

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

CHRISTINE STIX-HACKL

przedstawiona w dniu 8 lipca 2004 r.(1)

Sprawy połączzone C-453/02 i C-462/02

Finanzamt Gladbeck

przeciwko

Edith Linneweber (C-453/02)

i

Finanzamt Herne-West

przeciwko

Savvasowi Akritidisowi (C-462/02)

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Prawo podatkowe – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. 1 lit. f) – Gry losowe – Gry w karty i automaty do gry – Zasada neutralności podatkowej – Gry losowe tego samego rodzaju

I – Wprowadzenie

1. W obydwu połączonych sprawach pytania przedstawione Trybunałowi Sprawiedliwości przez Bundesfinanzhof we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy 77/388/EWG(2) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
2. Sprawy te dotyczą pytania, w jakim zakresie na podstawie powyższego przepisu Państwo Członkowskie jest uprawnione do wprowadzenia rozróżniania przy poborze podatku od wartości dodanej pomiędzy – z jednej strony – grami losowymi, urządzanymi w autoryzowanych, publicznych kasynach a – z drugiej strony – dozwolonymi lub niedozwolonymi grami losowymi, urządzanymi poza takimi kasynami.
3. W związku z powyższym zwrócono się do Trybunału Sprawiedliwości o sprecyzowanie orzeczenia wydanego w sprawie Fischer(3) co do zakresu zasady neutralności podatkowej w odniesieniu do opodatkowania gier losowych podatkiem od wartości dodanej.

II – Właściwe przepisy prawne

A – Prawo wspólnotowe

4. Artykuł 13 cz. III B szóstej dyrektywy przewiduje w zakresie „pozostałych zwolnień” między innymi:

„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, w oparciu o warunki i ograniczenia nałożone przez każde z Państw Członkowskich;

[...]”

B – Prawo krajowe

5. Zgodnie z § 4 pkt 9 lit. b) Umsatzsteuergesetz z 1993 r. (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) wolne od podatku są:

„transakcje podlegające ustawie o loteriach i zakładach bukmacherskich i transakcje wynikające z prowadzenia autoryzowanych kasyn publicznych [...]”.

III – Stan faktyczny, postępowanie i pytania prejudycjalne

A – W sprawie C-453/02

6. E. Linneweber jest następcą prawnym jej zmarłego w 1999 r. męża, będącego pierwotnym podatnikiem, który w restauracjach i należących do niego salonach gier za pozwoleniem organów administracji udostępniał automaty do gry do odpłatnego użytkowania.

7. E. Linneweber i podatnik zadeklarowali przychody z eksploatacji automatów do gry jako transakcje zwolnione z podatku, podczas gdy Finanzamt (niemiecki urząd skarbowy) był zdania, że przychody te nie podlegają zwolnieniu na podstawie § 4 pkt 9 lit. b) UStG.

8. Finanzgericht Münster (Niemcy), do którego się następnie odwołało, rozstrzygnął, że rozpatrywane transakcje są zwolnione z podatku, powołując się przy tym na wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Fischer(4) i przedstawioną w nim wykładnię zasady neutralności podatkowej.

9. Jednakże Bundesfinanzhof, do którego wniesiona została rewizja od wskazanego wyroku, będący jednocześnie sądem wnioskującym o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, ma wątpliwości co do zasadności przyjętego przez Finanzgericht zwolnienia rozpatrywanych transakcji z podatku na podstawie art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy. Sąd odsyłający wskazuje, że wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Fischer dotyczy niedozwolonego urządzania gier losowych, a w niniejszej sprawie chodzi o automaty do gry posiadające urzędowe zezwolenie. Ponadto automaty do gry znajdują się w kasynach publicznych zasadniczo różni się w aspekcie rzeczywistym od automatów do gry ustawionych w restauracjach i salonach gier prowadzonych w ramach działalności gospodarczej, w szczególności w zakresie wysokości stawek, wysokości wygranych i wysokości procentu od stawki wypłaconego jako wygrana.

10. Sąd odsyłający ma wątpliwości, czy z punktu widzenia prawa wspólnotowego istotne jest

rozróżnienie pomiędzy dozwolonymi i niedozwolonymi grami losowymi. Jego zdaniem, możliwa jest również taka wykładnia art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy, zgodnie z którą Państwo Członkowskie nie jest uprawnione do opodatkowania podatkiem od wartości dodanej urządzania (dozwolonego lub niedozwolonego) gry losowej, jeżeli urządzenie takiej gry losowej w autoryzowanym kasynie publicznym jest od podatku zwolnione.

11. W celu uzyskania jasności co do zakresu stosowania tego zwolnienia podatkowego Bundesfinanzhof postanowieniem z dnia 6 listopada 2002 r. zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o rozpatrzenie w trybie prejudycjalnym następujących pytań:

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

2) Czy art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy [...] zabrania Państwu Członkowskiemu objęcia podatkiem od wartości dodanej eksploatacji automatu do gry już z tego względu, że eksploatacja automatu do gry przez autoryzowane, publiczne kasyno jest z podatku zwolniona, czy niezbędną jest ponadto wykazanie, że automaty do gry eksploatowane poza kasynami są w istotnych aspektach, takich jak maksymalna stawka i maksymalna wygrana, porównywalne z automatami do gry eksploatowanymi w kasynach?

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

B – W sprawie C-462/02

12. S. Akritidis prowadzi w latach od 1987 do 1991 salon gier „Monte Carlo” w Herne-Eickel (Niemcy), w którym urządza gry w ruletkę i w karty, na co posiada zezwolenie wymagane zgodnie z prawem działalności gospodarczej. Między innymi miał on zgodę na prowadzenie gier w karty „memory”, które poza stołem do gry posiadają tak zwane tablice do kart. Jednakże zarówno przy grze w ruletkę, jak również przy grze w karty nie stosował on do wymogów urzędowych. Na przykład tablica do kart nie była używana i przekraczane były dopuszczalne stawki.

