

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 19 lipca 2012 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 11 cz. 1 ust. 1 lit. a), art. 17 ust. 5 i art. 19 ust. 1 –
Prowadzenie gier w bingo – Prawny obowiązek przekazania graczom cen sprzedaży
plansz w postaci wygranych – Obliczanie podstawy opodatkowania

W sprawie C-377/11

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Hiszpania)
postanowieniem z dnia 18 maja 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 lipca 2011 r., w
postępowaniu:

International Bingo Technology SA

przeciwko

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Safjan, A. Borg Barthet, E. Levits i J.J. Kasel
(sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Centeno Huerta, działając w charakterze
pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, działając w charakterze
pełnomocnika,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a), art. 17 ust. 5 i art. 19 ust. 1 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), zmienionej dyrektywą Rady 98/80/WE z dnia 12 października 1998 r. (Dz.U. L 281, s. 31) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między International Bingo Technology SA (zwaną dalej „International Bingo”) a Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) w przedmiocie obliczania podlegającej odliczeniu części podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) należnego od wspomnianej spółki za rok podatkowy 1999.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 11 szóstej dyrektywy stanowi:

„A. Na terytorium kraju

1. Podstawa opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione w lit. b), c) i d) poniżej, wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczyca usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

[...]”.

4 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) i art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy w brzmieniu nadanym przez art. 28f tej dyrektywy stanowi:

„2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [wykorzystywane w celu dokonywania czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należny lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone [lub świadczone] przez innego podatnika;

[...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek podlega odliczeniu, jak te transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku [VAT], jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

Jednakże państwa członkowskie mogą:

- a) upoważni podatnika do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych obszarów będzie prowadzona osobna rachunkowość;
- b) zobowiąza podatnika do stosowania specjalnej stawki podlegającej odliczeniu dla każdego z obszarów jego działalności i do prowadzenia osobnych rozliczeń dla każdego z sektorów;
- c) upoważni lub zobowiąza podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług;
- d) upoważni lub zobowiąza podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianymi zasadami ustanowionymi w ust. 1 [w akapicie pierwszym], w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych;
- e) przewidzie, że kwota podatku [VAT], która nie podlega odliczeniu przez podatnika, nie jest uwzględniana, jeżeli jest bardzo niska”.

5 Artykuł 19 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Na czynniki podlegające odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składa się przede wszystkim proporcja mająca [u]jemną wartość:

- jako licznik, całkowita kwota, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,
- jako mianownik, całkowita kwota, poza podatkiem od wartości dodanej [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysuguje odliczenie podatku od wartości dodanej. Państwa członkowskie mogą również wyrazić do mianownika kwoty subwencji innych niż określone w art. 11 czynniki A ust. 1 lit. a).

Czynnik podlegający odliczeniu będzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokrąglona w górę do pełnej kwoty procentowej”.

Prawo hiszpańskie

6 Artykuł 104 ust. 1 Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawy 37/1992 z 28 grudnia 1992 r. o podatku od wartości dodanej, BOE nr 312 z dnia 29 grudnia 1992 r., s. 44247, zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi:

„W przypadku stosowania zasady ogólnego proporcjonalnego odliczenia odliczeniu podlega jedynie podatek naliczony w każdym z okresów rozliczeniowych w proporcji wynikającej z przepisów ust. 2.

Do celów stosowania przepisów poprzedniego akapitu nie wlicza się do podatku naliczonego kwoty niepodlegających odliczeniu na podstawie art. 95 i 96 niniejszej ustawy”.

7 Artykuł 104 ust. 2 akapit pierwszy ustawy o VAT stanowi:

„Wskaźnik procentowy odliczenia, o którym mowa w poprzednim ustępie, ustala się za pomocą mnożenia przez 100 wartości ujemnej:

1° w liczniku – całkowita kwota, określona dla każdego roku kalendarzowego, pochodząca z dostaw towarów i usług, do których stosuje się odliczenie, dokonanych przez podatnika w ramach

jego działalność gospodarczej lub zawodowej, lub, w odpowiednim przypadku, w ramach danej inaczej opodatkowanej działalności,

2° w mianowniku – całkowita kwota, określona dla tego samego okresu, pochodząca z dostaw towarów i usług dokonanych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej lub zawodowej, lub, w odpowiednim przypadku, w ramach danej inaczej opodatkowanej działalności, w tym z transakcji, do których nie stosuje się odliczenia”.

