OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
CHRISTINE STIX-HACKL
przedstawiona w dniu 8 lipca 2004 r. [1]

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 część B 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 część 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

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.

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 używania.

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 odwołano, 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.

4 — Wyżej wymieniony w przypisie 3.

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 część B lit. f) szóstej dyrektywy. Sąd odsyłający wskazuje, że wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Fischer dotyczył niedozwolonego urządzania gier losowych, a w niniejszej sprawie chodzi o automaty do gry posiadające urzędowe zezwolenie. Ponadto automaty do gry znajdujące się w kasynach publicznych zasadniczo różnią 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 wypłacanego 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 część 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 urządzanie 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 część B lit. f) szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że Państwo Członkowskie nie jest uprawnione do objęcia podatkiem od wartości dodanej urządzania gier losowych i zakładów, jeżeli urządzanie takiej gry przez autoryzowane, publiczne kasyno jest zwolnione z podatku?

2) Czy art. 13 część 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 niezbędne 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 część B lit. f) szóstej dyrektywy [...]?".

B — *W sprawie C-462/02*

12. S. Akritidis prowadził w latach od 1987 do 1991 salon gier „Monte-Carlo" w Herne-Eickel (Niemcy), w którym urządzał gry

w ruletkę i w karty, na co posiadał 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 zwaną tablicę do kart. Jednakże zarówno przy grze w ruletkę, jak również przy grze w karty nie stosował się 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 włączył do opodatkowania również obroty z prowadzonych bez zezwolenia gier w ruletkę i w karty. W wyniku odwołania S. Akritidisa urząd ten, na podstawie wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Fischer, zwolnił z podatku grę w ruletkę, w dalszym ciągu traktując jednakże niedozwolone urządzanie gier w karty jako podlegające obowiązkowi podatkowemu.

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

15. Finanzamt sprzeciwia się tej tezie w rewizji skierowanej do Bundesfinanzhof, sądu odsyłającego. Zdaniem Finanzamt, gra w karty urządzana przez skarżącego jest tylko względnie porównywalna z grami w karty oferowanymi przez publiczne kasyna, wobec czego nie zaistniał pomiędzy tymi grami stosunek konkurencji wymagany przez Trybunał Sprawiedliwości w sprawie Fischer. Wbrew temu twierdzeniu S. Akritidis podnosi, że urządzane 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 Trybunał Sprawiedliwości wyszedł z założenia, że (niedozwolona) gra urządzana przez Karlheinza Fischera odpowiadała grom w ruletkę urządzanym przez prawidłowo autoryzowane, publiczne kasyna, sąd odsyłający zmierza do uzyskania wyjaśnienia, czy dla zastosowania zwolnienia z podatku zgodnie z art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy wystarczy, aby gry w karty były urządzane zarówno w publicznych kasynach, jak również poza nimi, czy też 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 część B lit. f) szóstej dyrektywy [...] zabrania Państwu Członkowskiemu objęcia podatkiem od wartości dodanej urządzania gry w karty już z tego względu, że urządzanie gry w karty przez autoryzowane, publiczne kasyno jest z podatku zwolnione, czy też

niezbędne jest ponadto wykazanie, że gry w karty urządzane poza publicznymi kasynami są w istotnych aspektach, takich jak reguły gry, maksymalna stawka i maksymalna wygrana, porównywalne z grami w karty urządzanymi w kasynach?

2) Czy osoba urządzająca gry w karty może powołać się na zwolnienie z podatku ustanowione w art. 13 część B 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 część B lit. f) szóstej dyrektywy zabrania objęcia podatkiem od wartości dodanej urządzania gier ze stawką pieniężną już wówczas, gdy urządzanie gier losowych tego samego rodzaju — takich jak eksploatacja automatu do gry albo urządzanie 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 urządzanymi poza takimi kasynami, również w zakresie swych istotnych cech.

1) Podstawowe twierdzenia stron

19. *S. Akritidis* nie złożył 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 męża nie narusza art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy, ponieważ automaty te znacząco różniły 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 część B lit. f) szóstej dyrektywy w zakresie uznania Państw Członkowskich, o ile zachowana zostanie zasada neutralności podatkowej, jak stwierdził Trybunał Sprawiedliwości w wyroku w sprawie Fischer. Naruszenie tej zasady nastąpiłoby jednakże jedynie, gdyby porównywalne działalności były poddane różnemu opodatkowaniu podatkiem obrotowym. Usługi są względem siebie porównywalne, jeżeli — z punktu widzenia konsumenta — są wobec siebie

wystarczająco konkurencyjne. Przy ocenie tej kwestii należy wziąć pod uwagę wszelkie czynniki, które określają użyteczność i wartość usługi dla konsumenta, przy czym nie zależy to jedynie od zewnętrznej i wyabstrahowanej formy takiej usługi, ale również od tego, na jakich warunkach może ona zostać wykonana, na czym dokładnie polega i jakie korzyści i skutki ujemne wiążą się z tą usługą dla konsumenta.