13. W decyzji podatkowej w zakresie podatku obrotowego z dnia 1 kwietnia 1996 r. Finanzamt wzywał do opodatkowania również obroty z prowadzonych bez zezwolenia gier w ruletkę i w karty. W wyniku odwołania S. Akritidisa urzęd ten, na podstawie wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Fischer, zwolnił z podatku grę w ruletkę, w dalszym ciągu traktując jednakże niedozwolone urządzenie gier w karty jako podlegające obowiązkowi podatkowemu.

14. Finanzgericht, do którego się następnie odwołało, stwierdził, że na podstawie art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy należy zwolnić z podatku obrotowego również obroty z urządzenia gry w karty i że przedsięwzięcie może się powołać na ten przepis bezpośrednio.

15. Finanzamt sprzeciwia się tej tezie w rewizji skierowanej do Bundesfinanzhof, sąd odsyłający. Zdaniem Finanzamt, gra w karty urządzana przez skarżącego jest tylko względnie porównywalna z grami w karty oferowanymi przez publiczne kasyna, wobec czego nie zaistniała pomiędzy tymi grami relacja konkurencyjna wymagana przez Trybunał Sprawiedliwości w sprawie Fischer. Wbrew temu twierdzeniu S. Akritidis podnosi, że urządzone przez niego gry w karty odpowiadają grom organizowanym w publicznych kasynach i dlatego powinny one być tak jak tamte zwolnione z podatku.

16. Mając na uwadze wyrok w sprawie Fischer, w którym Trybuna Sprawiedliwości wyszedł z założenia, że (nie)dozwolona gra uruchadzana przez Karlheinz Fischera odpowiada grom w ruletkę uruchadzonym przez prawidłowo autoryzowane, publiczne kasyna, sąd odsyłający zmierza do uzyskania wyjaśnienia, czy dla zastosowania zwolnienia z podatku zgodnie z art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy wystarczy, aby gry w karty były uruchadzane zarówno w publicznych kasynach, jak również poza nimi, czy te gry te powinny być w istotnych aspektach porównywalne. Ponadto wydaje mu się wątpliwe, czy jednostka może się powołać na wskazany przepis dyrektywy.

17. Mając na uwadze powyższe, Bundesfinanzhof postanowieniem z dnia 6 listopada 2002 r. zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o rozstrzygnięcie w trybie prejudycjalnym następujących pytań:

„1) Czy art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy [...] zabrania Państwu Czeskiemu objęcia podatkiem od wartości dodanej uruchadzania gry w karty już z tego względu, że uruchadzanie gry w karty przez autoryzowane, publiczne kasyno jest z podatku zwolnione, czy też niezbędną jest ponadto wykazanie, że gry w karty uruchadzane poza publicznymi kasynami są w istotnych aspektach, takich jak reguły gry, maksymalna stawka i maksymalna wygrana, porównywalne z grami w karty uruchadzanymi w kasynach?

2) Czy osoba uruchadzająca gry w karty może powołać się na zwolnienie z podatku ustanowione w art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy [...]?”.

IV – Odpowiedź na pytania przedstawione we wniosku

A – Co do zakresu zasady neutralności podatkowej w odniesieniu do opodatkowania gier losowych (pytanie pierwsze i drugie w sprawie C-453/02 oraz pytanie pierwsze w sprawie C-462/02)

18. Pierwsze dwa pytania w sprawie C-453/02 oraz pytanie pierwsze w sprawie C-462/02, które będą w dalszym ciągu analizowane wspólnie, dotyczą kwestii, czy art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy zabrania objęcia podatkiem od wartości dodanej uruchadzania gier ze stawek pieniężnych już wówczas, gdy uruchadzanie gier losowych tego samego rodzaju – takich jak eksploatacja automatu do gry albo uruchadzanie gry w karty – przez autoryzowane, publiczne kasyno jest zwolnione od podatku, czy tylko wtedy, gdy gry losowe prowadzone przez autoryzowane, publiczne kasyno są porównywalne z grami losowymi uruchadzanymi poza takimi kasynami, również w zakresie swych istotnych cech.

1. Podstawowe twierdzenia stron

19. S. Akritidis nie zgody na żadnych wyjaśnień w niniejszych połączonych postępowaniach.

20. E. Linneweber – odmiennie niż w postępowaniu przed sądem krajowym – prezentuje przed Trybunałem Sprawiedliwości pogląd, zgodnie z którym opodatkowanie obrotów z automatów do gry prowadzonych przez jej mąż nie narusza art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy, ponieważ automaty te znacząco różnią się od automatów znajdujących się w publicznych kasynach. W tym zakresie E. Linneweber wyjaśnia, że określanie przesłanek i granic zwolnienia od podatku gier losowych leży zgodnie z art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy w zakresie uznania Państw Czeskich, o ile zachowana zostanie zasada neutralności podatkowej, jak stwierdził Trybunał Sprawiedliwości w wyroku w sprawie Fischer. Naruszenie tej zasady nastąpiłoby jednakże jedynie, gdyby porównywalne działania były poddane różnemu opodatkowaniu podatkiem obrotowym. Usługi są względem siebie porównywalne, jeżeli – z punktu widzenia

konsumenta – s? wobec siebie wystarczaj?co konkurencyjne. Przy ocenie tej kwestii nale?y wzi?? pod uwag? wszelkie czynniki, które okre?laj? u?yteczno?? i warto?? us?ugi dla konsumenta, przy czym nie zale?y to jedynie od zewn?trznej i wyabstrahowanej formy takiej us?ugi, ale równie? od tego, na jakich warunkach mo?e ona zosta? wykonana, na czym dok?adnie polega i jakie korzy?ci i skutki ujemne wi??? si? z t? us?ug? dla konsumenta.

