

Sprawy połączone C-259/10 i C-260/10

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

przeciwko

The Rank Group plc

(wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożone przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) i Upper Tribunal (Tax and
Chancery Chamber))

Podatki – Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. 1 lit. f) – Zakłady, loterie i inne
gry losowe lub hazardowe – Zasada neutralności podatkowej – Mechaniczne bingo pieniężne z
wygranymi gotówkowymi („mechanised cash bingo”) – Automaty wrzutowe – Praktyka
administracyjna odbiegająca od przepisów ustawowych – Rodzaj obrony oparty na należytej
staranności („due diligence”)

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny
system podatku od wartości dodanej – Wiadzczenie usług – Różnica w traktowaniu dwóch usług
identycznych lub podobnych z punktu widzenia konsumenta – Naruszenie zasady neutralności
podatkowej*

(dyrektywa Rady 77/388)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny
system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia – Zwolnienie z podatku gier losowych – Prawo
państw członkowskich do określania warunków i ograniczeń zwolnienia – Granice –
Przestrzeganie zasady neutralności podatkowej*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 lit. f))

3. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny
system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia – Zwolnienie z podatku gier losowych – Prawo
państw członkowskich do określania warunków i ograniczeń zwolnienia – Granice –
Przestrzeganie zasady neutralności podatkowej*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 lit. f))

4. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny
system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia – Zwolnienie z podatku gier losowych – Prawo
państw członkowskich do określania warunków i ograniczeń zwolnienia – Granice –
Przestrzeganie zasady neutralności podatkowej*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 lit. f))

5. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia – Zwolnienie z podatku gier losowych – Prawo państw członkowskich do określania warunków i ograniczeń zwolnienia – Granice – Przestrzeganie zasady neutralności podatkowej*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 lit. f))

1. Zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że odmienne traktowanie pod względem podatku od wartości dodanej dwóch usług identycznych lub podobnych z punktu widzenia konsumenta i zaspakajających te same jego potrzeby wystarczy, aby stwierdzić naruszenie tej zasady. Naruszenie takie nie wymaga więc, aby ponadto stwierdzić faktyczne istnienie konkurencji między danymi usługami bądź zakłócenie konkurencji z uwagi na rzeczne odmienne traktowanie.

(por. pkt 36; pkt 1 sentencji)

2. W obliczu istnienia odmiennego traktowania dwóch gier losowych ze względu na przyznanie zwolnienia z podatku od wartości dodanej na mocy art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zasada neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie można uwzględnić okoliczności, iż te dwie gry należą do różnych kategorii zezwoleń i podlegają różnym systemom prawnym w zakresie kontroli i regulacji.

Przepis ten pozostawia państwom członkowskim szeroki zakres swobodnego uznania w zakresie zwolnienia lub opodatkowania wskazanych w nim czynności, skoro pozwala im na określenie warunków i ograniczeń, od których może być uzależnione przyznanie tego zwolnienia, pod warunkiem przestrzegania zasady neutralności podatkowej.

W ramach badania porównywalnego charakteru dwóch gier losowych, których zróżnicowane traktowanie może wskazywać na naruszenie zasady neutralności podatkowej nie ma znaczenia legalny lub nielegalny charakter prowadzenia gier losowych, tożsamość podmiotów urządzających rzeczne gry i eksploatujących automaty do gier, ani forma prawna, w jakiej wykonują one tę działalność. Podobnie jeżeli chodzi o różnice pomiędzy z jednej strony, pubami i barem oraz salonami gier, i z drugiej strony, kasynami posiadającymi zezwolenie w odniesieniu do ram, w jakich oferowane są tam gry hazardowe, a w szczególności dostępną geograficzną i czasową, a także otoczenie. Wreszcie okoliczność, że tylko jeden z rodzajów gier jest opodatkowany niezharmonizowanym podatkiem, nie może uzasadniać wniosku, że te rodzaje gier nie są porównywalne.

(por. pkt 40, 41, 45–48, 51; pkt 2 sentencji)

3. Do celów oceny w świetle zasady neutralności podatkowej, czy dwa rodzaje automatów wrzutowych są podobne i wymagają tego samego traktowania pod względem podatku od wartości dodanej, należy zbadać, czy korzystanie z tych rodzajów jest porównywalne z punktu widzenia przeciętnego konsumenta i odpowiada tym samym jego potrzebom, przy czym czynnikami, jakie można wziąć pod uwagę w tym zakresie, są w szczególności minimalne i maksymalne wysokości stawek i nagród, a także prawdopodobieństwo wygranej.

(por. pkt 58; pkt 3 sentencji)

4. Zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że podatnik nie jest uprawniony do żądania zwrotu podatku od wartości dodanej zapłaconego od określonych usług

na podstawie naruszenia tej zasady, gdy organy podatkowe danego państwa członkowskiego w praktyce potraktowały świadczenie podobnych usług jako usługi zwolnione, mimo że nie są one zwolnione z podatku od wartości dodanej na podstawie właściwych przepisów krajowych.

W istocie nawet jeżeli administracja publiczna stosująca praktykę ogólną może być nią związana, niemniej jednak zasada równego traktowania – która w dziedzinie podatku od wartości dodanej wyrażana jest przez zasadę neutralności podatkowej – musi pozostawać w zgodzie z przestrzeganiem legalności, zgodnie z którym nikt nie może przywoływać na swój użytek bezprawności popełnionej na korzyść osoby trzeciej. Wynika z tego, że podatnik może domagać się traktowania pod względem podatkowym określonej usługi takiego samego jak innej usługi tylko wtedy, gdy to ostatnie traktowanie nie jest zgodne z właściwymi przepisami krajowymi.

(por. pkt 61–64; pkt 4 sentencji)

5. Zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które skorzystało ze swobodnego uznania przyznanego przez art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, i zwolniło z podatku od wartości dodanej udostępnienie wszelkich środków do grania w gry losowe, wyłącza z tego zwolnienia jedną kategorię urządzeń spełniających określone kryteria, nie może sprzeciwić się wydaniu zwrotu podatku od wartości dodanej opartemu na naruszeniu tej zasady na tej podstawie, że działało z należytą starannością przy opracowaniu nowego rodzaju urządzenia niespełniającego tych kryteriów.

Skutek bezpośredni przepisu dyrektywy, takiego jak art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy 77/388, nie zależy ani od istnienia winy umyślnej lub niedbalstwa, jakich dopuściło się dane państwo członkowskie przy transpozycji omawianej dyrektywy, ani od istnienia wystarczającego istotnego naruszenia prawa Unii. Zatem wspomniany przepis ma bezpośredni skutek w tym znaczeniu, że podmiot zarządzający grą lub eksploatujący automat do gier losowych może powołać się na ten przepis przed sądem krajowym, aby zapobiec zastosowaniu niezgodnych z nim przepisów prawa krajowego.

