Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 12 września 2024 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 135 ust. 1 lit. i) – Zwolnienia – Zakłady, loterie i inne gry hazardowe – Przesłanki i granice – Zasada neutralności podatkowej – Utrzymanie skutków uregulowania krajowego – Prawo do zwrotu – Bezpodstawne wzbogacenie – Pomoc państwa – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – Żądanie zwrotu podatku w formie odszkodowania

W sprawie C-741/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal de première instance de Liège (sąd pierwszej instancji w Liège, Belgia) postanowieniem z dnia 18 listopada 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 grudnia 2022 r., w postępowaniu:

Casino de Spa SA,

Ardent Betting SA,

Ardent Finance SA,

Artekk SRL (przejęta przez Circus Belgium SA),

Circus Belgium SA,

Circus Services SA,

Gambling Management SA,

Games Services SA,

Gaming1 SRL,

Guillemins Real Estate SA,

Immo Circus Wallonie SA,

Mr Joker SRL,

Pres Carats Sports SA,

* Język postępowania: francuski.

Pro Sécurité SRL,

Royal Namur SA,

Euro 78 SRL,

Lucky Bet SRL,

Reflex SA,

Slots SRL,

Winvest SRL,

Parction SA,

Ardent Casino Belgium SA,

Ardent Casino International SA,

Ardent Namur Immo SA,

Odds Sportbar SRL,

HQ1 SRL,

Tour de Baschamps SRL

przeciwko

État belge (SPF Finances),

przy udziale:

État belge (SPF Justice),

La Chambre des Représentants,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, L. Bay Larsen (sprawozdawca), wiceprezes Trybunału, T. von Danwitz, A. Kumin i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Casino de Spa SA, Ardent Betting SA, Ardent Finance SA, Artekk SRL (przejętej przez Circus Belgium SA), Circus Belgium SA, Circus Services SA, Gambling Management SA, Games Services SA, Gaming1 SRL, Guillemins Real Estate SA, Immo Circus Wallonie SA, Mr Joker SRL, Pres Carats Sports SA, Pro Sécurité SRL, Royal Namur SA, Euro 78 SRL, Lucky Bet SRL, Reflex SA, Slots SRL, Winvest SRL, Parction SA, Ardent Casino Belgium SA, Ardent Casino International SA, Ardent Namur Immo SA, Odds Sportbar SRL, HQ1 SRL i Tour de Baschamps SRL – V. Lamberts i M. Levaux, avocats,

– w imieniu rządu belgijskiego – S. Baeyens, P. Cottin i C. Pochet, w charakterze pełnomocników, których wspierali V. Ramognino, avocat, i P. Vlaemminck, advocaat,

– w imieniu rządu czeskiego – L. Halajová, M. Smolek i J. Vláčil, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller i P.-L. Krüger, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia, J. Carpi Badía i M. Herold, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 kwietnia 2024 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 4 ust. 3 TUE, art. 107 i 267 TFUE, zasad neutralności podatkowej i skuteczności oraz art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Casino de Spa SA i 26 pozostałymi skarżącymi a État belge (SPF Finances) (service public fédéral Finances, federalna administracja podatkowa, Belgia), w przedmiocie decyzji dotyczącej podatku od wartości dodanej (VAT) należnego za okres od 1 lipca 2016 r. do 21 maja 2018 r., a także grzywien i odsetek za zwłokę dotyczących tego należnego VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

i) zakłady, loterie i inne gry losowe lub hazardowe, z zastrzeżeniem warunków i ograniczeń określonych przez każde państwo członkowskie".

Prawo belgijskie

4 Artykuł 1 § 14 code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeksu podatku od wartości dodanej, *Moniteur belge* z dnia 17 lipca 1969 r., s. 7046), zmienionego ustawą programową z dnia 1 lipca 2016 r., stanowił:

„Do celów niniejszego kodeksu stosuje się następujące definicje:

1° »gry hazardowe«:

a) gry, pod jakąkolwiek nazwą, które dają szansę wygrania nagrody lub premii w pieniądzu lub w naturze, w których przebieg gracze nie mogą ingerować ani na początku, ani w trakcie gry, ani na końcu gry, a zwycięzcy są wyznaczani wyłącznie poprzez losowanie lub w oparciu o jakąkolwiek inną okoliczność wynikającą z przypadku;

b) gry, pod jakąkolwiek nazwą, które zapewniają uczestnikom wszelkiego rodzaju konkursu możliwość uzyskania nagrody lub premii pieniężnych lub w naturze, chyba że konkurs prowadzi do zawarcia umowy pomiędzy zwycięzcami a organizatorem tego konkursu;

2° »loterie«: każda okoliczność umożliwiająca poprzez zakup losów na loterię konkurowanie o nagrody lub premie pieniężne lub w naturze, gdzie wygrywający są wyznaczani poprzez losowanie lub w oparciu o jakąkolwiek inną okoliczność wynikającą z przypadku, na którą nie mogą wywierać żadnego wpływu".