21. Zdaniem E. Linneweber, pomi?dzy automatami do gry, o które chodzi w post?powaniu przed s?dem krajowym, a automatami znajduj?cymi si? w autoryzowanych, publicznych kasynach istniej? tak du?e ró?nice co do miejscowej i czasowej dost?pno?ci, zakresu odbiorców us?ugi, technicznej charakterystyki gry (minimalny czas gry, stawka maksymalna, minimalna wygrana) i co do otoczenia gry, ?e z punktu widzenia konsumenta obydwie formy gier nie s? wzgl?dem siebie konkurencyjne i dlatego w ?wietle zasady neutralno?ci podatkowej mog? one by? traktowane odmiennie. Nawet gdyby przyj??, ?e obydwie formy gier s? porównywalne, to i tak zachowana jest równo?? obci??? poprzez pobór podatku od kasyn („Spielbankenabgabe”), na?o?onego na automaty pieni???ne w autoryzowanych, publicznych kasynach.

22. Równie? rz?d niemiecki podkre?la, ?e automaty do gry i gry w karty, o które chodzi w obydwu post?powaniach przed s?dem krajowym, ró?ni? si? znacz?co od automatów do gry ustawionych w autoryzowanych, publicznych kasynach i urz?dzanych tam grach w karty (np. co do przebiegu gry, mo?liwo?ci wygranej, czasu gry i wysoko?ci stawek). Podatkowe rozró?nienie pomi?dzy grami urz?dzanymi w autoryzowanych, publicznych kasynach a grami urz?dzanymi poza takimi kasynami jest wobec tego nie tylko wskazane ze wzgl?dów rzeczowych, ale równie? zgodne z prawem wspólnotowym, a w szczególno?ci z zasad? neutralno?ci podatkowej i mie?ci si? w zakresie swobodnego uznania przyznanego Pa?stwom Cz?onkowskim.

23. Jak wynika z wyroku w sprawie Fischer, zasada neutralno?ci podatkowej zabrania wprowadzie wprowadzania ogólnego rozró?nienia w zakresie opodatkowania pomi?dzy us?ugami dozwolonymi i niedozwolonymi, ale nie nakazuje poddawania wszystkich dozwolonych gier losowych identycznym podatkom i obci???eniom, je?eli gry te s? rzeczywi?cie ró?nej natury. W zwi?zku z tym niemiecki ustawodawca przypisa? ró?nym dozwolonym grom, w zale?no?ci od ich rodzaju i miejsca urz?dzania, ró?ne skutki prawne. Wobec istnienia podstawowych ró?nic pomi?dzy grami losowymi urz?dzanymi w autoryzowanych, publicznych kasynach a grami urz?dzanymi poza takimi kasynami brak jest stosunku konkurencji pomi?dzy tymi grami. W celu ustalenia, czy dwie gry s? wzgl?dem siebie konkurencyjne, mo?liwe jest uzupe?niaj?ce zastosowanie zasad rozwini?tych przez organy wspólnotowe dla okre?lenia rzeczowo i miejscowo „w?a?ciwego rynku” w rozumieniu art. 82 WE.

24. Ponadto rz?d niemiecki jest zdania, ?e ma on prawo opodatkowa? w zakresie podatku od warto?ci dodanej gry losowe urz?dzane poza autoryzowanymi, publicznymi kasynami gry, poniewa? w przypadku gier urz?dzanych w takich publicznych kasynach podatek ten jest pobierany poprzez podatek od kasyn („Spielbankenabgabe”).

25. Komisja twierdzi, ?e art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy w zakresie materialnym ustanawia jako przes?ank? jedynie urz?dzanie „innych rodzajów hazardu”, bez uzale?niania od kryteriów, do których odnosi si? opodatkowanie w Niemczech, a wi?c do podmiotu urz?dzaj?cego gry lub do miejsca ich urz?dzania. Zasada neutralno?ci podatkowej zabrania w szczególno?ci, aby przedsi?biorcy, którzy dokonali transakcji tego samego rodzaju, byli traktowani odmiennie w zakresie podatku od warto?ci dodanej. W ka?dym razie z wyroku w sprawie Fischer wynika, ?e Pa?stwa Cz?onkowskie nie s? uprawnione do ograniczenia zakresu zwolnienia podatkowego jedynie do dozwolonych gier losowych. Zgodnie z szóst? dyrektyw? decyduj?ce znaczenie mo?e mie? wy?cznie kwestia, czy w istocie chodzi o t? sam? gr?, nie zwa?aj?c na ewentualne ró?nice w zakresie jej specyficznych w?a?ciwo?ci. W konkretnym przypadku ocena tej kwestii le?y w

kompetencji sądów lub urzędów krajowych.

2. Ocena

26. Jak wskazały sąszenie wszystkie strony obydwu postępowania, z wyroku w sprawie Fischer(5) wynika, że Państwa Członkowskie wprowadziły uprawnione na podstawie art. 13 cz. 1 B lit. f) do określania przesłanek i granic zwolnienia od podatku gier losowych, jednakże przy tym zobowiązane do przestrzegania zasady neutralności podatkowej, która leży u podstaw wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

27. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej zabrania w szczególności różnego traktowania w zakresie podatku od wartości dodanej towarów lub usług tego samego rodzaju i z tego względu konkurencyjnych wobec siebie, wobec czego takie towary i usługi należy poddać jednolitej stawce podatkowej(6).