(por. pkt 69, 70, 74; pkt 5 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 10 listopada 2011 r.(*)

Podatki – Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. III B lit. f) – Zakłady, loterie i inne gry losowe lub hazardowe – Zasada neutralności podatkowej – Mechaniczne bingo pieniężne z wygranymi gotówkowymi („mechanised cash bingo”) – Automaty wrzutowe – Praktyka administracyjna odbiegająca od przepisów ustawowych – Rodzaj obrony oparty na należytym staranności („due diligence”)

W sprawach połączonych C-259/10 i C-260/10

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Zjednoczone

Królestwo) i Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Zjednoczone Królestwo), postanowieniami z dnia 20 i 19 kwietnia 2010 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 26 maja 2010 r., w postępowaniach:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

przeciwko

The Rank Group plc,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, T. von Danwitz (sprawozdawca) i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 czerwca 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu The Rank Group plc przez K. Lasoka, QC, oraz V. Sloane, barrister, upoważnionych przez P. Drinkwatera, solicitor,
 - w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Hathawaya, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Peretza, barrister,
 - w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,
- podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni zasady neutralności podatkowej w ramach stosowania art. 13 cz. 1 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, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wnioski te zostały złożone w ramach dwóch sporów pomiędzy Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (zwanym dalej „Commissioners”) a The Rank Group plc (zwaną dalej „Rank”) w przedmiocie odmowy Commissioners wobec złożonego przez Rank wniosku o zwrot, dotyczącego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) zapłaconego przez nią za usługi świadczonych w ramach określonych gier w latach 2002–2005.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowuje podatkiem VAT „dostaw[?] towarów lub

usług świadczonych [?] [? świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

4 Artykuł 13 rzeczony dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju”, stanowi:

„[...]

B. Pozostałe zwolnienia

Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

f) zakłady, loterie i inne rodzaje hazardu [gry losowe lub hazardowe], w oparciu o warunki i ograniczenia nałożone przez każde z państw członkowskich;

[...]”.

Uregulowania krajowe

Uregulowania dotyczące podatku VAT

5 Zgodnie z art. 31 ust. 1 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r.), w brzmieniu obowiązującym w dacie okoliczności faktycznych przed sądem krajowym (zwanej dalej „ustawą VAT 1994”), dostawa towarów lub świadczenie usług są zwolnione, jeżeli odpowiadają jednej z transakcji opisanych w załączniku 9 do tej ustawy.

6 Grupa 4 tego załącznika 9, zatytułowana „Zakłady, gry i loterie” w pkt 1 przewiduje zwolnienie udostępnienia jakichkolwiek środków do dokonywania zakładów lub uczestnictwa w jakichkolwiek grach losowych.

7 Uwagi 1–3 wskazanej grupy 4 stanowią:

„(1) Pozycja 1 nie obejmuje:

[...]

(b) przyznania prawa do udziału w grze, z tytułu którego może być pobierana opłata zgodnie z przepisami art. 14 Gaming Act 1968 [ustawy o grach z 1968 r.] [...]

[...]

(d) udostępnienia automatu do gier.

[...]

(2) »Gra hazardowa« ma to samo znaczenie co w ustawie o grach z 1968 r. [...]

(3) »Automat do gier« oznacza automat, który spełnia następujące warunki:

(a) został skonstruowany lub dostosowany do grania w grę losową za jego pomocą;

(b) gra na nim jest odpłatna (z wyjątkiem przypadku nieodpłatnej gry możliwości dzielenia

pomyślnemu dla gracza wynikowi poprzedniej gry), a p?atno?? nast?puje poprzez w?o?enie do automatu monety lub ?etonu [po 2003 r. – monety, ?etonu lub innego przedmiotu], albo w ka?dy inny sposób; oraz

(c) element losowy w grze zapewniany jest przez ten automat”.

Uregulowania dotycz?ce gier i zak?adów

8 Artyku? 52 ust. 1 ustawy o grach z 1968 r., w brzmieniu obowi?zuj?cym w dacie okoliczno?ci faktycznych (zwanej dalej „ustaw? o grach z 1968 r.”), przewidywa?, ?e dla celów tej ustawy termin „gra?” (gaming) oznacza uprawianie gry losowej w celu uzyskania wygranej pieni??nej lub nagrody posiadaj?cej warto?? pieni??n?, a termin „maszyna”(machine) obejmuje wszelkie automaty.

9 Artyku? 26 ust. 1 i 2 rzeczony ustawy stanowi?:

„1. [Cz??? III] niniejszej ustawy znajduje zastosowanie do ka?dego automatu:

a) który zosta? skonstruowany lub dostosowany do grania w gr? losow? za jego pomoc?, oraz

b) w którym znajduje si? otwór do wk?adania pieni?dzy lub ekwiwalentu pieni?dza, w postaci monet lub ?etonów.

2. Odwo?anie si? w poprzednim ust?pie do grania w gry losowe za pomoc? automatu obejmuje granie w gry losowe cz???ciowo za pomoc? automatu, a cz???ciowo w inny sposób, je?eli (ale tylko je?eli) element losowy w grze zapewniany jest przez ten automat”.

10 Automat odpowiadaj?cy tej definicji „automatu do gier” móg? by? wykorzystywany tylko w lokalach, w stosunku do których wydano zezwolenie, i z zachowaniem okre?lonych warunków dotycz?cych wysoko?ci stawek i nagród, a tak?e liczby automatów znajduj?cych si? w danym miejscu. Je?eli dzia?alno?? wykonywana za pomoc? okre?lonego automatu by?a „gr?”, ale automat nie odpowiada? powy?szej definicji, jego wykorzystywanie regulowa?y inne przepisy ustawowe przewiduj?ce m.in. inne limity w odniesieniu do stawek i nagród.

11 Natomiast dzia?alno?? uwa?ana za zak?ady by?a uregulowana Betting, Gaming and Lotteries Act 1963 (ustaw? z 1963 r. o zak?adach, grach i loteriach). Gdy klient chcia? dokona? zak?adu w lokalu, musia? zwróci? si? do lokali posiadaj?cych odpowiednie zezwolenie na przyjmowanie zak?adów (licensed betting offices – licencjonowanych punktów przyjmowania zak?adów, zwanych dalej „LBO”).

12 Lokal móg? uzyska? zezwolenie na oferowanie albo zak?adów, albo gier. Ponadto warunki uzyskania zezwolenia i system maj?cy zastosowanie do lokali posiadaj?cych zezwolenie ró?ni?y si?, je?li chodzi m.in. o sprzeda? alkoholu i godziny otwarcia. Zak?ady by?y zastrze?one dla LBO, a gry – dla kasyn, pubów, barów, salonów gry w bigo i salonów gier.

