

Sprawy połączone C-453/02 i C-462/02

Finanzamt Gladbeck przeciwko Edith Linneweber

i

Finanzamt Herne-West przeciwko Savvas Akritidis

(wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożone przez Bundesfinanzhof)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienie z podatku gier losowych – Określenie przesłanek i granic zwolnienia – Opodatkowanie gier urządzanych poza kasynem publicznym – Przestrzeganie zasady neutralności podatkowej – Artykuł 13 cz. III B lit. f) – Skutek bezpośredni

Opinia rzecznika generalnego C. Stix-Hackl przedstawiona w dniu 8 lipca 2004 r. I-0000

Wyrok Trybunału (druga izba) z dnia 17 lutego 2005 r. I-0000

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie – Zwolnienie z podatku gier losowych – Ustawodawstwo krajowe wykluczające zwolnienie urządzania takich gier przez podmioty inne niż te, które prowadzą autoryzowane publiczne kasyna – Niedopuszczalność – Możliwość powołań się przez osoby prywatne na właściwy przepis przed sądem krajowym*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. III B lit. f))

2. *Pytania prejudycjalne – Wykądania – Skutki w czasie wyroków dokonujących wykądn – Skutek retroaktywny – Ograniczenie przez Trybunał – Znaczenie konsekwencji finansowych wyroku dla zainteresowanego Państwa Członkowskiego – Kryterium, które nie jest decydujące*

(art. 234 WE)

1. Artykuł 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy 77/388, z którego wynika, że urządzanie gier losowych i eksploatacja automatów do gry powinna być co do zasady zwolniona z podatku od wartości dodanej, jednakże Państwa Członkowskie pozostają właściwe w zakresie ustalenia przesłanek i granic tego zwolnienia, należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on regulacji krajowej przewidującej zwolnienie z podatku wszystkich rodzajów gier losowych lub automatów do gry, które są urządzane lub eksploatowane w autoryzowanych, publicznych kasynach, gdy tymczasem wykonywanie takiej samej działalności przez podmioty nieprowadzące takich kasyn nie korzysta z tego zwolnienia.

Przy wykonywaniu bowiem uprawnień przyznanych im na mocy tego przepisu Państwa Członkowskie powinny przestrzegać zasady neutralności podatkowej i nie mają prawa uzależniać możliwości skorzystania z tego zwolnienia podatkowego od tożsamości podmiotu urządzającego te gry lub eksploatującego automaty.

Ponadto wspomniany przepis ma bezpośredni skutek w tym znaczeniu, że podmiot urządzający grę losową lub eksploatujący automat do gry losowej może powołać się na niego przed sądem

krajowym, aby zapobiec zastosowaniu niezgodnych z nim przepisów prawa krajowego. Jeżeli przesłanki lub granice, od których Państwo Czeskie uzależniło przyznanie zwolnienia gier losowych i zakładów z podatku, są niezgodne z zasadą neutralności podatkowej, to państwo to nie może się zatem powołać na te przesłanki i granice, aby odmówić podmiotowi urzędzającemu takie gry zwolnienia, którego ma on prawo dochodzić na podstawie szóstej dyrektywy.

(por. pkt 23–24, 29–30, 37–38 oraz pkt 1–2 sentencji)

2. Jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał, stosując zawartą we wspólnotowym porządku prawnym ogólną zasadę pewności prawa, może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych zawartych w dobrej wierze. W tym zakresie konsekwencje finansowe, które może ponieść Państwo Czeskie w związku z wyrokiem wydanym w trybie prejudycjalnym, nie uzasadniają ograniczenia skutku danego wyroku w czasie.