8 Artykuł 104 ust. 4 akapit pierwszy ustawy o VAT brzmi następująco:

„Do celów obliczania proporcji odliczenia przez »całkowitą kwotę transakcji« rozumie się sumę odpowiadających im świadczeń wzajemnych, określonych zgodnie z art. 78 i 79 niniejszej ustawy, w tym w odniesieniu do czynności zwolnionych z opodatkowania lub niepodlegających opodatkowaniu”.

9 Artykuł 78 ust. 1 ustawy o VAT stanowi:

„Podstawą opodatkowania stanowi roczna wartość świadczenia wzajemnego otrzymanego od odbiorcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu”.

10 Zarządzenie Departament de Governació de la Generalitat de Catalunya z dnia 9 stycznia 1979 r. w brzmieniu nadanym przez zarządzenie z dnia 18 stycznia 1995 r. stanowi, że „kwota rozdzielana w postaci wygranych w każdej partii lub losowaniu stanowi 69% wartości [nominalnej] wszystkich sprzedanych plansz do gry w bingo, przy czym za linię przypada 10%, a za bingo 59%”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

11 International Bingo jest spółką prowadzącą gry w bingo. Jest podatnikiem podatku VAT, lecz jest z niego zwolniona w odniesieniu do obrotu z prowadzenia wspomnianych gier.

12 International Bingo prowadzi jednak również inną działalność, z tytułu której nie przysuguje jej zwolnienie z podatku VAT. Do działalności tej należy w szczególności pobieranie i odprowadzanie „podatku od gry w bingo”, który odpowiada części ceny sprzedaży plansz do gry, a który organizatorzy pobierają od graczy i odprowadzają do właściwego organu podatkowego. Za tę działalność organizatorzy otrzymują wynagrodzenie w postaci premii za pobranie, która wynosi 10% kwoty wspomnianego podatku. Kwota omawianej premii, podlegająca opodatkowaniu podatkiem VAT, stanowi podstawą opodatkowania do celów obliczenia podatku VAT należnego przez organizatorów z tytułu świadczenia usług.

13 Ze względu na to, że organizatorzy dokonują tego w salonach gry w bingo czynności innych rodzajów, które nie są zwolnione z podatku VAT, takich jak prowadzenie baru lub restauracji, podlegają oni zasadzie odliczenia proporcjonalnego w zakresie ustalania części podatku VAT podlegającej odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy.

14 W odniesieniu do obliczania wspomnianego proporcjonalnego odliczenia International Bingo odliczyła ze swojego obrotu kwotę wygranych, które musiała wypłacić wygrywającym na podstawie ustawy o VAT, która to kwota stanowi stały procent ceny sprzedaży plansz do gry w bingo. Agencia Estatal de la Administración Tributaria (państwowa agencja administracji podatkowej) zajmuje odmienne stanowisko. Zdecydowała ona, że kwota wygranych wypłacanych wygrywającym należy w całości do kwoty obrotu służącej za podstawą do obliczania omawianego odliczenia.

15 Po tym jak Tribunal Económico-Administrativo Regional de Catalunya (TEARC) oddalił

skarg? International Bingo na powy?sz? decyzj? wspomnianej agencji, sp?ka wnio?a spraw? do Tribunal Superior de Justicia de Catalu?a, podnosz?c, ?e wyrok wydany w pierwszej instancji jest niezgodny z szóst? dyrektyw? w rozumieniu wynikaj?cym z wyk?adni Trybuna?u.

16 Zdaniem s?du krajowego w celu rozstrzygni?cia zawis?ego przed nim sporu nale?y ustali?, na czym polega „?wiadczenie wzajemne faktycznie otrzymane” przez International Bingo za prowadzenie gry. W tym wzgl?dzie s?d krajowy wskazuje, ?e pewne tre?ci zawarte w wyrokach Trybuna?u z dnia 5 maja 1994 r. w sprawie C-38/93 Glawe, Rec. s. I-1679, i z dnia 17 wrze?nia 2002 r. w sprawie C-498/99 Town & County Factors, Rec. s. I-7173, pozwalaj? uzna?, ?e organizator gier w bingo, taki jak podmiot wyst?puj?cy w zawis?ym przed tym s?dem sporze, nie dysponuje faktycznie cz???ci? ceny sprzeda?y plansz do gry przeznaczon? na pokrycie wygranych, które nale?y wyp?aci? wygrywaj?cym.