Post?powania przed s?dami krajowymi i pytania prejudycjalne

13 Rank jest cz?onkiem/przedstawicielem grupy podatkowej dla celów podatku VAT, która prowadzi kluby bingo i kasyna w Zjednoczonym Królestwie, w których udost?pnia si? klientom m.in. mechaniczne bingo pieni??ne („mechanised cash bingo”, zwane dalej „mc-bingo”), a tak?e automaty wrzutowe.

14 Po zadeklarowaniu i zap?aceniu Commissioners podatku VAT od us?ug ?wiadczonych za pomoc? mc-bingo i automatów wrzutowych Rank wnios?a dwie skargi do Value Added Tax

Tribunal, obecnie First-tier Tribunal (Tax Chamber) (zwanego dalej „Tribunal”) o zwrot tego podatku. Pierwsza skarga dotyczy opodatkowania mc-bingo mi?dzy dniem 1 stycznia 2003 r. a dniem 31 grudnia 2005 r., druga dotyczy opodatkowania automatów wrzutowych pomi?dzy dniem 1 pa?dziernika 2002 r. a dniem 5 grudnia 2005 r.

15 Skargi te co do istoty by?y oparte na argumentach, ?e ró?ne rodzaje mc-bingo i automatów wrzutowych s? traktowane w odmienny sposób w przepisach dotycz?cych podatku VAT, mimo ?e s? porównywalne, a nawet identyczne z punktu widzenia konsumenta, oraz ?e w zwi?zku z tym opodatkowanie podatkiem VAT okre?lonych rodzajów mc-bingo i automatów wrzutowych narusza zasad? neutralno?ci podatkowej.

Skarga dotycz?ca mc-bingo

16 W mc-bingo gra?o si? w seriach obejmuj?cych kilka gier. Podczas gdy kwota stawki by?a og?oszona wcze?niej, kwota wygranej, która zale?a od liczby uczestników danej gry, mog?a si? zmienia? podczas bloku gier, a nawet podczas pierwszej cz??ci gry i niekoniecznie by?a znana graczom w czasie obstawiania.

17 Mi?dzy stronami post?powania przed s?dami krajowymi bezsporne jest, ?e ze wzgl?du na odes?anie w uwadze 1 lit. b) grupy 4 za??cznika 9 do ustawy VAT 1994 do ustawy o grach z 1968 r., mc-bingo by?o zwolnione z podatku VAT tylko wtedy, gdy stawka wynosi?a nie wi?cej ni? 50 pensów, a nagroda wynosi?a nie wi?cej ni? 25 funtów szterlingów. Natomiast je?eli jeden z tych dwóch warunków nie by? spe?niony, dana gra nie by?a zwolniona z tego podatku. Bezsporne jest te?, ?e te dwa rodzaje gier mc-bingo by?y identyczne z punktu widzenia konsumenta. Commissioners twierdzi?, ?e nie wyst?puje jednak naruszenie zasady neutralno?ci podatkowej, poniewa? nie wykazano, i? rzeczone odmienne traktowanie mia?o wp?yw na konkurencj? mi?dzy tymi grami.

18 Wyrokiem z dnia 15 maja 2008 r. Tribunal uwzgl?dni? ??dania Rank. Odwo?anie Commissioners od tego wyroku zosta?o oddalone przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, orzeczeniem z dnia 9 czerwca 2009 r. Commissioners wniós? zatem skarg? na to orzeczenie do Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

Skarga dotycz?ca automatów wrzutowych

19 W odniesieniu do automatów wrzutowych zwolnienie z podatku VAT przewidziane w grupie 4 pkt 1 za??cznika 9 do ustawy VAT 1994 nie mia?o zastosowania, gdy dana maszyna udost?pniona graczowi by?a „automatem do gier” w rozumieniu uwagi 1 lit. d) i uwagi 3 w grupie 4.

20 W tym wzgl?dzie automaty wrzutowe wykorzystywane przez Rank i jako takie uwa?ane za automaty do gier, które jednocze?nie nale?? do cz??ci trzeciej ustawy o grach z 1968 r. (zwane dalej „automatami z cz??ci III”), s? porównywane do dwóch innych rodzajów automatów wrzutowych, w szczegó?no?ci w zale?no?ci od okoliczno?ci, czy wyst?puje element losowy w grze, na ??danie oprogramowania gry zainstalowanego w automacie, z którego korzysta gracz, przez sam ten automat.

21 W odniesieniu do opodatkowanych automatów z cz??ci III rzeczony element jest dostarczany przez elektroniczny generator liczb losowych (electronic random number generator) fizycznie zainstalowany w automacie, z którego korzysta gracz. Natomiast pierwszy rodzaj automatów wrzutowych s?u??cy porównaniu (zwany dalej „automatami odniesienia I”) tworzy automaty, z których wiele jest pod??czonych elektronicznie do elektronicznego generatora liczb losowych wspólnie i oddzielnie, który w ka?dym razie znajduje si? w tych samych lokalach, co

terminale, z których korzystają gracze.

22 Drugi rodzaj automatów wrzutowych służy porównaniu tworzy „terminale do zakładów bukmacherskich” („fixed odds betting terminals”, zwane dalej „FOBT”), które mogą być instalowane wyłącznie w LBO. Gracz korzystający z FOBT zakłada się o wynik wirtualnych wydarzeń lub gry, tj. „format”, zainstalowanych do oprogramowania FOBT, wskazując do terminala opłat. Wystąpienie wirtualnych zdarzenia lub gry było stwierdzane za pomocą elektronicznego generatora liczb losowych znajdującego się poza lokalem danego LBO. Spór w kwestii, czy w świetle prawa regulującego gry określone formaty dostępne w FOBT pozwalają „zakładać się” lub „grać”, nie został rozstrzygnięty w orzeczeniu z uwagi na zawarcie porozumienia między zainteresowanymi stronami. Ponieważ FOBT nie odpowiada definicji „automatu do gier” w rozumieniu ustawy o podatku VAT, były zwolnione z tego podatku. Jednakże osiągnięte z nich dochody podlegały opodatkowaniu ogólnym podatkiem od zakładów.

23 Przed Trybunałem bezsporne było, że opodatkowane automaty z kategorii III i automaty odniesienia I są podobne z punktu widzenia konsumentów. Jednakże Commissioners zakwestionowali m.in., że te dwie kategorie automatów znajdują się we wzajemnej konkurencji oraz że automaty odniesienia I są faktycznie zwolnione na podstawie prawa krajowego.