28. Wobec tego należy stwierdzić, że zasada neutralności podatkowej nawiązuje do tożsamości transakcji, a nie do osoby czy formy prawnej przedsiębiorcy, który wytwarza obrót(7).

29. Dlatego też automatycznie powstaje pewnego rodzaju napięcie pomiędzy zasadą a tego rodzaju regulacją jak rozpatrywana niemiecka ustawa o podatku od wartości dodanej, zgodnie z którą, jak wynika z postanowienia sądu odsyłającego, zwolnienie od podatku obrotów z gier losowych zależy od tego, czy są one przeprowadzane w autoryzowanych, publicznych kasynach.

30. Niemiecki rząd wskazał wprowadzić, że niemiecka ustawa o podatku od wartości dodanej rozróżnia pomiędzy obrotami uzyskanymi w publicznych kasynach a obrotami uzyskanymi poza takimi kasynami, jednakże w szczególności w trakcie rozprawy podkreślił, że rozróżnienie to ostatecznie opiera się na znaczących, w zakresie faktycznym, różnicach pomiędzy grami losowymi – w szczególności ze środowiskiem gry i miejsców dostępnymi itd. – i jest dlatego zgodne z zasadą neutralności podatkowej.

31. Z wielu powodów mam wątpliwości co do słuszności tej argumentacji.

32. Po pierwsze, z postanowienia sądu odsyłającego wynika, na co również zwróciła uwagę Komisja, że co do zasady nie ma przeszkód, aby publiczne kasyna oferowały gry losowe podlegające zezwoleniu wymaganemu zgodnie z prawem działalności gospodarczej, a więc gry, które są dozwolone również poza publicznymi kasynami gry.

33. Ponadto z wyroku w sprawie Fischer wynika również, że nie można wychodzić z generalnego założenia, iż rozróżnienie pomiędzy grami urządzanymi w publicznych kasynach i poza nimi jest w świetle zasady neutralności podatkowej rozróżnieniem dopuszczalnym przy opodatkowaniu. Odnośnie do tego wyroku poniżej kilka wyjaśnień.

34. W sprawie Fischer chodzi o kwestię równego traktowania w zakresie skutków podatkowych gry losowej urządzonej poza autoryzowanym, publicznym kasynem, odpowiadającej grze w ruletkę, jak urządza się zgodnie z prawem w autoryzowanych publicznych kasynach.

35. W tym zakresie należałoby stwierdzić, że we wskazanym przypadku urządzenie gry w ruletkę poza autoryzowanym, publicznym kasynem było jednocześnie niedozwolone i Trybuna Sprawiedliwości udzielił odpowiedzi w kwestii zgodności opodatkowania tej gry losowej z zasadą neutralności podatkowej, biorąc ostatecznie pod uwagę przede wszystkim cechy legalności czy nielegalności gry losowej. Trybuna stwierdziła więc, powołując się na wyrok w sprawie Lange(8), że zasada neutralności podatkowej zabrania „ogólnego rozróżniania pomiędzy czynnościami dozwolonymi i niedozwolonymi przy poborze podatku od wartości dodanej”(9).

36. Mając na uwadze powyższe, gry losowe nie mogły być w zakresie podatkowym traktowane odmiennie jedynie dlatego, że różni je cecha legalności. Ma to znaczenie w sprawie C-462/02 dotyczącej gry w karty urządzonej nielegalnie poza autoryzowanym, publicznym kasynem.

37. Ponadto na podstawie wyroku w sprawie Fischer należało również zaprzeczyć tezie, jakoby mając na uwadze zasadę neutralności podatkowej, gry losowe były odmiennie li tylko z tej przyczyny, że są one urządzone przez publiczne kasyna lub w takich kasynach. Właśnie w tym orzeczeniu Trybuna stwierdziła, że Państwo Czeskie nie ma prawa nałożyć podatku od wartości dodanej na grę losową – urządzaną właśnie poza autoryzowanym, publicznym kasynem – jeżeli urządzenie takiej gry przez autoryzowane, publiczne kasyno jest zwolnione od podatku(10).

38. Trybuna Sprawiedliwości nie mógłby stwierdzić w powyższy sposób, gdyby rzeczywiście było tak, że gry losowe urządzone przez autoryzowane, publiczne kasyno różniły się znacząco od gier losowych urządanych przez przedsiębiorców – już ze względu na odmienny dostępowość gry, „kulturę gry” lub inny krąg użytkowników.

39. Należało jednak odpowiedzieć na podstawowe pytanie, czy i ewentualnie pod jakimi warunkami sporne gry w postępowaniu przed sądem krajowym – automaty do gry i gry w karty – należały uznać, jak to zostało sformułowane w wyroku w sprawie Fischer, za „takie” gry losowe, które urządzone w autoryzowanych, publicznych kasynach są zwolnione z podatku.

40. Jak już wyjaśniłam w mojej opinii w sprawie Town & Country Factors(11), wszystkie gry losowe posiadają z podatkowego punktu widzenia wspólną cechę polegającą na ukierunkowaniu na wypłatę wygranej, związanej poprzez element losowy, a mianowicie szansę wygranej, ze „związaniem wzajemnym” gracza – stawki. Jak dalece należało jednak rozróżniać między sobą gry losowe pod względem ich formy i charakterystyki w niniejszym kontekście?

41. Należało stwierdzić, po pierwsze, że nie można uznać wszystkich gier losowych za usługi tego samego rodzaju w rozumieniu neutralności podatkowej, które należałoby wówczas opodatkować jednakowo.