(por. pkt 42, 44)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 17 lutego 2005 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienie z podatku gier losowych – Określenie przesłanek i granic zwolnienia – Opodatkowanie gier urządzanych poza kasynem publicznym – Przestrzeganie zasady neutralności podatkowej – Artykuł 13 cz. 1 B lit. f) – Skutek bezpośredni

W sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniami z dnia 6 listopada 2002 r., które wpłynęły do Trybunału w dniach 13 i 23 grudnia 2002 r., w postępowaniu:

Finanzamt Gladbeck

przeciwko

Edith Linneweber (C-453/02)

oraz

Finanzamt Herne-West

przeciwko

Savvas Akritidis (C-462/02),

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C. W. A. Timmermans, prezes izby, C. Gulmann i R. Schintgen (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,

sekretarz: M.-F. Contet, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 maja 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu E. Linneweber przez M. Nettesheima, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu niemieckiego przez W.-D. Plessinga, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez D. Sellnera, Rechtsanwalt,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Traverso i K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez A. Böhlkego, Rechtsanwalt,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 lipca 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 13 cz. IV B lit. f) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wnioski te zostały przedstawione w ramach sporów toczących się odpowiednio pomiędzy Finanzamt Gladbeck a E. Linneweber, będącym następcą prawnym swojego męża zmarłego w 1999 r., oraz Finanzamt Herne-West a S. Akritidisem w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) od przychodów z urządzania gier losowych.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy, stanowiący jej tytuł II zatytułowany „Zakres przedmiotowy”, stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

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

[...]”.

4 Zgodnie z art. 13 cz. IV B lit. f) szóstej dyrektywy Państwa Członkowskie zwalniają z podatku:

„zakłady, loterie i inne rodzaje hazardu, w oparciu o warunki i ograniczenia nałożone przez każde z Państw Członkowskich”.

Uregulowania krajowe

5 Paragraf 1 ust. 1 Umsatzsteuergesetz 1993 (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym z roku 1993, BGBl. 1993 I, str. 565, zwanej dalej „UStG”) nakłada podatek VAT na transakcje dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez przedsiębiorcę w ramach jego działalności.

6 Zgodnie z § 4 ust. 9 lit. b) UStG wolne od podatku są obroty podlegające ustawie o zakładach i loteriach oraz obroty uzyskane z prowadzenia autoryzowanych publicznych kasyn.

Postępowania przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

Sprawa C-453/02

7 E. Linneweber jest następcą prawnym swego męża zmarłego w 1999 r. Posiada on zezwolenie administracyjne na udostępnianie automatów do gry oraz automatów rozrywkowych do odpłatnego użytkowania w restauracjach, jak również należących do niego salonach gier. E. Linneweber i jej mąż zadeklarowali w latach obrotowych 1997 i 1998 przychody z eksploatacji automatów do gry jako wolne od podatku VAT, powołując się na to, że przychody autoryzowanych, publicznych kasyn uzyskane z eksploatacji automatów do gier są zwolnione z podatku.

8 Finanzamt Gladbeck był jednakże zdania, że przychody te nie są zwolnione z podatku na podstawie § 4 ust. 9 lit. b) UStG, ponieważ nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od loterii i zakładów oraz nie pochodzą z prowadzenia autoryzowanego, publicznego kasyna.

9 Finanzgericht Münster uwzględnił odwołanie wniesione przez E. Linneweber, stwierdzając w uzasadnieniu, że podobnie jak w wyroku Trybunału z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95 Fischer, Rec. str. I-3369, przychody uzyskane z automatów do gry powinny być zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 13 cz. IV B lit. f) szóstej dyrektywy. W rzeczywistości w pkt 28 tego wyroku Trybunał stwierdził, że rozróżnianie pomiędzy czynnościami legalnymi i nielegalnymi przy poborze podatku jest sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej.

10 Finanzamt Gladbeck podnosi w rewizji wniesionej do Bundesfinanzhof, że stawki i szanse wygranej są w przypadku automatów umieszczonych w autoryzowanych, publicznych kasynach dużo większe niż w przypadku automatów eksploatowanych poza nimi. W związku z tym, jego zdaniem, odmiennie niż ocenił to Finanzgericht Münster, owe dwa rodzaje automatów nie konkurują ze sobą.

11 Oceniając, że w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu konieczne jest dokonanie wykładni szóstej dyrektywy, Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 13 cz. IV B lit. f) szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że Państwo Czekoskie nie jest uprawnione do objęcia podatkiem od wartości dodanej urządzania gier losowych i zakładów, jeżeli urządzenie takiej gry przez autoryzowane, publiczne kasyno jest zwolnione z podatku?