24 Wyrokiem z dnia 19 sierpnia 2008 r. Trybunał w niektórych spornych kwestiach orzekł na korzyść Rank, odrzucając na późniejszy datę swoją decyzję w przedmiocie pozostałych kwestii. W tym pierwszym wyroku Trybunał uznał w szczególności, że automaty odniesienia I były zwolnione z podatku VAT na podstawie przepisów krajowych. W każdym razie w praktyce Commissioners świadomie traktowali automaty odniesienia I jako zwolnione.

25 Odwołanie Commissioners od tego wyroku zostało oddalone przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, w dniu 8 czerwca 2009 r. Wniósł on apelację od tego orzeczenia do Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), zaskarżając w szczególności istnienie odpowiedniej praktyki, której przedmiotem jest zwolnienie z podatku VAT automatów odniesienia I.

26 W dniu 11 grudnia 2009 r. Trybunał wydał wyrok korzystny dla Rank w kwestiach opisanych na wstępie. Co do automatów odniesienia I uznał on, że Commissioners nie mogą podnosić jako środka obrony, iż działał z należytą starannością („due diligence”), nawet jeżeli rzeczony automat został wprowadzony na rynek dopiero po przyjęciu omawianych przepisów krajowych. Trybunał stwierdził również istnienie naruszenia zasady neutralności podatkowej wobec FOBT, które na wysokim poziomie abstrakcji są podobne do automatów z kategorii III z punktu widzenia większości graczy. Dwa rodzaje automatów uważa się po prostu za automaty do gier pieniężnych. Różnice są albo nieznane większości konsumentów, albo nie mają dla nich znaczenia.

27 Commissioners wniósł skargę na to orzeczenie z dnia 11 grudnia 2009 r. do Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Skarga ta dotyczy w szczególności badania podobieństwa opodatkowanych automatów wrzutowych i FOBT, a także odrzucenia argumentu opartego na należytą staranność.

Pytania prejudycjalne w sprawie C-259/10

28 Uznając, iż rozstrzygnięcie zawisłej przed nim sprawy zależy od wykładni prawa Unii, Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (wydział cywilny sądu apelacyjnego dla Anglii i Walii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zróżnicowane traktowanie pod względem podatku VAT:

- świadczenia usług, które są identyczne z punktu widzenia konsumentów, lub
- świadczenia usług podobnych, które zaspokajają te same potrzeby konsumentów,

jest samo w sobie wystarczające do ustalenia, że nastąpiło naruszenie zasady neutralności podatkowej, czy też należy wziąć pod uwagę? (a jeśli tak, to w jaki sposób):

- a) kontekst gospodarczy i regulacyjny;
- b) czy istnieje konkurencja pomiędzy identycznymi usługami lub, ewentualnie, podobnymi usługami bądź tymi przedmiotem analizy, lub
- c) czy zróżnicowane traktowanie pod względem podatku VAT doprowadziło do zakłócenia konkurencji?

2) Czy podatnik, którego świadczenia są na gruncie prawa krajowego opodatkowane podatkiem VAT [ze względu na skorzystanie przez państwo członkowskie ze swobodnego uznania przysługującego mu na podstawie art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy], jest uprawniony do żądania zwrotu podatku VAT zapłaconego z tytułu tych świadczeń na podstawie naruszenia zasady neutralności podatkowej, wynikającego ze sposobu traktowania pod względem podatku VAT innych świadczeń (zwanych dalej »świadczeniami porównywanymi«), jeżeli:

- a) na gruncie prawa krajowego świadczenia porównywane były opodatkowane podatkiem VAT, lecz
- b) organ podatkowy państwa członkowskiego stosował praktykę traktowania świadczeń porównywanych jako zwolnionych z podatku VAT?

3) Jeżeli odpowiedź na pytanie drugie jest twierdząca, jakie postępowanie należy uważać za odpowiedni? praktyk?, a w szczególności:

- a) czy jest konieczne, by organ podatkowy złożył jasne i jednoznaczne oświadczenie, że świadczenia porównywane bądź traktowane jako zwolnione z podatku VAT;
- b) czy ma znaczenie, że w chwili skądania oświadczenia organ podatkowy nie zrozumiał lub nie zrozumiał w pełni faktów istotnych dla prawidłowego traktowania świadczeń porównywanych pod względem podatku VAT, oraz
- c) czy ma znaczenie, że podatnik nie zadeklarował, a organ podatkowy nie domagał się podatku VAT z tytułu świadczeń porównywanych, ale później organ podatkowy przystąpił do odzyskiwania tego podatku z uwzględnieniem zwykłych terminów przedawnienia na gruncie prawa krajowego?

4) Jeżeli różnica w traktowaniu pod względem podatkowym wynika ze stałej praktyki krajowych organów podatkowych, opartej na powszechnie przyjętym rozumieniu rzeczywistego sensu prawa krajowego, to czy dla istnienia naruszenia zasady neutralności podatkowej ma jakiegokolwiek znaczenie, że:

- a) organy podatkowe zmieniają następnie swoją praktykę;

- b) sąd krajowy następnie orzeka, że zmieniona praktyka odzwierciedla w właściwy sens prawa krajowego;
- c) ze względu na zasady prawa krajowego lub prawa europejskiego, w tym zasady: uzasadnionych oczekiwań, estoppel, pewności prawa i niedziałania prawa wstecz lub na terminy przedawnienia, państwo członkowskie nie może pobrać podatku VAT od świadczeń uznanych uprzednio za zwolnione”.

Pytania prejudycjalne w sprawie C-260/10

29 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), również uznając, iż rozstrzygnięcie zawisłej przed nim sprawy zależy od wykładni prawa Unii, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) W sytuacji, gdy państwo członkowskie w ramach swobodnego uznania przysługującego mu na podstawie art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy objęło określone rodzaje automatów do gier losowych [automaty z cz. 1 lit. III] zakresem podatku VAT, utrzymując jednocześnie w mocy zwolnienie odnoszące się do innych automatów [obejmujących (FOBT)], i gdy zarzuca się temu państwu członkowskiemu, że naruszyło przez to zasadę neutralności podatkowej, czy porównując [automaty z cz. 1 lit. III] i FOBT należy uznać za: i) przesądzające, lub ii) istotne, że:

- a) FOBT umoliwiały działania określone w prawie krajowym jako »zakłady« (lub działania, które właściwy organ regulacyjny, dla celów wykonywania przysługujących mu kompetencji regulacyjnych, skłonny był uznawać za »zakłady« w rozumieniu prawa krajowego), oraz
- b) [automaty z cz. 1 lit. III] umoliwiały działania należące na gruncie prawa krajowego do innej kategorii, to znaczy do »gier«,

a gry i zakłady byłyby przedmiotem różnych systemów regulacji na gruncie przepisów tego państwa członkowskiego dotyczących kontroli i regulacji gier hazardowych? Jeżeli tak, to jakie są różnice pomiędzy wskazanymi systemami regulacyjnymi, które sąd krajowy powinien uwzględnić?