42. Pozbawiałoby to Państwa Czeskie praktycznie jakiejkolwiek swobody uznania w zakresie określenia „warunków i ograniczeń” zwolnienia podatkowego na podstawie art. 13 cz. 1 B lit. f). Taka swoboda uznania ma jednak właśnie umożliwić Państwu Czeskiemu nałożenie podatku od wartości dodanej na niektóre formy gier losowych(12).

43. Innymi słowy, Państwo Czeskie jak najbardziej ma prawo ograniczyć opodatkowanie gier losowych, lub inaczej, ma prawo ograniczyć zakres zwolnienia od podatku do określonych form gier losowych. Państwo Czeskie nie może być wobec tego zmuszone poprzez zasadę neutralności podatkowej do przyjęcia rozwiązania „wszystko albo nic”, z takim skutkiem, że musiałoby w przypadku zwolnienia od podatku jednej gry losowej lub jednej formy gry losowej zwolnić od podatku wszystkie inne gry losowe lub wszystkie inne formy gier losowych.

44. Granica pomiędzy różnymi grami losowymi lub pomiędzy formami gier losowych – określać, czy gry losowe są jeszcze tego samego rodzaju, czy nie – jest jednakże z natury rzeczy trudna do ustalenia. Jakkolwiek skłaniam się do uznania, że np. gry w karty, ruletki i automaty do gry stanowią, w porównaniu do siebie, w każdym razie różne formy gier losowych, to jednakże w niniejszej sprawie nie można postawić tego pytania w tak generalny sposób, ponieważ sprawa E. Linneweber dotyczy jedynie automatów do gry, a sprawa S. Akritidisa jedynie gier w karty.

45. Z drugiej strony, uznanie, że np. wszystkie gry w karty są tego samego rodzaju, byłoby zbyt daleko idące. Za duży jest tu rozbieżności w charakterystykach poszczególnych gier, aby można było bez dalszego rozróżniania wyjść z założenia, że w przypadku wszystkich gier losowych urządzanych za pomocą kart chodzi o usługę tego samego rodzaju w rozumieniu zasady neutralności podatkowej.

46. Kwestia ta nie może jednakże, moim zdaniem, zależeć od bardziej szczegółowych różnic w charakterystyce lub strukturze gier losowych podlegających porównaniu.

47. W sytuacji gdy możliwe są niezliczone warianty gier losowych, zasada neutralności podatkowej uległaby zniekształceniu, gdyby Państwa Członkowskie miały prawo stosowania odmiennych kwalifikacji w zakresie nakładania podatku od wartości dodanej, już ze względu na występowanie drobnych różnic w strukturze, w warunkach lub zasadach danej gry. Prawdą jest, że, jak wskazała E. Linneweber, Trybuna Sprawiedliwości w wyrokach w sprawie Glawe i w sprawie Towns & Country Factors oparła się na konkretnej charakterystyce struktury gry i jej przebiegu(13). Jednakże wyroki te nie dotyczą, jak w niniejszej sprawie, kwestii jednakowości gier losowych ze względu na neutralność podatkową ani kwestii opodatkowania jako takiego, ale kwestii ustalenia *podstawy opodatkowania*, a w szczególności określenia, co stanowi rzeczywiście otrzymane świadczenie wzajemne w wypadku danej charakterystyki gry losowej.

48. W zakresie oceny jednakowości gier losowych w sensie zasady neutralności podatkowej należy raczej wziąć pod uwagę, że zasada ta wymaga równego traktowania towarów i usług różnych „tego samego rodzaju i z tego względu konkurencyjnych wobec siebie”. W związku z tym, jak już zostało stwierdzone przez Trybuna Sprawiedliwości, zasada neutralności podatkowej jest również wyrazem zasady usuwania zakłóceń konkurencji(14).

49. Dlatego też np. w wyrokach w sprawie C-481/98(15) oraz C-384/01(16) Trybuna Sprawiedliwości ocenił kwestię tożsamości transakcji, rozpatrując, czy dane transakcje były wobec siebie konkurencyjne, wobec czego ich różne traktowanie podatkowe powodowałoby niebezpieczeństwo zakłócenia konkurencji.

50. Wbrew stanowisku Komisji okoliczności, że sprawy wskazane w poprzednim akapicie dotyczą obniżonej stawki podatkowej, nie przemawia przeciwko przytoczeniu tych orzeczeń w obydwu rozpatrywanych sprawach, ponieważ w każdym razie dotyczą one pytania, czy pewne dostawy towarów lub usługi powinny być zgodnie z zasadą neutralności podatkowej traktowane podatkowo jednakowo czy odmiennie.

51. Jeżeli wobec tego okoliczności, że towary lub usługi są tego samego rodzaju, zależy od tego, czy są one wobec siebie konkurencyjne, to jak najbardziej możliwe jest przeprowadzenie analogii do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w zakresie art. 90 akapit drugi WE, z którego wynika, że przy ocenie jednakowości towarów należy ocenić, czy towary te „mają podobne cechy i są zaspokajaniu tych samych potrzeb konsumentów, i to nie w oparciu o kryterium ścisłej identyczności, a w oparciu o kryterium podobieństwa i porównywalnego zastosowania”(17).

52. Trybuna Sprawiedliwości przyjąć takie zażalenie na przykaz w sprawie Komisja przeciwko Francji, przyjmując jako kryterium decyzji konsumenta, w celu ustalenia, czy leki podlegające refundacji i leki niepodlegające refundacji należy uznać w świetle zasady neutralności podatkowej jako wyroby tego samego rodzaju, które są wobec siebie konkurencyjne(18).