2) Czy art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy [...] zabrania Pa?stwu Cz?onkowskiemu obj?cia podatkiem od warto?ci dodanej eksploatacji automatu do gry ju? z tego wzgl?du, ?e eksploatacja automatu do gry przez autoryzowane, publiczne kasyno jest z podatku zwolniona, czy niezb?dne jest ponadto wykazanie, ?e automaty do gry eksploatowane poza kasynami s? w istotnych aspektach, takich jak maksymalna stawka i maksymalna wygrana, porównywalne z automatami do gry eksploatowanymi w kasynach?

3) Czy osoba urz?dzaj?ca gry na automatach mo?e powo?ywa? si? na zwolnienie z podatku ustanowione w art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy [...]?”.

Sprawa C?462/02

12 Jak wynika z akt przed?o?onych Trybuna?owi przez s?d odsy?aj?cy, S. Akritidis prowadzi? w latach od 1987 do 1991 salon gier w Herne?Eickel, w którym urz?dza? gry w ruletk? i gry w karty. Zgodnie z posiadanym zezwoleniem wy?ej wymienione gry losowe powinny by? przeprowadzane wed?ug pewnych regu? zgodnie ze ?wiadectwem o braku przeciwwskaza? („Unbedenklichkeitsbescheinigung”) wydanym przez w?a?ciwe w?adze.

13 W latach 1989 i 1991, zarówno w odniesieniu do gry w ruletk?, jak równie? gry w karty, S. Akritidis nie przestrzega? regu? ustanowionych przez w?a?ciwe w?adze. W szczególno?ci nie u?ywa? tablicy do gry, nie respektowa? maksymalnych stawek i nie prowadzi? rejestru obrotów uzyskanych z urz?dzania tych gier.

14 Finanzamt Herne?West oszacowa? obrót za ten okres, uwzgl?dniaj?c nielegalne przychody pochodz?ce z urz?dzania gier w ruletk? i w karty. W wyniku odwo?ania S. Akritidisa urz?d ten, maj?c na uwadze cytowany wy?ej wyrok Trybuna?u Sprawiedliwo?ci w sprawie Fischer, wycofa? si? z opodatkowania gry w ruletk? podatkiem VAT. Urz?d ten uzna? jednak?e gr? w karty urz?dzan? w sposób nielegalny za podlegaj?c? opodatkowaniu i oszacowa? przy tym w sposób rycza?towy cz??? obrotów dotycz?cych prowadzenia tej gry wed?ug proporcji w obrotach.

15 S. Akritidis wniós? skarg? na t? decyzj? do Finanzgericht Münster. S?d ten orzek?, ?e zgodnie z zasadami ustalonymi przez Trybuna? w wyroku w sprawie Fischer nale?y na podstawie art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy zwolni? z podatku VAT równie? obroty pochodz?ce z urz?dzania rozpatrywanej gry w karty. Ponadto s?d ten stwierdzi?, ?e S. Akritidis mo?e si? powo?a? na ten przepis bezpo?rednio przed s?dami krajowymi. S?d ten jest zdania, ?e nie by?o jakiegokolwiek powodu, aby ogranicza? jedynie do gry w ruletk? stosowanie zasad ustalonych przez Trybuna? we wskazanym wyroku.

16 Finanzamt Herne?West podnosi w „rewizji” wniesionej do Bundesfinanzhof, ?e w przypadku rozpatrywanej gry w karty nie da si? stosowa? zasad, na które powo?a? si? Finanzgericht Münster. W niniejszej sprawie, inaczej ni? w przypadku gry rozpatrywanej w post?powaniu zakończonym cytowanym wyrokiem w sprawie Fischer, gra w karty urz?dzana przez S. Akritidisa oraz gry urz?dzane przez kasyna nie konkuruj? ze sob?, poniewa? nie s? one w rzeczywisto?ci porównywalne. Wbrew temu twierdzeniu S. Akritidis podnosi, ?e gry w karty, które by?y urz?dzane w jego lokalach, odpowiadaj? grze w „Black Jacka” organizowanej w autoryzowanych, publicznych kasynach.