2) Badając, czy zasada neutralności podatkowej wymaga takiego samego traktowania pod względem podatkowym obu rodzajów automatów wymienionych w pytaniu pierwszym [FOBT i (automatów z cz. 1 lit. III)], jaki poziom abstrakcji powinien przyjąć sąd krajowy przy ocenie, czy produkty te są podobne? W szczególności, w jakim zakresie należy wziąć pod uwagę następujące kwestie:

- a) podobieństwa i różnice w maksymalnych wysokościach stawek i nagród pomiędzy FOBT i [automatami z cz. 1 lit. III];
- b) fakt, że na FOBT można było grać tylko w określonych rodzajach lokali, w stosunku do których wydano zezwolenie na oferowanie zakładów, innych niż lokale, w stosunku do których wydano zezwolenie na oferowanie gier, oraz podlegających innej regulacji [choć w lokalach, w stosunku do których wydano pozwolenie na oferowanie zakładów mogły być udostępnione jednocześnie FOBT i nie wiącej niż dwa (automaty z cz. 1 lit. III)];
- c) fakt, że prawdopodobieństwo wygrania nagrody na FOBT było bezpośrednio związane ze stałymi notowaniami podawanymi do publicznej wiadomości, podczas gdy prawdopodobieństwo wygranej na [automatach z cz. 1 lit. III] mogło być w niektórych przypadkach zmieniane przez urządzenie gwarantujące określony procent zwrotu dla operatora i gracza w dłuższym okresie czasu;

- d) podobieństwa i różnice w formatach dostępnych na FOBT i [automatach z części III];
- e) podobieństwa i różnice pomiędzy FOBT i [automatami z części III] pod względem interakcji, jaka mogłaby zaistnieć między graczem a urządzeniem;
- f) czy powyższe kwestie byłyby znane ogółowi graczy korzystających z automatów, albo uznawane przez nich za mające znaczenie lub wartość;
- g) czy różnica w traktowaniu na gruncie podatku VAT jest uzasadniona w świetle której z powyższych okoliczności?

3) Czy w sytuacji, gdy państwo członkowskie w ramach swobodnego uznania przysądziło mu na podstawie art. 13 części B lit. f) szóstej dyrektywy zwolnienie gry hazardowej z podatku VAT, lecz objęło nim określony rodzaj automatów do gier losowych:

- a) przysądziło mu co do zasady możliwość powołania się na argument o doświadczeniu należącej staranności wobec zarzutu naruszenia przez nie zasady neutralności podatkowej?
- b) w razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej, jakie czynniki są istotne dla oceny, czy dane państwo członkowskie może zastosować ten środek obrony?”.

30 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 9 sierpnia 2010 r. sprawy C-259/10 i C-260/10 zostały połączzone zarówno dla celów procedury pisemnej i ustnej, jak i dla wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego lit. b) i c) w sprawie C-259/10

31 Poprzez to pytanie Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) w istocie dąży do ustalenia, czy zasada neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że odmienne traktowanie pod względem podatku VAT dwóch usług identycznych lub podobnych z punktu widzenia konsumenta i zaspokajających te same jego potrzeby wystarczy, aby stwierdzić naruszenie tej zasady, czy też naruszenie takie wymaga, aby ponadto stwierdzić faktyczne istnienie konkurencji między danymi usługami bądź zakłócenie konkurencji z uwagi na rzeczne odmienne traktowanie.

32 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby towary lub usługi podobne, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, byłyby traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie C-481/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-3369, pkt 22; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. s. I-4427, pkt 41, 54; z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 47; a także z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C-41/09 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-831, pkt 66).

33 Z powyższego opisu rzecznej zasady wynika, że podobny charakter dwóch usług skutkuje tym, że są one konkurencyjne względem siebie.

34 Zatem faktyczne istnienie konkurencji między dwiema usługami nie stanowi niezależnego i dodatkowego warunku naruszenia zasady neutralności podatkowej, jeżeli dane usługi są identyczne lub podobne z punktu widzenia konsumenta i zaspokajają te same jego potrzeby (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-12691, pkt 22, 23; a także z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych

C?453/02 i C?462/02 Linneweber i Akritidis, Zb.Orz. s. I?1131, pkt 19–21, 24, 25, 28).

35 Wniosek ten ma znaczenie równie? w odniesieniu do istnienia zak?ócenia konkurencji. Okoliczno??, ?e dwie us?ugi identyczne lub podobne i zaspokajaj?ce te same potrzeby s? traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT, tytu?em ogólnej zasady skutkuje zak?óceniem konkurencji (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie C?404/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I?2667, pkt 46, 47; a tak?e z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C?363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies, Zb.Orz. s. I?5517, pkt 47–51).

36 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytanie pierwsze lit. b) i c) w sprawie C?259/10 nale?y odpowiedzie?, i? zasad? neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e odmienne traktowanie pod wzgl?dem podatku VAT dwóch us?ug identycznych lub podobnych z punktu widzenia konsumenta i zaspokajaj?cych te same jego potrzeby wystarczy, aby stwierdzi? naruszenie tej zasady. Naruszenie takie nie wymaga wi?c, aby ponadto stwierdzi? faktyczne istnienie konkurencji mi?dzy danymi us?ugami b?d? zak?ócenie konkurencji z uwagi na rzeczone odmienne traktowanie.

W przedmiocie pytania pierwszego lit. a) w sprawie C?259/10 i pytania pierwszego w sprawie C?260/10

37 Poprzez swoje pytania s?dy krajowe w istocie d??? do ustalenia, czy w obliczu odmiennego traktowania dwóch gier losowych ze wzgl?du na przyznanie zwolnienia z podatku VAT na mocy art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy zasad? neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e powinno si?, b?d? nie, uwzgl?dni? okoliczno??, i? te dwie gry nale?? do ró?nych kategorii zezwole? i podlegaj? ró?nym systemom prawnym w zakresie kontroli i regulacji.

38 Zgodnie z art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy zak?ady, loterie i inne gry losowe lub hazardowe s? zwolnione z podatku VAT z zastrze?eniem warunków i ogranicze? okre?lonych przez ka?de z pa?stw cz?onkowskich.

39 Zwolnienie to jest uzasadnione wzgl?dami praktycznymi, z uwagi na trudno?ci, z jakimi wi???e si? stosowanie podatku VAT do gier losowych, a nie, tak jak to ma miejsce w przypadku niektórych us?ug ?wiadczonych w interesie powszechnym w sektorze socjalnym, ch?ci? zagwarantowania ich korzystniejszego traktowania w dziedzinie podatku VAT (zob. wyroki: z dnia 13 lipca 2006 r. w sprawie C?89/05 United Utilities, Zb.Orz. s. I?6813, pkt 23; z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C?58/09 Leo-Libera, Zb.Orz. s. I?5189, pkt 24).

