wyżej wątpliwości na niekorzyść podatnika.

4. PODSUMOWANIE

Dokonana przez NSA wykładnia art. 2 ust. 7 u.o.a. w sposób nieuzasadniony rozszerza zakres opodatkowania opłatą abonamentową na wszystkie urządzenia techniczne dostosowane do odbioru programów radiowych i telewizyjnych, w tym również (lub wyłącznie) poprzez podłączenie do sieci Internet. W dokonanym procesie wykładni NSA skupił się przede wszystkim na systemowo-funkcyjnym aspekcie interpretowanego przepisu, całkowicie pomijając językowe dyrektywy wykładni prawa podatkowego. W konsekwencji dokonał on rozszerzającej wykładni przedmiotu opodatkowania opłatą abonamentową na niekorzyść podatnika z naruszeniem zasady *in dubio pro tributario*. Stanowisko to nie zasługuje na aprobatę i dlatego zostało poddane krytyce.

Należy zwrócić uwagę także na praktyczne konsekwencje głosowanego wyroku. Orzeczenie to może doprowadzić do powstania i ugruntowania się linii orzeczniczej, zgodnie z którą na potrzeby opodatkowania opłatą abonamentową za odbiornik radiofoniczny i telewizyjny uważane będzie każde urządzenie techniczne posiadające monitor i zapewniające

¹⁶ A. Bartosiewicz, 'In dubio pro tributario' a zasada skuteczności prawa unijnego – uwagi na tle orzeczenia TSUE w sprawie *Herst*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 27-28.

¹⁷ M. Popławski, *Komentarz do art. 2a*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, *Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, Lex/el.

możliwość podłączenia do sieci Internet, a tym samym umożliwiające odbiór dostępnych online programów radiowych lub telewizyjnych. Skutkować to może zatem objęciem zakresem opodatkowania opłaty abonamentowej urządzeń takich jak smartfony, tablety, laptopy, komputery, monitory czy też inne urządzenia tego typu powstałe w wyniku ekspansji nowych technologii.

De lege ferenda należy postulować zatem do ustawodawcy usunięcie nieostryści z treści art. 2 ust. 7 u.o.a., a tym samym o doprecyzowanie definicji legalnej odbiornika radiofonicznego i telewizyjnego. Zabieg taki pozwoliłby nie tylko na jednoznaczne określenie przedmiotu opodatkowania opłatą abonamentową, lecz także wyeliminowałby ryzyko dokonania przez sądy administracyjne niesprawiedliwej i sprzecznej z zasadami prawa podatkowego wykładni.

POJĘCIE ODBIORNIKA RADIOFONICZNEGO ALBO TELEWIZYJNEGO NA
POTRZEBY POBORU OPŁATY ABONAMENTOWEJ. GŁOSA KRYTYCZNA
DO WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z 7 MARCA
2023 R., II GSK 94/20

Streszczenie

Niniejsza glosa odnosi się do aktualnej problematyki związanej z potrzebą precyzyjnego określenia pojęcia „odbiornik radiofoniczny i telewizyjny” na potrzeby poboru opłaty abonamentowej. W ustawie z 21 kwietnia 2005 r. o opłatach abonamentowych wprowadzony został obowiązek daninowy w postaci opłat abonamentowych za używanie odbiorników radiofonicznych oraz telewizyjnych. W przepisach tej ustawy nie przewidziano jednak obowiązku uiszczenia opłaty w przypadku urządzeń powstałych w wyniku ekspansji nowych technologii. Prezentowane przez NSA stanowisko, że odbiornikiem radiofonicznym albo telewizyjnym jest każde urządzenie techniczne dostosowane do odbioru programów radiowych i telewizyjnych, w tym również (lub wyłącznie) poprzez podłączenie do sieci Internet – nie zasługuje na aprobatę. W praktyce doprowadzić to może do opodatkowania takich urządzeń, jak smartfony, tablety, laptopy, komputery, monitory czy też inne urządzenia tego typu. Sformułowane przez NSA tezy w sposób nieuzasadniony zakładają wykładnię rozszerzającą przedmiotu opodatkowania i tym samym mogą naruszać zasadę *in dubio pro tributario*. Dlatego też wyrok ten należy poddać krytyce.

WHAT QUALIFIES AS A RADIO OR TELEVISION FOR THE RADIO AND TV LICENCE LEVY? A CRITICAL GLOSS TO THE JUDGMENT OF THE POLISH SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF 7 MARCH 2023, REF II GSK 94/20

Summary

The adjudicated ruling pertains to the need for a precise definition of a radio or television set in the context of the Polish law on radio and TV licences levy. The Polish Radio and TV Licence Levies Act of 21 April 2005 (*Ustawa z dnia 21 kwietnia 2005 o opłatach abonamentowych*) brought in mandatory licences levy for users of radio and TV sets. However, the provisions of this Act did not foresee the need to prescribe a licence for devices that have appeared due to new technologies since the Act became law. The position presented by the Supreme Administrative Court that a radio or television set is any device which receives radio and television programmes, including ones operating via the Internet, cannot be deemed acceptable. In practice, this could mean a mandatory licence levies for devices such as smartphones, tablets, laptops, computers, monitors, or other similar devices. The premises formulated by the Supreme Administrative Court unfairly assume an extended interpretation of the equipment subject to a mandatory radio and TV licence and, consequently, may be in breach of the principle of *in dubio pro tributario* (when in doubt, favour the taxpayer). Therefore, this ruling should be open to criticism.

Słowa kluczowe: odbiornik radiofoniczny; odbiornik telewizyjny; opłata abonamentowa; Internet; nowe technologie.

Keywords: radio receiver; television set; radio and TV licence levy; the Internet; new technologies.

Data wpłynięcia artykułu: 8.07.2025

Data zaakceptowania do druku: 21.10.2025

Finansowanie badań: Niniejsza publikacja nie otrzymała żadnego zewnętrznego wsparcia finansowego.

Oświadczenie właściwej komisji etycznej: Nie dotyczy.

Konflikt interesów: Autor deklaruje, że nie ma żadnego konfliktu interesów związanego z publikacją niniejszych badań.

Literatura

- Bartosiewicz A., *'In dubio pro tributario' a zasada skuteczności prawa unijnego – uwagi na tle orzeczenia TSUE w sprawie Herst*, [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 27-42.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, [w:] *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 431-478.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Dziekan-Łanucha A., *Nieskuteczność systemu opłat abonamentowych na rzecz mediów publicznych w Polsce*, *Studia Socialia Cracoviensia* 1/2013, s. 121-134.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Miemiec W., Borszowski P., *Pojęcie podatku i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe z kuzasami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020, s. 19-36.
- Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów*, Toruń 2002.
- Popławski M., *Komentarz do art. 2a*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, *Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, Lex/el.
- Skepka A., *Pobieranie opłat abonamentowych za używanie odbiorników radiofonicznych i telewizyjnych – uwagi na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, *Przegląd Prawa Publicznego* 7-8/2019, s. 58-67.
- Żelasko-Makowska E., *Wpływ sankcji prawnych bądź ich braku na przestrzeganie obowiązków ustawowych przez obywateli. Studium przypadku*, *Przegląd Prawa Publicznego* 7-8/2015, s. 73-84.