21. Zdaniem E. Linneweber, pomiędzy automatami do gry, o które chodzi w postępowaniu przed sądem krajowym, a automatami znajdującymi się w autoryzowanych, publicznych kasynach istnieją tak duże różnice co do miejscowej i czasowej dostępności, zakresu odbiorców usługi, technicznej charakterystyki gry (minimalny czas gry, stawka maksymalna, minimalna wygrana) i co do otoczenia gry, że z punktu widzenia konsumenta obydwie formy gier nie są względem siebie konkurencyjne i dlatego w świetle zasady neutralności podatkowej mogą one być traktowane odmiennie. Nawet gdyby przyjąć, że obydwie formy gier są porównywalne, to i tak zachowana jest równość obciążeń poprzez pobór podatku od kasyn („Spielbankenabgabe"), nałożonego na automaty pieniężne w autoryzowanych, publicznych kasynach.

22. Również *rząd niemiecki* podkreśla, że automaty do gry i gry w karty, o które chodzi w obydwu postępowaniach przed sądem krajowym, różnią się znacząco od automatów do gry ustawionych w autoryzowanych, publicznych kasynach i urządzanych tam grach w karty (np. co do przebiegu gry, możliwości wygranej, czasu gry i wysokości stawek). Podatkowe rozróżnienie pomiędzy grami urządzanymi w autoryzowanych, publicznych kasynach a grami urządzanymi poza takimi kasynami jest wobec tego nie tylko wskazane ze względów rzeczowych, ale również zgodne z prawem wspólnotowym, a w szczególności z zasadą neutralności podatkowej i mieści się w zakresie swobodnego uznania przyznanego Państwom Członkowskim.

23. Jak wynika z wyroku w sprawie Fischer, zasada neutralności podatkowej zabrania wprawdzie wprowadzania ogólnego rozróżnienia w zakresie opodatkowania pomiędzy usługami dozwolonymi i niedozwolonymi, ale nie nakazuje poddawania wszystkich dozwolonych gier losowych identycznym podatkom i obciążeniom, jeżeli gry te są rzeczywiście różnej natury. W związku z tym niemiecki ustawodawca przypisał różnym dozwolonym grom, w zależności od ich rodzaju i miejsca urządzania, różne skutki prawne. Wobec istnienia podstawowych różnic pomiędzy grami losowymi urządzanymi w autoryzowanych, publicznych kasynach a grami urządzanymi poza takimi kasynami brak jest stosunku konkurencji pomiędzy tymi grami. W celu ustalenia, czy dwie gry są względem siebie konkurencyjne, możliwe jest uzupełniające zastosowanie zasad rozwiniętych przez organy wspólnotowe dla określenia rzeczowo i miejscowo „właściwego rynku" w rozumieniu art. 82 WE.

24. Ponadto rząd niemiecki jest zdania, że ma on prawo opodatkować w zakresie podatku od wartości dodanej gry losowe urządzane poza autoryzowanymi, publicznymi

kasynami gry, ponieważ w przypadku gier urządzanych w takich publicznych kasynach podatek ten jest pobierany poprzez podatek od kasyn („Spielbankenabgabe").

25. *Komisja* twierdzi, że art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy w zakresie materialnym ustanawia jako przesłankę jedynie urządzanie „innych rodzajów hazardu", bez uzależniania od kryteriów, do których odnosi się opodatkowanie w Niemczech, a więc do podmiotu urządzającego gry lub do miejsca ich urządzania. Zasada neutralności podatkowej zabrania w szczególności, aby przedsiębiorcy, którzy dokonali transakcji tego samego rodzaju, byli traktowani odmiennie w zakresie podatku od wartości dodanej. W każdym razie z wyroku w sprawie Fischer wynika, że Państwa Członkowskie nie są uprawnione do ograniczenia zakresu zwolnienia podatkowego jedynie do dozwolonych gier losowych. Zgodnie z szóstą dyrektywą decydujące znaczenie może mieć wyłącznie kwestia, czy w istocie chodzi o tę samą grę, nie zważając na ewentualne różnice w zakresie jej specyficznych właściwości. W konkretnym przypadku ocena tej kwestii leży w kompetencji sądów lub urzędów krajowych.