40 Z samego brzmienia art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy wynika, i? przepis ten pozostawia pa?stwu cz?onkowskiemu szeroki zakres swobodnego uznania w zakresie zwolnienia lub opodatkowania wskazanych w nim czynno?ci, skoro pozwala im na okre?lenie warunków i ogranicze?, od których mo?e by? uzale?nione przyznanie tego zwolnienia (zob. ww. wyrok w sprawie Leo-Libera, pkt 26).

41 Jednak?e zgodnie z tym przepisem, gdy pa?stwa cz?onkowskie korzystaj? z uprawnienia do okre?lania warunków i ogranicze? zwolnienia, a zatem do wyboru, czy opodatkuj? czynno?ci podatkiem VAT, powinny przestrzega? zasady neutralno?ci podatkowej, która jest nieod??czna wspólnemu systemowi podatku VAT (zob. wyrok z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C?283/95 Fischer, Rec. s. I?3369, pkt 27; a tak?e ww. wyrok w sprawach po??czonych Linneweber i Akritidis, pkt 24).

42 Jak bowiem przypomniano w pkt 32 niniejszego wyroku, zasada ta sprzeciwia się temu, aby usługi podobne były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT.

43 W celu ustalenia, czy dwie usługi są podobne w rozumieniu orzecznictwa przywołanego we wskazanym punkcie, należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta (zob. analogicznie wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 29), unikając sztucznych rozróżnień opartych na nieznacznych różnicach (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 22, 23).

44 Dwie usługi są zatem podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i spełniają te same potrzeby konsumenta, w zależności od kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję konsumenta o skorzystaniu z jednej lub drugiej usługi (zob. podobnie ww. wyrok z dnia 3 maja 2001 r. Komisja przeciwko Francji, pkt 27; analogicznie wyroki: z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawach połączonych od C-367/93 do C-377/93 Roders i in., Rec. s. I-2229, pkt 27; a także z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie C-302/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-2055, pkt 23).

45 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się wprowadzeniu powszechnego zróżnicowania w zakresie poboru podatku VAT między transakcjami legalnymi a nielegalnymi (zob. w szczególności wyroki: z dnia 5 lipca 1988 r. w sprawie 269/86 Mol, Rec. s. 3627, pkt 18; z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-158/98 Coffeeshop „Siberië”, Rec. s. I-3971, pkt 14, 21; a także z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel i Recolta Recycling, Zb.Orz. s. I-6161, pkt 50). Trybunał wywnioskował z tego, że państwa członkowskie nie mogą zastrzec zwolnienia wyłącznie do gier losowych o charakterze legalnym (ww. wyrok w sprawie Fischer, pkt 28). Legalny lub nielegalny charakter prowadzenia gier losowych nie może być zatem brany pod uwagę w ramach badania podobnego charakteru dwóch gier losowych.

46 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że dla dokonania oceny, czy towary lub usługi są podobne, nie ma co do zasady znaczenia ani tożsamość podmiotów urządzających rzeczony gry i eksploatających automaty do gier, ani forma prawna, w jakiej wykonują one tę działalność (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Linneweber i Akritidis, pkt 25, 29; a także przytoczone tam orzecznictwo).

47 Ponadto z rzeczony wyrok, w szczególności z jego pkt 29 i 30 wynika, że różnice istniejące pomiędzy, po pierwsze, pubami i barami oraz salonami gier, a po drugie, kasynami posiadającymi zezwolenie w odniesieniu do ram, w jakich oferowane są tam gry hazardowe, a w szczególności dostępną geograficzną i czasową, a także otoczenie, nie wykazują znaczenia dla porównywalnego charakteru rzeczonych gier.

48 Wreszcie zgodnie z pkt 29 i 30 ww. wyroku w sprawie Fischer okoliczności, że tylko jeden z rodzajów gier jest opodatkowany niezharmonizowanym podatkiem, nie może uzasadniać wniosku, że te rodzaje gier nie są porównywalne. Wspólny system podatku VAT uległby bowiem zakłóceniu, gdyby państwa członkowskie mogły kształtować jego stosowanie w zależności od istnienia innych niezharmonizowanych podatków.

49 Wynika z tego, że przywołane przez sądy krajowe różnice systemu prawnego nie mają znaczenia dla oceny porównywalnego charakteru danych gier.

50 Wniosku tego nie podważa okoliczności, że w określonych wyjątkowych wypadkach Trybunał uznał, iż uwzględnić specyfikę omawianych sektorów, różnice ram regulacyjnych i systemu prawnego regulującego dostawę towarów lub świadczenie danych usług, takie jak

możliwość uzyskania refundacji za produkt leczniczy lub jej brak czy też ewentualne podleganie przez usługodawcę obowiązkowi świadczenia usług powszechnych, mogą stworzyć rozróżnienie w oczach konsumenta pod względem zaspokojenia jego potrzeb (zob. ww. wyrok z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 27; a także wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-357/07 TNT Post UK, Zb.Orz. s. I-3025, pkt 38, 39, 45).

51 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze lit. a) w sprawie C-259/10 i pytanie pierwsze w sprawie C-260/10 należy odpowiedzieć, że w obliczu istnienia odmiennego traktowania dwóch gier losowych ze względu na przyznanie zwolnienia z podatku VAT na mocy art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie można uwzględnić okoliczności, iż te dwie gry należą do różnych kategorii zezwoleń i podlegają różnym systemom prawnym w zakresie kontroli i regulacji.

W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-260/10

52 Poprzez to pytanie Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) w istocie dąży do ustalenia, czy do celów oceny w świetle zasady neutralności podatkowej, czy dwa rodzaje automatów wrzutowych są podobne i wymagają tego samego traktowania pod względem podatku VAT, należy uwzględnić różnice dotyczące minimalnych i maksymalnych wysokości stawek i nagród, prawdopodobieństwa wygranej, dostępnych formatów i interakcji, jaka mogła zaistnieć między graczem a automatem wrzutowym.

53 Należy przede wszystkim stwierdzić, że pod rygorem pozbawienia wszelkiej skuteczności zarówno art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy, jak i swobodnego uznania przyznanego w tym przepisie państwowym członkowskim, przywołanego w pkt 40 niniejszego wyroku, zasady neutralności podatkowej nie można interpretować w ten sposób, że zakłady, loterie i inne gry losowe lub hazardowe należy uważać za usługi podobne w rozumieniu tej zasady. Państwo członkowskie może zatem ograniczyć zwolnienie z podatku VAT do określonych form gier losowych (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Leo-Libera, pkt 35).