53. Jeżeli w ten sam sposób dokona się również oceny gier losowych, to gry takie należy uznać za gry tego samego rodzaju, jeżeli „są one tym samym potrzebom” konsumenta, czyli gracza, a więc posiadają podobne zastosowanie, tzn. jeżeli istnieją różnice pomiędzy dwoma grami losowymi tego samego typu, np. pomiędzy dwoma wariantami gry w karty, nie są istotne ze względu na decyzji konsumenta w przedmiocie wzięcia udziału w jednej albo drugiej grze losowej. W takim przypadku podlegające ocenie gry losowe posiadająby z punktu widzenia konsumenta podobne zastosowanie, wskutek czego różne opodatkowanie tych gier losowych mogłoby prowadzić do zakłócenia konkurencji.

54. Należy dodać, że przy ocenianiu, czy różnice są w tym znaczeniu istotne, powinna zostać przeprowadzona analiza całościowa, która unika sztucznych podziałów i nawiązuje przede wszystkim do punktu widzenia przeciwnego konsumenta – jak generalnie przy ocenie transakcji w ramach wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej(19).

55. Jednak to sąd krajowy powinien ocenić, czy w konkretnym przypadku automaty do gry eksploatowane poza publicznymi kasynami gry i gry w karty posiadają dla przeciwnego konsumenta zastosowanie porównywalne z automatami do gry i grami w karty oferowanymi przez publiczne kasyna i są one zaspokojeniu tej samej potrzeby albo czy, w przeciwnym razie, różni się od siebie znacząco.

56. Mając na uwadze, że zachęta do udziału w grze losowej ze stawką pieniędzy polega przede wszystkim na zapewnieniu szansy wygranej, to przy takim samym podstawowym typie danej gry losowej – a więc gra w karty albo automat do gry – istotny wpływ na decyzję przeciwnego konsumenta o podjęciu gry może mieć w szczególności możliwa wysokość wygranej i ogólnie ryzyko gry.

57. Jeżeli chodzi o twierdzenie E. Linneweber i rzędu niemieckiego, jakoby zwolnienie z podatku jedynie tych gier losowych, które są urządzane w publicznych kasynach, było zgodne z zasadą neutralności podatkowej, ponieważ gry te podlegają podatkowi od kasyn („Spielbankenabgabe”), obejmującego również podatek obrotowy, wystarczy wskazać, że Trybuna Sprawiedliwości obaliła to twierdzenie już w wyroku w sprawie Fischer(20).

58. Mając na uwadze powyższe, na pierwsze dwa pytania w sprawie C-453/02 należy odpowiedzieć, że art. 13 cz. II B lit. f) szóstej dyrektywy zabrania nałożenia podatku na eksploatację automatu do gry, jeżeli eksploatacja automatu tego samego rodzaju przez autoryzowane, publiczne kasyno jest zwolniona z podatku od wartości dodanej. Sąd krajowy powinien uzależnić ocenę kwestii przynależności automatów do gry do tego samego rodzaju od tego, czy automaty eksploatowane w publicznych kasynach i automaty eksploatowane poza takimi kasynami mają dla przeciwnego konsumenta porównywalne zastosowanie i z tego względu są wobec siebie konkurencyjne, przy czym należy w tym zakresie uwzględnić w szczególności czynniki takie jak możliwa wysokość wygranej i ryzyko gry.

59. Odpowiednio, na pytanie pierwsze w sprawie C-462/02 należy odpowiedzieć, że art. 13 cz. II B lit. f) szóstej dyrektywy zabrania nałożenia podatku na urządzenie gry w karty, jeżeli urządzenie gry w karty tego samego rodzaju przez autoryzowane, publiczne kasyno jest zwolnione z podatku od wartości dodanej. Sąd krajowy powinien uzależnić ocenę kwestii przynależności gier

w karty do tego samego rodzaju od tego, czy gry urządzane w publicznych kasynach i urządzane poza takimi kasynami mają dla przeciwnego konsumenta porównywalne zastosowanie i z tego względu są wobec siebie konkurencyjne, przy czym należy w tym zakresie uwzględnić w szczególności czynniki takie jak możliwość wygrać i ryzyko gry.

60. Jeżeli chodzi o żądany na rozprawie wniosek rządu Republiki Federalnej Niemiec o ograniczenie skutków tego wyroku w czasie, w szczególności z tego względu, że rząd ten mógł polegać na zgodności niemieckich regulacji dotyczących podatku obrotowego z prawem wspólnotowym, to, moim zdaniem, nie zaistniały wystarczające podstawy dla takiego czasowego ograniczenia. Jak słusznie zauważyła Komisja, wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Glawe(21) nie mógł wzbudzić uzasadnionego oczekiwania co do ogólnej zgodności niemieckich regulacji dotyczących podatku obrotowego z prawem wspólnotowym w zakresie opodatkowania gier losowych, ponieważ wyrok ten dotyczy jedynie wyliczenia podstawy opodatkowania. Odpowiedniego przekonania nie uzasadnia również fakt, że w zakresie opodatkowania gier losowych – mając na uwadze zakres uznania przysługujący Komisji w tym zakresie – Komisja nie wszczęła do tej pory przeciwko Republice Federalnej Niemiec postępowania w przedmiocie naruszenia Traktatu.