17 Oceniaj?c, ?e w celu rozstrzygni?cia zawis?ego przed nim sporu konieczne jest dokonanie wyk?adni szóstej dyrektywy, Bundesfinanzhof postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy [...] zabrania Pa?stwu Cz?onkowskiemu obj?cia

podatkiem od wartości dodanej urządzania gry w karty już z tego względu, że urządzenie gry w karty przez autoryzowane, publiczne kasyno jest z podatku zwolnione, czy też niezbędną jest ponadto wykazanie, że gry w karty urządzone poza publicznymi kasynami są w istotnych aspektach, takich jak reguły gry, maksymalna stawka i maksymalna wygrana, porównywalne z grami w karty urządzanymi w kasynach?

2) Czy osoba urządzająca gry w karty może powołać się na zwolnienie z podatku ustanowione w art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy [...]?”.

18 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 6 lutego 2003 r. sprawy C-453/02 i C-462/02 zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej oraz do wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego w sprawie C-453/02

19 Należy wskazać w pierwszej kolejności, że § 4 ust. 9 lit. b) UStG zwalnia z podatku VAT obroty uzyskane przez autoryzowane, publiczne kasyna z gier lub automatów do gier losowych bez określania formy lub sposobów urządzania i eksploataowania tych gier lub automatów.

20 Ponadto, podobnie jak uściłi to Bundesfinanzhof w postanowieniu odsyłającym, należy stwierdzić, że autoryzowane, publiczne kasyna nie są poddane jakimkolwiek ograniczeniu w zakresie gier losowych lub automatów do gier, które mogą być przez nie urządzone.

21 Dlatego też gry losowe lub automaty do gier, takie jak te, które są przedmiotem postępowania przed sądem odsyłającym, mogą być urządzone lub eksploatowane przez autoryzowane, publiczne kasyna niezależnie od sposobów ich przeprowadzania, przy czym obroty uzyskane z urządzania tych gier nie są objęte podatkiem VAT.

22 Mając na uwadze powyższe, pierwsze pytanie prejudycjalne w sprawie C-453/02 należy w istocie rozumieć jako zmierzające do uzyskania odpowiedzi, czy art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym przewidującym zwolnienie z podatku VAT wszystkich rodzajów gier losowych oraz automatów do gry, które są urządzone w autoryzowanych, publicznych kasynach, gdy tymczasem wykonywanie takiej samej działalności przez podmioty nieprowadzące kasyn nie korzysta z tego zwolnienia.

23 W celu udzielenia odpowiedzi na ujęte w ten sposób pytanie należy przypomnieć, że z art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy wynika, że urządzenie gier losowych i eksploatacja automatów do gry powinna być co do zasady zwolniona z podatku VAT, jednakże Państwa Członkowskie pozostają w pełni swobodne w zakresie ustalenia przesłanek i granic tego zwolnienia (www. wyrok w sprawie Fischer, pkt 25).

24 W każdym razie przy wykonywaniu tego uprawnienia Państwa Członkowskie powinny przestrzegać zasady neutralności podatkowej. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, zasada ta sprzeciwia się w szczególności odmiennemu traktowaniu w zakresie podatku VAT towarów lub świadczenia usług podobnych, a więc konkurujących ze sobą. Takie towary lub usługi powinny być opodatkowane jednolitą stawką (zob. w szczególności wyroki: z dnia 11 października 2001 r. w sprawie C-267/99 Adam, Rec. str. I-7467, pkt 36 oraz z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-12691, pkt 20).

25 Z orzeczeń tych, jak również z wyroku z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. str. I-4947, pkt 20 oraz cytowanego powyżej wyroku w sprawie Fischer wynika, że dla dokonania oceny, czy towary lub usługi są podobne, nie ma co do zasady znaczenia ani

to? samo?? producenta lub ?wiadcz?cego us?ugi, ani forma prawna, w jakiej wykonuj? t? dzia?alno??.

26 Jak stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 37 i 38 opinii, w celu ustalenia czy, istnia?o podobie?stwo mi?dzy dzia?alno?ciami w cytowanej powy?ej sprawie Fischer, Trybuna? zbada? jedynie por?ównywalno?? tych dzia?alno?ci i nie wzi?? pod uwag? argumentu, ?e z uwagi na zasad? neutralno?ci podatkowej gry losowe mia?yby mie? odmienny charakter ju? tylko z tego wzgl?du, ?e s? urz?dzane przez autoryzowane, publiczne kasyna lub w nich.