17 Przede wszystkim bowiem kwoty odpowiadaj?ce warto?ci wygranych s? z góry okre?lone w przepisach prawnych, stanowi?cych, ?e kwota rozdzielana w postaci wygranych w ka?dej partii lub w losowaniu stanowi 69% warto?ci nominalnej wszystkich sprzedanych plansz do gry.

18 Ponadto zwracany odsetek ceny planszy odpowiadaj?cy wygranej wynika w okre?lony z góry sposób z przepisów prawnych, przez co nie istnieje? co do niego ?adne w?tpliwo?ci. Kwota wyp?acana w postaci wygranych w ka?dej partii zale?y wy???cznie od liczby sprzedanych plansz do gry i mo?na j? ustali?, przeprowadzaj?c proste dzia?anie arytmetyczne.

19 Wreszcie, w zwi?zku z tym, ?e cz??? ceny sprzeda?y plansz odpowiadaj?ca wygranym, które musz? zosta? wyp?acone, pozostaje w r?kach organizatora gry w bingo jedynie na czas, który up?ywa od pocz?tku partii do jej zako?czenia, wspomnianego organizatora mo?na uzna? jedynie za czasowego depozytariusza wygranej.

20 Tribunal Superior de Justicia de Catalu?a wskazuje, i? rozwi?zanie przyj?te przez hiszpa?skie s?dy w odniesieniu do obliczania podstawy opodatkowania takiego ?wiadczenia us?ug, jakiego dotyczy zawis?y przed nim sp?r, jest diametralnie ró?ne od rozwi?za? przyj?tych przez s?dy innych pa?stw cz?onkowskich. Nale?a?oby zatem ustali?, czy przepisy szóstej dyrektywy dotycz?ce obliczania cz???ci podlegaj?cej odliczeniu powinny zharmonizowa? zasady tego obliczania.

21 S?d krajowy wymieni? ponadto szereg punktów, które w jego opinii nale?y bra? pod uwag? w ramach niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Wyja?nia on zatem, co nast?puje:

– w niniejszym przypadku z prawnego i gospodarczego punktu widzenia w ramach ceny za plansze do gry w bingo uiszczanej przez poszczególnych graczy mo?na odró?ni? cz??? kwoty przeznaczon? na wygrane od kwoty przeznaczonej na pozosta?e cele. Dotyczy to cz???ci kwoty s?u???cej do op?acenia podatku od gry w bingo oraz cz???ci stanowi?cej ?wiadczenie wzajemne za us?ug? ?wiadczon? przez organizatora za pobranie tego podatku. Ze wzgl?du na to rozró?nienie nie powinno by? w?tpliwo?ci co do tego, ?e cz???ci ceny przeznaczonej na wygrane w ?adnym razie nie mo?na uzna? za zap?at? za us?ug? ?wiadczon? przez wspomnianego organizatora;

– organizator nie mia?by mo?liwo?ci ekonomicznego obci???enia wygrywaj?cych podatkiem VAT, któremu podlegaj? kwoty przeznaczone na wygrane. Tym samym nie mo?e zachodzi? przerzucenie ekonomicznego ci???aru tego podatku. Tymczasem wynikaj?ce z tego zak?ócenie z punktu widzenia neutralno?ci systemu podatku VAT mog?oby zosta? z?agodzone, gdyby wyp?acane wygrane nie by?y wliczane do podstawy opodatkowania.

22 W tych okoliczno?ciach Tribunal Superior de Justicia de Catalu?a postanowi? zawiesi?

postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy do celów uznania za czynność opodatkowaną podatkiem VAT fakt dokonania przez graczy w bingo wpłaty cztery ceny plansz do gry w bingo odpowiadającej wygranym stanowi o tym, że gracz staje się autentycznym konsumentem towarów lub usług?
- 2) Czy do celów ustalenia mianownika przy obliczaniu procentowej wartości proporcjonalnego odliczenia art. 11 cztery A ust. 1 lit. a) w związku z art. 17 ust. 5 i z art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wprowadzają one tak wysoki stopień harmonizacji, iż nie pozwalają na to, by w poszczególnych państwach członkowskich przyjmowano zróżnicowane legislacyjne lub wynikające z orzecznictwa rozwiązania w kwestii wycenienia do podstawy opodatkowania VAT cztery ceny plansz do gry w bingo przeznaczonej na wypłatę wygranych?
- 3) Czy do celów ustalenia mianownika przy obliczaniu procentowej wartości proporcjonalnego odliczenia art. 11 cztery A ust. 1 lit. a) w związku z art. 17 ust. 5 i z art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepisy te stoją na przeszkodzie istnieniu orzecznictwa krajowego, które w przypadku gry w bingo wycenia do podstawy opodatkowania VAT kwoty odpowiadające kwocie wygranych, wpłacone przez poszczególnych graczy z racji zakupu plansz do gry?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