B – *W przedmiocie bezpośredniego stosowania zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 13 cz. IV B lit. f) szóstej dyrektywy (pytanie trzecie w sprawie C-453/02 oraz pytanie drugie w sprawie C-462/02)*

1. Podstawowe twierdzenia stron

61. Zgodnie z poglądem rządu niemieckiego zwolnienie podatkowe przewidziane w art. 13 cz. IV B lit. f) dla zakładów, loterii i innych rodzajów hazardu nie jest bezwarunkowe, a równocześnie jest zbyt nieokreślone, aby mogło ono stanowić zobowiązania niedwuznaczne i aby mogło być w związku z tym stosowane bezpośrednio. Niejednoznaczności charakteru art. 13 cz. IV B lit. f) szóstej dyrektywy nie zmienia również zasada neutralności podatkowej.

62. Komisja przyznaje wprawdzie, że Państwa Członkowskie mają w zakresie opodatkowania gier losowych ze stawek pieniężny szeroki zakres uznania, jednakże jeżeli podatnik byłby w stanie dowieść, że mieści się on w zakresie zwolnienia przewidzianego w szóstej dyrektywie, to Państwo Członkowskie nie może mu zarzucić, że nie zostały ustanowione odpowiednie przepisy krajowe. Komisja wskazuje w szczególności w tym zakresie na wyrok w sprawie Kügler(22) i wywodzi na tej podstawie, że ograniczenia przepisu zwalniającego o charakterze ewentualnym, tak jak w rozpatrywanym tu przypadku, nie wywołują bezpośredniego stosowania.

63. E. Linneweber oświadczyła na rozprawie, że podziela to zdanie Komisji w podstawowym zakresie.

2. Ocena

64. W pytaniu trzecim w sprawie C-453/02 oraz w pytaniu drugim w sprawie C-462/02 Bundesfinanzhof zmierza do ustalenia, czy jednostka może powołać się przed sądem krajowym na zwolnienie podatkowe zgodnie z art. 13 cz. IV B lit. f) szóstej dyrektywy, w takich okolicznościach jak te, które leżą u podstaw obydwu postępowań przed sądem krajowym.

65. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem we wszystkich przypadkach, w których przepisy dyrektywy są bezwarunkowe i wystarczająco dokładne, jednostki mogą powoływać się przeciwko państwu na te przepisy przed sądem krajowym, a określone w nich prawa wymagają poszanowania, jeżeli dyrektywa nie została w przewidzianym terminie prawidłowo transponowana do prawa krajowego(23).

66. W tym zakresie należy, po pierwsze, stwierdzić, że okoliczności, iż przepis prawa wspólnotowego wymaga interpretacji – na przykład w świetle zasady neutralności podatkowej – nie wyklucza, że przepis ten jest wystarczająco precyzyjny i określony, tak że jednostka może się na niego powołać przed sądem krajowym(24). Postępowanie prejudycjalne dotyczyce wykładni prawa wspólnotowego służy wprawdzie celowi jednolitego stosowania – w szczególności przeciwko odmiennemu prawu krajowemu – praw skutecznych bezpośrednio, które przyznane zostały jednostce przez prawo wspólnotowe(25).

67. Niewątpliwie jednak Państwa Członkowskie dysponują pewną swobodą uznania w zakresie ograniczenia zastosowania zwolnienia zgodnie z art. 13 cz. 1 B lit. f)(26).

68. Jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości również wówczas, gdy dyrektywa pozostawia Państwom Członkowskim bardziej lub mniej szeroki zakres swobodnego uznania, jednostka nie może być pozbawiona możliwości powoływania się na przepisy dyrektywy, o ile, mając na uwadze ich przedmiot, nadają się one do oderwania od kontekstu całościowego i odrębnego stosowania(27).

69. Tak dążąc jak przy określaniu przesłanek i granic zwolnienia podatkowego zgodnie z art. 13 cz. 1 B lit. f) Państwo Członkowskie przestrzega przyznanego mu w tym przepisie zakresu swobodnego uznania, jednostka, która nie zakwalifikuje się do określonego w ten sposób zakresu stosowania zwolnienia, z pewnością nie może powołać się na ten przepis w celu sprzeciwienia się opodatkowaniu(28).

70. Natomiast nie jest wykluczone, że jednostka powoła się na ten przepis w celu wyłączenia stosowania regulacji krajowej, jeżeli regulacja ta wykracza poza zakres swobodnego uznania przyznany Państwom Członkowskim lub jest z tym zakresem niezgodna.

71. Jak już wyjaśniłam powyżej, art. 13 cz. 1 B lit. f) należy rozumieć w ten sposób, że Państwa Członkowskie mają określić przesłanki i granice zwolnienia podatkowego dla gier losowych, przestrzegając zasady neutralności podatkowej(29).

72. Jeżeli wobec tego Państwo Członkowskie zaniechało określenia zwolnienia podatkowego dla gier losowych ze stawek pieniężnych zgodnie z zasadą neutralności podatkowej, to nie może ono, jak słusznie wskazała Komisja, powoływać się na własne zaniechanie w celu pozbawienia podatnika zwolnienia, z którego może on skorzystać zgodnie z szóstą dyrektywą(30).

73. Czy taka sytuacja zaistniała w obydwu postępowaniach przed sądem krajowym, podlega ocenie sądu krajowego na podstawie wskazówek zawartych w odpowiedzi na pierwsze dwa pytania w sprawie C-462/02 oraz na pytanie pierwsze w sprawie C-462/02.

74. Wobec tego należy odpowiedzieć na pytanie trzecie w sprawie C-453/02 oraz na pytanie drugie w sprawie C-462/02, że jednostka może powołać się przed sądem krajowym na zwolnienie podatkowe zgodnie z art. 13 cz. 1 B lit. f) szóstej dyrektywy w celu przeciwstawienia się regulacji krajowej niezgodnej z tym przepisem.