54 Z powyższego wyroku wynika, że rzeczona zasada nie jest naruszona, gdy państwo członkowskie opodatkuje podatkiem VAT usługi świadczone za pomocą automatów wrzutowych, zwalniając przy tym z tego podatku zakłady na wyścigi konne, zakłady bukmacherskie, loterie i losowania (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Leo-Libera, pkt 9, 10, 36).

55 Jednakże aby nie pozbawiać sensu zasady neutralności podatkowej i nie zakłócać wspólnego systemu podatku VAT, odmiennie traktowanie z punktu widzenia podatku VAT nie może być uzasadnione drobnymi różnicami w strukturze, sposobami lub zasadami danych gier, które wszystkie wchodzą do tej samej kategorii gier, takiej jak automaty wrzutowe.

56 Z pkt 43 i 44 niniejszego wyroku wynika, że ustalenie podobnego charakteru gier losowych podlegających różnemu opodatkowaniu, które należy do sądu krajowego z uwzględnieniem okoliczności danej sprawy (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawach połączonych C-443/04 i C-444/04 Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, Zb.Orz. s. I-3617, pkt 42, 45; a także ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 48), powinno nastąpić z punktu widzenia przeciwnego konsumenta i uwzględniać właściwe lub istotne czynniki mogące w znaczny sposób wpłynąć na jego decyzję o skorzystaniu z tej lub innej gry.

57 W tym względzie różnice dotyczące minimalnych i maksymalnych wysokości stawek i nagród, prawdopodobieństwa wygranej, dostępnych formatów i interakcji, jaka mogła zaistnieć między graczem a automatem wrzutowym, mogła mieć znaczny wpływ na decyzję przeciętnego konsumenta, ponieważ atrakcyjność gier losowych lub hazardowych zasadniczo polega na możliwości wygranej.

58 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie w sprawie C-260/10 należy odpowiedzieć, że do celów oceny w świetle zasady neutralności podatkowej, czy dwa rodzaje automatów wrzutowych są podobne i wymagają tego samego traktowania pod względem podatku VAT, należy zbadać, czy korzystanie z tych rodzajów jest porównywalne z punktu widzenia przeciętnego konsumenta i odpowiada tym samym jego potrzebom, przy czym czynnikami, jakie można wziąć pod uwagę w tym zakresie, są w szczególności minimalne i maksymalne wysokości stawek i nagród, a także prawdopodobieństwo wygranej.

W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-259/10

59 Poprzez pytanie drugie w sprawie C-259/10 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) w istocie dąży do ustalenia, czy zasada neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że podatnik jest uprawniony do żądania zwrotu podatku VAT zapłaconego od określonych usług na podstawie naruszenia tej zasady, gdy organy podatkowe danego państwa członkowskiego w praktyce potraktowały podobne usługi jako usługi zwolnione, mimo że nie są one zwolnione z podatku VAT na podstawie właściwych przepisów krajowych.

60 Pytanie to dotyczy argumentu przywołanego w sporze przed sądem krajowym przez Commissioners, według którego opodatkowanie automatów z cz. III nie narusza zasady neutralności podatkowej, ponieważ na mocy przepisów ustawy VAT 1994 automaty odniesienia I nie są już zwolnione z podatku VAT, mimo że przyznaje on, iż w latach, których dotyczy spór przed sądem krajowym, nie został pobrany podatek VAT od tych urządzeń.

61 W tym względzie należy przypomnieć, że zasada neutralności podatkowej jest przeniesieniem na grunt podatku VAT zasady równego traktowania (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 NCC Construction Danmark, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 41; z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-262/08 CopyGene, Zb.Orz. s. I-5053, pkt 64).

62 Nawet jeżeli administracja publiczna stosująca praktykę ogólną może być nią związana (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 stycznia 1987 r. w sprawie 268/84 Ferriera Valsabbia przeciwko Komisji, Rec. s. 353, pkt 14, 15; a także z dnia 28 czerwca 2005 r. w sprawach połączonych C-189/02 P, C-202/02 P, od C-205/02 P do C-208/02 P i C-213/02 P Dansk Rørindustri i in. przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-5425, pkt 211), niemniej jednak zasada równego traktowania musi pozostawać w zgodzie z przestrzeganiem legalności, zgodnie z którym nikt nie może przywoływać na swój użytek bezprawności popełnionej na korzyść osoby trzeciej (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 października 1984 r. w sprawie 188/83 Witte przeciwko Parlamentowi, Rec. s. 3465, pkt 15; z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 134/84 Williams przeciwko Trybunałowi Obrachunkowemu, Rec. s. 2225, pkt 14; a także z dnia 10 marca 2011 r. w sprawie C-51/10 P Agencja Wydawnicza Technopol przeciwko OHIM, Zb.Orz. s. I-1541, pkt 75, 76).

63 Wynika z tego, że podatnik może domagać się traktowania pod względem podatkowym określonej usługi takiego samego jak innej usługi tylko wtedy, gdy to ostatnie traktowanie nie jest zgodne z właściwymi przepisami krajowymi.

64 W konsekwencji na pytanie drugie w sprawie C-259/10 należy odpowiedzieć, iż zasada

neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że podatnik nie jest uprawniony do zwrócenia podatku VAT zapłaconego od określonych usług na podstawie naruszenia tej zasady, gdy organy podatkowe danego państwa członkowskiego w praktyce potraktowały świadczenie podobnych usług jako usługi zwolnione, mimo że nie są one zwolnione z podatku VAT na podstawie właściwych przepisów krajowych.

65 W świetle powyższej odpowiedzi nie ma potrzeby odpowiadać na pytania trzecie i czwarte postawione w sprawie C-259/10.

W przedmiocie pytania trzeciego w sprawie C-260/10

66 Poprzez to pytanie Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) w istocie dąży do ustalenia, czy zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które skorzystało ze swobodnego uznania przyznanego przez art. 13 cz. IV B lit. f) szóstej dyrektywy i zwolniło z podatku VAT udostępnienie wszelkich rodzajów do grania w gry losowe, wyłącza z tego zwolnienia jedną kategorię urządzeń spełniających określone kryteria, może sprzeciwić się zwróceniu podatku VAT opartemu na naruszeniu tej zasady na tej podstawie, że działało z należytą starannością przy opracowaniu nowego rodzaju urządzenia niespełniającego tych kryteriów.