23 W pierwszym pytaniu sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 11 cztery A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w razie sprzedaży plansz do gry w bingo, takich jak stanowił przedmiot sporu przed sądem krajowym, podstawa opodatkowania podatkiem VAT zawiera ustaloną w przepisach prawnych cztery ceny tych plansz przeznaczoną na wypłatę wygranych graczom.

24 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przede wszystkim przypomnieć, że art. 11 cztery A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, iż: „[p]odstawą opodatkowania jest [...] w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione w lit. b), c) i d) poniżej, wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej”.

25 Następnie należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż przytoczony przepis należy interpretować w ten sposób, że podstawą opodatkowania świadczenia usług stanowi świadczenie wzajemne faktycznie otrzymane za te usługi (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie C-126/88 Boots Company, Rec. s. I-1235, pkt 19; ww. wyrok w sprawie Town & County Factors, pkt 27).

26 Trybunał orzekł już również wcześnie, że w przypadku automatów do gry, które na mocy bezwzględnie wiążących wymogów prawa wypłacają jako wygrane, tak jak w sprawie przed sądem krajowym, określony procent stawek wpłaconych przez graczy, świadczenie wzajemne faktycznie otrzymane przez podmiot prowadzący tak działano za udostępnienie automatów stanowi wyliczenie ten ułamek stawek, którym podmiot ów może faktycznie dysponować na własny rachunek (ww. wyrok w sprawie Glawe, pkt 9).

27 Tymczasem w przypadku gry takiej jak ta, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, należy stwierdzić, że warunki, w jakich ona przebiega, są ustalone w przepisach prawa, a procent ceny sprzedaży plansz, który należy wypłacić graczom jako wygrane, jest bezwzględnie określony w przepisach prawa.

28 Ze względu na to, że czynniki ceny sprzedaży plansz wypłacanej graczom w postaci wygranych jest z góry ustalona i wiążąca, nie można uznać jej za czynnik składowy świadczenia wzajemnego otrzymywanego przez organizatora gry za świadczone przez niego usługi (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Glawe, pkt 12).

29 Z powyższego wynika, że w grze tego rodzaju jak ta, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane przez organizatora gry za świadczone przez niego usługi stanowi cena sprzedaży plansz pomniejszona o ustaloną w przepisach prawa część tej ceny, którą należy wypłacić graczom w charakterze wygranych. Omawiany organizator może bowiem faktycznie dysponować na własny rachunek jedynie pozostałą częścią ceny sprzedaży.

30 Należy wreszcie podnieść, że taka wykładnia art. 11 czynniki A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy jest zgodna z wykładnią Trybunału udzieloną w ww. wyroku w sprawie Town & County Factors.

31 W tym względzie, jak wynika z pkt 29 i 30 ww. wyroku w sprawie Town & County Factors, Trybunał orzekł, że wykładnia szóstej dyrektywy, której udzielił on w ww. wyroku w sprawie Glawe, nie znajduje zastosowania do świadczenia usług takiego rodzaju jak usługi, których dotyczy spór w sprawie Town & County Factors. O ile bowiem automaty do gry występujące w sprawie Glawe cechowało to, że zgodnie z wymogami prawnymi były one tak zaprojektowane, by określony procent stawek wpłacanych przez graczy był im wypłacany w charakterze wygranych, a stawki te były technicznie i fizycznie oddzielone od stawek, którymi prowadzący podmiot mógł faktycznie dysponować na własny rachunek, o tyle konkurs będący przedmiotem sprawy Town & County Factors nie miał żadnego z tych dwóch zasadniczych elementów, tak że organizator konkursu tego rodzaju mógł swobodnie dysponować całością opłat pobranych za udział w konkursie.

32 Tymczasem w grze takiej jak ta, która stanowi przedmiot sporu przed sądem krajowym, organizator nie może w żadnym swobodnie dysponować całością ceny sprzedaży plansz do gry w bingo, gdy ma on obowiązek przekazania graczom w postaci wygranych danego, ustalonego z góry w przepisach prawnych procentu tej ceny sprzedaży.