27 Dlatego te? Trybuna? stwierdzi? w pkt 31 cytowanego powy?ej wyroku w sprawie Fischer, ?e art. 13 cz??? B lit. f) sz?stej dyrektywy zabrania Pa?stwu Cz?onkowskiemu obj?cia podatkiem VAT nielegalnego urz?dzania gry losowej poza autoryzowanym, publicznym kasynem, gdy urz?dzanie takiej samej gry przez autoryzowane, publiczne kasyno korzysta ze zwolnienia z podatku.

28 Ot?o?, skoro to? samo?? podmiotu urz?dzaj?cego gr? losow? jest bez znaczenia przy ustalaniu, czy nielegalne urz?dzanie gry powinno zosta? uznane za konkuruj?ce z legalnym urz?dzaniem takiej samej gry, to okoliczno?? ta tym bardziej nie powinna mie? znaczenia przy ustalaniu, czy dwie legalnie urz?dzane gry losowe lub dwa legalnie eksploatowane automaty do gry powinny by? uznane za konkuruj?ce ze sob?.

29 Z powy?szego wynika, ?e przy wykonywaniu uprawnie? przyznanych im na mocy art. 13 cz??? B lit. f) sz?stej dyrektywy w zakresie okre?lania przes?anek i granic przewidzianego w tym przepisie zwolnienia z podatku VAT obejmuj?cego urz?dzanie gier losowych i eksploatacj? automat?w do gry Pa?stwa Cz?onkowskie nie maj? prawa uzale?nia? mo?liwo?ci skorzystania z tego zwolnienia podatkowego od to? samo?ci podmiotu urz?dzaj?cego te gry lub eksploatuj?cego automaty.

30 Maj?c powy?sze na uwadze, na pierwsze pytanie prejudycjalne w sprawie C?453/02 nale?y odpowiedzie?, ?e art. 13 cz??? B lit. f) sz?stej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten spos?b, i? sprzeciwia si? on regulacji krajowej przewiduj?cej zwolnienie z podatku VAT wszystkich rodzaj?w gier losowych lub automat?w do gry, kt?re s? urz?dzane lub eksploatowane w autoryzowanych, publicznych kasynach, gdy tymczasem wykonywanie takiej samej dzia?alno?ci przez podmioty nieprowadz?ce takich kasyn nie korzysta z tego zwolnienia.

W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C?453/02 i pytania pierwszego w sprawie C?462/02

31 Maj?c na uwadze odpowied? udzielon? na pierwsze pytanie w sprawie C?453/02, zb?dne sta?o si? udzielenie odpowiedzi na drugie pytanie w tej sprawie i na pierwsze pytanie w sprawie C?462/02.

W przedmiocie pytania trzeciego w sprawie C?453/02 i pytania drugiego w sprawie C?462/02

32 Pytaniami tymi s?d odsy?aj?cy w istocie zmierza do uzyskania wyja?nienia, czy art. 13 cz??? B lit. f) sz?stej dyrektywy ma bezpo?redni skutek w tym znaczeniu, ?e podmiot urz?dzaj?cy gr? losow? lub eksploatuj?cy automat do gry losowej mo?e si? powo?a? na ten przepis przed s?dem krajowym, aby zapobiec zastosowaniu niezgodnych z nim przepis?w prawa krajowego.

33 W tym kontek?cie nale?y przypomnie?, ?e je?eli przepisy dyrektywy z punktu widzenia ich tre?ci s? bezwarunkowe i wystarczaj?co precyzyjne, to w przypadku niewprowadzenia ?rodk?w wykonawczych w wyznaczonych terminach mo?na si? na owe przepisy dyrektywy powo?a? przeciwko wszelkim przepisom krajowym niezgodnym z dyrektyw? b?d? wtedy, gdy ich charakter pozwala okre?li? uprawnienia, jakich osoby fizyczne mog? dochodzi? od pa?stwa (zob. w

szczególnoci wyroki: z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec. str. 53, pkt 25, z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 51 oraz z dnia 20 maja 2003 r. w sprawach połączonych C-465/00, C-138/01 i C-139/01 Österreichischer Rundfunk i in., Rec. str. I-4989, pkt 98).