67 Pytanie to dotyczy argumentu Commissioners, zgodnie z którym w chwili przyjęcia przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, wyłączały automatycznie z cz. III ze zwolnienia gier losowych z podatku VAT nie istniały podobne automaty do gier, które byłyby zwolnione. Odmienne traktowanie podobnych automatów pojawiło się dopiero później z uwagi na opracowanie nowego rodzaju automatów wrzutowych, o których organy podatkowe dowiedziały się dopiero jakiś czas po ich wprowadzeniu do obrotu. W konsekwencji Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej działało z należytą starannością, przyjmując w rozsądnym terminie odpowiednie środki, aby położyć kres odmiennemu traktowaniu pod względem podatkowym.

68 W tym względzie należy przede wszystkim przypomnieć, że jeżeli warunki lub ograniczenia, od których państwo członkowskie uzależniło przyznanie zwolnienia gier losowych lub hazardowych z podatku VAT, są niezgodne z zasadą neutralności podatkowej, to rzeczone państwo członkowskie nie może powołać się na te warunki i ograniczenia, aby odmówić podmiotowi urządzającemu takie gry zwolnienia, którego ma on prawo dochodzić na podstawie szóstej dyrektywy (zob. ww. wyrok w sprawie Linneweber i Akritidis, pkt 37).

69 Zatem art. 13 cz. IV B lit. f) szóstej dyrektywy ma bezpośredni skutek w tym znaczeniu, że podmiot urządzający grę lub eksploatujący automat do gier losowych może powołać się na ten przepis przed sądem krajowym, aby zapobiec zastosowaniu niezgodnych z nim przepisów prawa krajowego (zob. ww. wyrok w sprawie Linneweber i Akritidis, pkt 38).

70 Taki skutek bezpośredni przepisu dyrektywy nie zależy ani od istnienia winy umyślnej lub niedbalstwa, jakich dopuściło się dane państwo członkowskie przy transpozycji omawianej dyrektywy, ani od istnienia wystarczającego istotnego naruszenia prawa Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer, Rec. s. I-6325, pkt 25, 27; z dnia 5 października 2004 r. w sprawach połączonych od C-397/01 do C-403/01 Pfeiffer i in., Zb.Orz. s. I-8835, pkt 103; a także ww. wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie Marks & Spencer, pkt 36).

71 Ponadto należy wziąć pod uwagę okoliczności, że zgodnie z omawianymi przepisami krajowymi udostępnienie jakichkolwiek rodzajów do dokonywania zakładów lub uczestnictwa w jakichkolwiek grach losowych co do zasady było zwolnione z podatku VAT, z wyjątkiem

udostępnienia automatów do gier spełniających określone kryteria. Ustalenie takich kryteriów rozgraniczających wyklucza, aby państwo członkowskie mogło twierdzić, iż uznało, że nie istnieją automaty niespełniające tych kryteriów i że nawet nie powinno być o uwzględnienie możliwości opracowania takich automatów.

72 Ponadto z postanowienia odsyłającego i z uwag Zjednoczonego Królestwa wynika, że Gaming Board, organ regulacyjny ds. gier, czyli jednostka administracyjna danego państwa członkowskiego, został powiadomiony o istnieniu nowych automatów wrzutowych nawet przed ich wykorzystaniem handlowym.

73 Biorąc pod uwagę te aspekty, nie można przyjąć argumentu Commissioners opartego na późniejszej wiedzy organów podatkowych o powyższym istnieniu w celu uzasadnienia odmiennego traktowania przez pewien okres dwóch rodzajów automatów wrzutowych.

74 W konsekwencji na pytanie trzecie w sprawie C-260/10 należy odpowiedzieć, iż zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które skorzystało ze swobodnego uznania przyznanego przez art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy i zwolniło z podatku VAT udostępnienie wszelkich środków do grania w gry losowe, wyłącza z tego zwolnienia jedną kategorię urządzeń spełniających określone kryteria, nie może sprzeciwić się przedaniu zwrotu podatku VAT opartemu na naruszeniu tej zasady na tej podstawie, że działało z należytą starannością przy opracowaniu nowego rodzaju urządzenia niespełniającego tych kryteriów.

W przedmiocie kosztów

75 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że odmiennie traktowanie pod względem podatku od wartości dodanej dwóch usług identycznych lub podobnych z punktu widzenia konsumenta i zaspokajających te same jego potrzeby wystarczy, aby stwierdzić naruszenie tej zasady. Naruszenie takie nie wymaga wiadczenia, aby ponadto stwierdzić faktyczne istnienie konkurencji między danymi usługami bądź zakłócenie konkurencji z uwagi na rzeczone odmiennie traktowanie.**

2) **W obliczu istnienia odmiennego traktowania dwóch gier losowych ze względu na przyznanie zwolnienia z podatku od wartości dodanej na mocy art. 13 cz. 1 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 zasadę neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie można uwzględnić okoliczności, iż te dwie gry należą do różnych kategorii zezwoleń i podlegają różnym systemom prawnym w zakresie kontroli i regulacji.**

- 3) Do celów oceny w ?wielu zasady neutralno?ci podatkowej, czy dwa rodzaje automatów wrzutowych s? podobne i wymagaj? tego samego traktowania pod wzgl?dem podatku od warto?ci dodanej, nale?y zbada?, czy korzystanie z tych rodzajów jest porównywalne z punktu widzenia przeci?tnego konsumenta i odpowiada tym samym jego potrzebom, przy czym czynnikami, jakie mo?na wzi?? pod uwag? w tym zakresie, s? w szczególno?ci minimalne i maksymalne wysoko?ci stawek i nagród, a tak?e prawdopodobie?stwo wygranej.
- 4) Zasad? neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e podatnik nie jest uprawniony do ??dania zwrotu podatku od warto?ci dodanej zap?aconego od okre?lonych us?ug na podstawie naruszenia tej zasady, gdy organy podatkowe danego pa?stwa cz?onkowskiego w praktyce potraktowa?y ?wiadczenie podobnych us?ug jako us?ugi zwolnione, mimo ?e nie s? one zwolnione z podatku od warto?ci dodanej na podstawie w?a?ciwych przepisów krajowych.
- 5) Zasad? neutralno?ci podatkowej nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pa?stwo cz?onkowskie, które skorzysta?o ze swobodnego uznania przyznanego przez art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy 77/388 i zwolni?o z podatku od warto?ci dodanej udost?pnienie wszelkich ?rodków do grania w gry losowe, wy??czaj?c z tego zwolnienia jedn? kategori? urz?dze? spe?niaj?c? okre?lone kryteria, nie mo?e sprzeciwi? si? ??daniu zwrotu podatku od warto?ci dodanej opartemu na naruszeniu tej zasady na tej podstawie, ?e dzia?a?o z nale?yt? staranno?ci? przy opracowaniu nowego rodzaju urz?dzenia niespe?niaj?cego tych kryteriów.

Podpisy

* J?zyk post?powania: angielski.