33 Odpowiedź na pierwsze pytanie powinna zatem brzmieć tak, że art. 11 czynniki A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż w przypadku sprzedaży plansz do gry w bingo, takich jak te, których dotyczy spór przed sądem krajowym, podstawa opodatkowania podatkiem VAT nie zawiera ustalonej przepisami prawa części ceny tych plansz przeznaczonej na wypłatę wygranych dla graczy.

W przedmiocie pytania drugiego i trzeciego

34 W pytaniach drugim i trzecim, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 5 i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie mogą określić, i to do celów obliczania części podatku VAT podlegającej odliczeniu ustalona z góry w przepisach prawa część ceny sprzedaży plansz do gry w bingo, która musi zostać przekazana graczom w postaci wygranych, stanowi czynnik składowy obrotu, który należy umieścić w mianowniku ułamka, o którym mowa w art. 19 ust. 1.

35 Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy w pierwszej kolejności przytoczyć brzmienie motywu dwunastego szóstej dyrektywy, zgodnie z którym „zasady dotyczące odliczeń powinny zostać zharmonizowane w stopniu, który miałby [jeżeli mają one] wpływ na [rzeczywisty] wysokość pobieranych kwot; czyżby podlegająca odliczeniu powinna być naliczana w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich”.

36 Należy dodać, że brzmienie art. 11 czyżby A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy jest jasne i że wspomniany przepis nie pozostawia państwu członkowskiemu żadnego zakresu uznania w celu ustalenia, co należy uznać za wartość wzajemnego świadczenia, które świadczy usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od usługobiorcy.

37 Ponadto Trybunał orzekł już wcześniej, że szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona temu, aby państwo członkowskie stosowało do danych transakcji inne zasady ustalania podstawy opodatkowania niż ogólna zasada przewidziana w art. 11 czyżby A ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, jeżeli owo państwo członkowskie nie postępuje zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 27 tej dyrektywy w celu uzyskania upoważnienia na wprowadzenie takiego rodzaju stanowiącego odstępstwo od rzeczonyj zasady ogólnej (zob. podobnie wyrok z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawie C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio, Zb.Orz. s. I-5059, pkt 40).

38 W drugiej kolejności należy stwierdzić, że – jak wynika z odpowiedzi udzielonej na pierwsze pytanie – w sytuacji takiej jak ta, która jest przedmiotem sporu przed sądem krajowym, ustalona z góry w przepisach prawa czyżby ceny sprzedaży plansz do gry w bingo, które należy przekazać graczom w postaci wygranych, nie powinna być wliczana do podstawy opodatkowania, a zatem nie może być uznana za czyżby skądów obrotu organizatora gry. W związku z tym odpowiadające jej kwoty nie powinny znaleźć się w mianowniku ułamka służyącego do obliczania, na podstawie art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, podlegającej odliczeniu czyżby podatku VAT naliczonego.

39 W związku z powyższym na pytania drugie i trzecie należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 5 i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż państwa członkowskie nie mogą określić, że do celów obliczania czyżby podatku VAT podlegającej odliczeniu ustalona z góry w przepisach prawa czyżby ceny sprzedaży plansz do gry w bingo, która musi zostać przekazana graczom w postaci wygranych, stanowi czyżby skądów obrotu, który należy umieścić w mianowniku ułamka, o którym mowa w art. 19 ust. 1.

W przedmiocie kosztów

40 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 11 cz. 1 lit. a) 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, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 98/80/WE z dnia 12 października 1998 r., należy interpretować w ten sposób, iż w przypadku sprzedaży plansz do gry w bingo, takich jak te, których dotyczy spór przed sądem krajowym, podstawa opodatkowania podatkiem od wartości dodanej nie zawiera ustalonej z góry przepisami prawa części ceny tych plansz przeznaczonej na wypłatę wygranych dla graczy.

2) Artykuł 17 ust. 5 i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 w brzmieniu zmienionym dyrektywą 98/80 należy interpretować w ten sposób, iż państwa członkowskie nie mogą określić, że do celów obliczania części podatku VAT podlegającej odliczeniu ustalona z góry w przepisach prawa części ceny sprzedaży plansz do gry w bingo, która musi zostać przekazana graczom w postaci wygranych, stanowi część składową obrotu, który należy umieścić w mianowniku ułamka, o którym mowa w art. 19 ust. 1.

Podpisy

* Język postępowania: hiszpański.