2. Ocena

26. Jak wskazały słusznie wszystkie strony obydwu postępowań, z wyroku w sprawie Fischer [5] wynika, że Państwa Członkowskie wprawdzie są uprawnione na podstawie art. 13 część B lit. f) do określania przesłanek i granic zwolnienia od podatku gier losowych, jednakże są 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 tą zasadą a tego rodzaju regulacją jak rozpatrywana niemiecka ustawa o podatku od wartości dodanej, zgodnie z którą, jak wynika

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.

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 wprawdzie, 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 — włącznie ze środowiskiem gry i miejscową dostępnością 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 chodziło o kwestię równego traktowania w zakresie skutków podatkowych gry losowej urządzanej poza autoryzowanym, publicznym kasynem, odpowiadającej grze w ruletkę, jaką urządza się zgodnie z prawem w autoryzowanych publicznych kasynach.

35. W tym zakresie należy stwierdzić, że we wskazanym przypadku urządzanie gry w ruletkę poza autoryzowanym, publicznym kasynem było jednocześnie niedozwolone i Trybunał Sprawiedliwości udzielił odpowiedzi w kwestii zgodności opodatkowania tej gry losowej z zasadą neutralności podatkowej, biorąc ostatecznie pod uwagę przede wszystkim cechę legalności czy nielegalności gry losowej. Trybunał stwierdził 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].

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

9 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Fischer, pkt 28.

36. Mając na uwadze powyższe, gry losowe nie mogą 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 urządzanej nielegalnie poza autoryzowanym, publicznym kasynem.

37. Ponadto na podstawie wyroku w sprawie Fischer należy również zaprzeczyć tezie, jakoby mając na uwadze zasadę neutralności podatkowej, gry losowe były odmienne li tylko z tej przyczyny, że są one urządzane przez publiczne kasyna lub w takich kasynach. Właśnie w tym orzeczeniu Trybunał stwierdził, że Państwo Członkowskie nie ma prawa nałożyć podatku od wartości dodanej na grę losową — urządzaną właśnie poza autoryzowanym, publicznym kasynem — jeżeli urządzanie takiej gry przez autoryzowane, publiczne kasyno jest zwolnione od podatku [10].

38. Trybunał Sprawiedliwości nie mógłby stwierdzić w powyższy sposób, gdyby rzeczywiście było tak, że gry losowe urządzane przez autoryzowane, publiczne kasyno różnią się znacząco od gier losowych urządzanych przez przedsiębiorców — już ze względu na odmienny dostęp, środowisko gry, „kulturę gry" lub inny krąg użytkowników.

39. Należy jednakże odpowiedzieć na podstawowe pytanie, czy i ewentualnie pod jakimi warunkami sporne gry w postępowaniu przed sądem krajowym — automaty do gry i gry w karty — należy uznać, jak to zostało sformułowane w wyroku w sprawie Fischer, za *„takie"* gry losowe, które urządzane 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 „świadczeniem wzajemnym" gracza — stawką. Jak dalece należy jednakże rozróżniać między sobą gry losowe pod względem ich formy i charakterystyki w niniejszym kontekście?

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

10 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Fischer, pkt 31.

11 — Wyrok z dnia 17 września 2002 r. w sprawie C-498/99, Rec. str. I-7173, pkt 70 opinii.

42. Pozbawiałoby to Państwa Członkowskie praktycznie jakiejkolwiek swobody uznania w zakresie określania „warunków i ograniczeń" zwolnienia podatkowego na podstawie art. 13 część B lit. f). Taka swoboda uznania ma jednakże właśnie umożliwić Państwom Członkowskim nałożenie podatku od wartości dodanej na niektóre formy gier losowych [12].

43. Innymi słowy, Państwo Członkowskie jak najbardziej ma prawo ograniczyć opodatkowanie gier losowych, lub inaczej, ma prawo ograniczyć zakres zwolnienia od podatku do określonych form gier losowych. Państwo Członkowskie 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 — określająca, 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 duże są 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 wystąpienie drobnych różnic w strukturze, właściwościach lub zasadach danej gry. Prawdą jest, że, jak wskazała E. Linneweber, Trybunał Sprawiedliwości w wyrokach w sprawie Glawe i w sprawie Towns & Country Factors oparł się na konkretnej charakterystyce struktury gry i jej przebiegu [13]. Jednakże wyroki te nie dotyczyły, jak w niniejszej sprawie, kwestii

12 — Zobacz moją opinię w ww. sprawie Town & Country Factors, pkt 69. Zobacz również opinię 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 również moje wyjaśnienia w ww. sprawie Town & Country Factors, pkt 68–74, jak również w ww. sprawie Glawe.