34 Jeeli chodzi w szczególności o art. 13 cz??? B szóstej dyrektywy, to z orzecznictwa wynika, że chociaż przepis ten bezsprzecznie przyznaje Państwom Członkowskim pewną swobodę uznania w zakresie określenia przesłanek stosowania niektórych przewidzianych w tym przepisie zwolnień, to jednak Państwo Czeskie nie może przeciwstawić podatnikowi, który jest w stanie udowodnić, że jego sytuacja podatkowa należy faktycznie do jednej z kategorii zwolnień przewidzianych w szóstej dyrektywie, nieprzynajmniej przez to Państwo Czeskie przepisów mających wada nie ułatwi stosowanie tego zwolnienia (cytowany wyżej wyrok w sprawie Becker, pkt 33).

35 Należy dodać, że nie podważa takiej wykładni okoliczności, iż art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy potwierdza tę swobodę zakresu uznania Państw Członkowskich poprzez sformułowanie, że państwa te są wolne w zakresie ustalania przesłanek i granic zwolnienia obejmującego gry losowe. W istocie, skoro gry te są co do zasady zwolnione z podatku VAT, to kaedy, kto je urządza, może się bezpośrednio powołać na to zwolnienie, jeżeli dane Państwo Czeskie wyrzekło się wykonania kompetencji przyznanych mu wyrażnie na mocy art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy lub jeżeli państwo to zaniechało wykonania takich kompetencji.

36 Należy ponadto stwierdzić, że zasada, która dotyczy przypadku, gdy Państwo Czeskie nie wykona swych uprawnień, przyznanych mu na mocy art. 13 cz??? B szóstej dyrektywy, powinno tym bardziej znajdować zastosowanie w sytuacji, w której Państwo Czeskie ustanowiło, w wykonaniu tych uprawnień, przepisy krajowe niezgodne z tą dyrektywą.

37 Z powyższego wynika, jak to stwierdził rzecznik generalny w pkt 72 opinii, że jeżeli przesłanki lub granice, od których Państwo Czeskie uzależniło przyznanie zwolnienia gier losowych i zakładów z podatku VAT, są niezgodne z zasadą neutralności podatkowej, jak w sprawie budcej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, to państwo to nie może powołać się na te przesłanki i granice, aby odmówić podmiotowi urządzającemu takie gry zwolnienia, którego ma on prawo dochodzić na podstawie szóstej dyrektywy.

38 Mając powyższe na uwadze, na trzecie pytanie w sprawie C-453/02 i na drugie pytanie w sprawie C-462/02 należy odpowiedzieć, że art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy ma bezpośredni skutek w tym znaczeniu, że podmiot urządzający grę losową lub eksploatujący automat do gry losowej może powołać się na ten przepis przed sądem krajowym, aby zapobiec zastosowaniu niezgodnych z nim przepisów prawa krajowego.

W przedmiocie skutku niniejszego wyroku w czasie

39 Rząd niemiecki wskazał w swych uwagach ustnych, że Trybunał ma możliwość ograniczenia skutku niniejszego wyroku w czasie, gdyby uznał, że regulacja krajowa, taka jak ta, która jest przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jest niezgodna z szóstą dyrektywą.

40 Na uzasadnienie swego wniosku rz?d ten zwróci? uwag? Trybuna?u, po pierwsze, na fatalne konsekwencje finansowe, które mia?by wyrok stwierdzaj?cy niezgodno?? z szóst? dyrektyw? takiego przepisu, jak § 4 ust. 9 UStG. Ponadto rz?d ten podniós?, ?e zachowanie Komisji Wspólnot Europejskich po wydaniu wyroku z dnia 5 maja 1994 r. w sprawie C?38/93 Glawe, Rec. str. I?1679, sk?oni?o Republik? Federaln? Niemiec do uznania, ?e § 4 ust. 9 UStG by? zgodny z szóst? dyrektyw?.