V – Wnioski

75. Mając powyższe na uwadze, należy zaproponować, aby Trybunał, odpowiedział na pytania prejudycjalne w następujący sposób:

W sprawie C-453/02

„1) Artykuł 13 cz. IV B lit. f) szóstej dyrektywy zabrania nałożenia podatku na eksploatację automatu do gry, jeżeli eksploatacja automatu tego samego rodzaju przez autoryzowane, publiczne kasyno jest zwolniona z podatku od wartości dodanej. Sąd krajowy powinien uzależnić ocenę kwestii przynależności automatów do gry do tego samego rodzaju od tego, czy automaty eksploatowane w publicznych kasynach i automaty eksploatowane poza takimi kasynami mają dla przeciwnego konsumenta porównywalne zastosowanie i z tego względu są wobec siebie konkurencyjne, przy czym należy w tym zakresie uwzględnić w szczególności czynniki takie jak możliwa wysokość wygranej i ryzyko gry.

2) Jednostka może powołać się przed sądem krajowym na zwolnienie podatkowe zgodnie z art. 13 cz. IV B lit. f) szóstej dyrektywy w celu przeciwstawienia się regulacji krajowej niezgodnej z tym przepisem”.

W sprawie C-462/02

„1) Artykuł 13 cz. IV B lit. f) szóstej dyrektywy zabrania nałożenia podatku na urządzanie gry w karty, jeżeli urządzanie gry w karty tego samego rodzaju przez autoryzowane, publiczne kasyno jest zwolnione z podatku od wartości dodanej. Sąd krajowy powinien uzależnić ocenę kwestii przynależności gier w karty do tego samego rodzaju od tego, czy gry urządzone w publicznych kasynach i urządzone poza takimi kasynami mają dla przeciwnego konsumenta porównywalne zastosowanie i z tego względu są wobec siebie konkurencyjne, przy czym należy w tym zakresie uwzględnić w szczególności czynniki takie jak możliwa wysokość wygranej i ryzyko gry.

2) Jednostka może powołać się przed sądem krajowym na zwolnienie podatkowe zgodnie z art. 13 cz. IV B lit. f) szóstej dyrektywy w celu przeciwstawienia się regulacji krajowej niezgodnej z tym przepisem”.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Szósta dyrektywa Rady 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).

3 – Wyrok z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95, Rec. str. I-3369.

4 – Wyżej wymieniony w przypisie 3.

5 – Wyżej wymieniony w przypisie 3, pkt 27.

6 – Między innymi wyroki: z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie C-481/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-3369, pkt 22; z dnia 11 października 2001 r. w sprawie C-267/99 Adam, Rec. str. I-7467, pkt 36 oraz z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-384/01 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-4395, pkt 25.

7 – Zobacz w tej kwestii w szczególności wyroki: z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. str. I-4947, pkt 20; z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. str.

I?6833, pkt 30 oraz z dnia 3 kwietnia 2003 r. w sprawie C?144/00 Hoffmann, Rec. str. I?2921, pkt 27.

8 – Wyrok z dnia 2 sierpnia 1993 r. w sprawie C?111/92, Rec. str. I?4677, pkt 16 i 17.

9 – Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Fischer, pkt 28.

10 – Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Fischer, pkt 31.

11 – Wyrok z dnia 17 wrze?nia 2002 r. w sprawie C?498/99, Rec. str. I?7173, pkt 70 opinii.

12 – Zobacz moj? opini? w ww. sprawie Town & Country Factors, pkt 69. Zobacz równie? opini? rzecznika Jacobsa w ww. sprawie Glawe (wyrok z dnia 5 maja 1994 r., Rec. str. I?1679, pkt 10 opinii).

13 – Zobacz w tym zakresie równie? moje wyja?nienia w ww. sprawie Town & Country Factors, pkt 68–74, jak równie? w ww. sprawie Glawe.

14 – Dos?ownie w ww. wyroku z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22; zob. równie? wy?ej, pkt 27.

15 – Wy?ej wymieniony wyrok z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 27 i 28.

16 – Wy?ej wymieniony wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 30.

17 – Mi?dzy innymi 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 27 oraz z dnia 27 lutego 2002 r. w sprawie C?302/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I?2055, pkt 23.

18 – Wy?ej wymieniony wyrok z dnia 3 maja 2001 r., pkt 27.

19 – Zobacz wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C?349/96 Card Protection Plan, Rec. str. I?973, pkt 29.

20 – Wy?ej wymieniony, pkt 29 i 30.

21 – Zobacz powy?ej, pkt 47.

22 – Wy?ej wymieniony w przypisie 7, pkt 57.

23 – Zobacz mi?dzy innymi wyrok z dnia 22 czerwca 1989 r. w sprawie 103/88 Fratelli Costanzo, Rec. str. 1839, pkt 29; ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 51 oraz wyrok z dnia 20 maja 2003 r. w sprawach po??czonych C?465/00, C?138/01 i C?139/01 Österreichischer Rundfunk i in., Rec. str. I?4989, pkt 98.

24 – Zobacz np. nowy wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C?102/02 Beuttenmüller, Rec. str. I?0000, w szczególno?ci pkt 37.

25 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 5 lutego 1963 r. w sprawie 26/62 Van Gend & Loos, Rec. str. 3, pkt 26.

26 – Zobacz pkt 26 i pkt 42 i nast. powy?ej.

27 – Zobacz odpowiednio wyroki z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec. str. 53,

pkt 30 i z dnia 10 czerwca 1999 r. w sprawie C-346/97 Braathens, Rec. str. I-3419, pkt 30.

28 – Zobacz w tym zakresie ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 55.

29 – Zobacz pkt 26 powyżej.

30 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Kügler, pkt 60.