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 będących „tego samego rodzaju i z tego względu konkurencyjnych wobec siebie". W związku z tym, jak już zostało to stwierdzone przez Trybunał 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] Trybunał 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 okoliczność, że sprawy wskazane w poprzednim akapicie dotyczyły 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 okoliczność, 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 służą 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. Trybunał Sprawiedliwości przyjął takie założenie na przykład w sprawie Komisja przeciwko Francji, przyjmując jako kryterium decyzję 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].

14 — Dosłownie w ww. wyroku z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22; zob. również wyżej, pkt 27.

15 — Wyżej wymieniony wyrok z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 27 i 28.

16 — Wyżej wymieniony wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 30.

17 — Między innymi wyroki: z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawach połączonych 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 — Wyżej wymieniony wyrok z dnia 3 maja 2001 r., pkt 27.

53. Jeżeli w ten sam sposób dokona się również oceny gier losowych, to gry takie należy uznać za gry tego samego rodzaju, jeżeli „służą one tym samym potrzebom" konsumenta, czyli gracza, a więc posiadają podobne zastosowanie, tzn. jeżeli istniejące różnice pomiędzy dwoma grami losowymi tego samego typu, np. pomiędzy dwoma wariantami gry w karty, nie są istotne ze względu na decyzję konsumenta w przedmiocie wzięcia udziału w jednej albo drugiej grze losowej. W takim przypadku podlegające ocenie gry losowe posiadałyby 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 przeciętnego 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 przeciętnego konsumenta zastosowanie porównywalne z automatami do gry i grami w karty oferowanymi przez publiczne kasyna i służą zaspokojeniu tej samej potrzeby albo czy, w przeciwnym razie, różnią się od siebie znacząco.

56. Mając na uwadze, że zachęta do udziału w grze losowej ze stawką pieniężną 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 przeciętnego konsumenta o podjęciu gry może mieć w szczególności możliwa wysokość wygranej i ogólnie ryzyko gry.

57. Jeśli chodzi o twierdzenie E. Linneweber i rządu 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 Trybunał Sprawiedliwości obalił 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 część B lit. f) szóstej dyrektywy zabrania nałożenia podatku na eksploatację automatu do gry,jeżeli eksploa-

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

20 — Wyżej wymieniony, pkt 29 i 30.

tacja 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 przeciętnego 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 część 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 urządzane w publicznych kasynach i urządzane poza takimi kasynami mają dla przeciętnego 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.

60. Jeśli chodzi o złożony 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 dotyczył 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 część 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 część B lit. f) dla zakładów, loterii i innych rodzajów hazardu nie jest bezwarunkowe, a równocześnie jest zbyt nieokre-

21 — Zobacz powyżej, pkt 47.

ślone, aby mogło ono stanowić zobowiązania niedwuznaczne i aby mogło być w związku z tym stosowane bezpośrednio. Niejednoznacznego charakteru art. 13 część 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 stawką pieniężną 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 wyłączają 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 część 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 okoliczność, iż przepis prawa wspólnotowego wymaga interpretacji — na przykład w świetle zasady neutralności podatkowej — nie wyklucza, że przepis ten jest wystarczająco precyzyjny i dookreślony, tak że jednostka może się na niego powołać przed sądem krajowym [24]. Postępowanie prejudycjalne dotyczące wykładni prawa wspólnotowego służy właśnie celowi jednolitego stosowania — w szczególności przeciwko odmiennemu prawu krajowemu —

22 — Wyżej wymieniony w przypisie 7, pkt 57.

23 — Zobacz między 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 połączonych 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-5405, w szczególności pkt 37.

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 część 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 powołania 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 długo jak przy określaniu przesłanek i granic zwolnienia podatkowego zgodnie z art. 13 część 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 część 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 stawką pieniężną 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].

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. powyżej.

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.

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-453/02 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 część 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 część 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 przeciętnego 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 część B lit. f) szóstej dyrektywy w celu przeciwstawienia się regulacji krajowej niezgodnej z tym przepisem".

W sprawie C-462/02

„1) Artykuł 13 część 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 urządzane w publicznych kasynach i urządzane poza takimi kasynami mają dla przeciętnego 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 część B lit. f) szóstej dyrektywy w celu przeciwstawienia się regulacji krajowej niezgodnej z tym przepisem".