41 Nale?y w tym kontek?cie przypomnie?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wyk?adnia przepisu prawa wspólnotowego, dokonana przez Trybuna? w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 234 WE, wyja?nia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien by? on by? rozumiany i stosowany od chwili jego wej?cia w ?ycie. Z powy?szego wynika, ?e s?dy mog? i powinny stosowa? zinterpretowany w ten sposób przepis równie? do stosunków prawnych powsta?ych przed wydaniem wyroku w sprawie wniosku o dokonanie wyk?adni, je?eli spe?nione s? wszystkie pozosta?e przes?anki wszcz?cia przed w?a?ciwym s?dem post?powania w sprawie zwi?zanej ze stosowaniem takiego przepisu (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawach po??czonych od C?367/93 do C?377/93 Roders i in., Rec. str. I?2229, pkt 42 oraz z dnia 3 pa?dziernika 2002 r. w sprawie C?347/00 Barreira Pérez, Rec. str. I?8191, pkt 44).

42 Jedynie w wyj?tkowych przypadkach Trybuna?, stosuj?c zawart? we wspólnotowym porz?dku prawnym ogóln? zasad? pewno?ci prawa, mo?e uzna?, ?e nale?y ograniczy? ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych mo?liwo?? powo?ywania si? na zinterpretowany przez niego przepis celem podwa?enia stosunków prawnych zawartych w dobrej wierze (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 23 maja 2000 r. w sprawie C?104/98 Buchner i in., Rec. str. I?3625, pkt 39 oraz ww. wyrok w sprawie Barreira Pérez, pkt 45).

43 Odnosz?c si? do post?powania przed s?dem krajowym, nale?y stwierdzi?, po pierwsze, ?e nie mo?na skutecznie powo?ywa? si? na zachowanie Komisji po wydaniu wyroku w powo?anej powy?ej sprawie Glawe w celu uzasadnienia tezy, ?e § 4 ust. 9 UStG móg? by? zasadnie uznany za zgodny z szóst? dyrektyw?. Sprawa, która by?a przedmiotem tego wyroku, dotyczy?a bowiem jedynie ustalenia podstawy opodatkowania obrotów uzyskanych z eksploatacji automatów do gry i nie odnosi?a si? w ?adnym stopniu do ró?nicy w traktowaniu autoryzowanych, publicznych kasyn oraz innych podmiotów urz?dzaj?cych gry losowe, która zosta?a w sposób ogólny ustanowiona w niemieckiej regulacji dotycz?cej podatku VAT.

44 Nale?y, po drugie, przypomnie?, ?e same konsekwencje finansowe, które mo?e ponie?? Pa?stwo Cz?onkowskie w zwi?zku z wyrokiem wydanym w trybie prejudycjalnym, nie uzasadniaj? ograniczenia skutku danego wyroku w czasie (zob. w szczególno?ci cytowane powy?ej wyroki: w sprawie Roders i in., pkt 48 oraz w sprawie Buchner i in., pkt 41).

45 W zwi?zku z powy?szym brak jest podstaw ograniczenia skutku niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

46 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (druga izba) orzeka, co nast?puje:

1) Artyku? 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Pa?stw Cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa

wymiaru podatku naleŹy interpretować w ten sposób, Źe sprzeciwia sić on regulacji krajowej przewidujćcej zwolnienie z podatku VAT wszystkich rodzajów gier losowych oraz automatów do gry, które sć urzćdzane lub eksploatowane w autoryzowanych, publicznych kasynach, gdy tymczasem wykonywanie takiej samej dziaćalnoćci przez podmioty nieprowadzćce takich kasyn nie korzysta z tego zwolnienia.

2) Artykuć 13 czććć B lit. f) szóstej dyrektywy ma bezpoćredni skutek, w tym znaczeniu, Źe podmiot urzćdzajćcy grć losowć lub eksploatujćcy automat do gry losowej moŹe powoćać sić na ten przepis przed sćdem krajowym, aby zapobiec zastosowaniu niezgodnych z nim przepisów prawa krajowego.

Podpisy

* Jćzyk postćpowania: niemiecki.