5 Artykuł 44 § 3 kodeksu podatku od wartości dodanej, zmienionego ustawą programową z dnia 1 lipca 2016 r., stanowił:

„Zwalnia się również z podatku:

[…]

13°

a) loterie,

b) inne gry hazardowe, z wyjątkiem gier oferowanych drogą elektroniczną, o których mowa w art. 18 § 1 akapit drugi pkt 16".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

6 Casino de Spa i inne spółki skarżące w postępowaniu głównym tworzą grupę VAT Gaming Ardent i oferują gry online.

7 Działalność ta była zwolniona z VAT w Belgii do dnia 1 lipca 2016 r., kiedy to przyjęto przepisy znoszące zwolnienie z VAT gier hazardowych online innych niż loterie.

8 Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny, Belgia) stwierdził nieważność tych przepisów wyrokiem z dnia 22 marca 2018 r. ze względu na naruszenie przewidzianych w prawie belgijskim zasad podziału kompetencji między belgijskie państwo federalne a regiony belgijskie. Sąd ten nie zbadał we wspomnianym wyroku pozostałych podniesionych przed nim zarzutów, w szczególności dotyczących naruszenia dyrektywy 2006/112, zasady neutralności podatkowej oraz art. 107 i 108 TFUE, uznawszy, że zarzuty te nie mogą prowadzić do stwierdzenia nieważności rzeczonych przepisów w szerszym zakresie. W wyroku tym sąd postanowił również utrzymać w mocy skutki tych przepisów, powołując się na trudności budżetowe i administracyjne, jakie spowodowałby zwrot uiszczonych już podatków.

9 W wyroku z dnia 8 listopada 2018 r. Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny) wyjaśnił, że skutki przepisów znoszących zwolnienie z VAT od gier hazardowych online innych niż loterie, których nieważność stwierdził w wyroku z dnia 22 marca 2018 r., zostały utrzymane w mocy w odniesieniu do podatków zapłaconych za okres od 1 lipca 2016 r. do 21 maja 2018 r.

10 W następstwie tych wyroków grupa VAT Gaming Ardent wykazała w części deklaracji VAT za wrzesień 2019 r. dotyczącej korekty VAT na swoją rzecz kwotę 29 328 371,20 EUR, odpowiadającą kwocie VAT zapłaconego za okres od 1 lipca 2016 r. do 21 maja 2018 r., i zażądała zwrotu salda VAT w wysokości 15 581 402,06 EUR.

11 W dniu 5 grudnia 2019 r. belgijski organ podatkowy sporządził protokół, w którym wskazał, że wniosek ten jest sprzeczny z wyrokami Cour constitutionnelle (trybunału konstytucyjnego) z dni 22 marca i 8 listopada 2018 r. i że w związku z tym grupa VAT Gaming Ardent jest zobowiązana do zapłaty kwoty 29 328 370,36 EUR tytułem VAT, powiększonej o grzywny i odsetki.

12 W następstwie odwołania wniesionego przez grupę VAT Gaming Ardent od tego protokołu kwota nałożonych na nią grzywien została obniżona.

13 W dniu 12 października 2020 r. grupa VAT Gaming Ardent wniosła do tribunal de première instance de Liège (sądu pierwszej instancji w Liège, Belgia), który jest sądem odsyłającym, skargę na decyzję z dnia 14 sierpnia 2020 r. dotyczącą VAT należnego za okres od 1 lipca 2016 r. do 21 maja 2018 r., grzywien i odsetek za zwłokę. Tytułem ewentualnym powołuje się ona na odpowiedzialność państwa belgijskiego z powodu zawinionego działania Cour constitutionnelle (trybunału konstytucyjnego) polegającego na tym, że sąd ten postanowił utrzymać w mocy skutki przepisów, które uchylił, oraz, tytułem dalszego żądania ewentualnego, na odpowiedzialność państwa belgijskiego z tytułu zawinionego działania ustawodawcy.

14 W tej sytuacji tribunal de première instance de Liège (sąd pierwszej instancji w Liège) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy [2006/112] oraz zasadę neutralności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie odmiennemu traktowaniu przez państwo członkowskie – przy założeniu, że chodzi o usługi podobne – loterii online oferowanych przez Loterie Nationale (loterię narodową), przedsiębiorstwo publiczne, które są zwolnione z [VAT], i innych gier hazardowych online oferowanych przez podmioty prywatne, które podlegają [VAT]?

2) Czy w ramach odpowiedzi na poprzednie pytanie, w celu ustalenia, czy chodzi o dwie podobne kategorie, które są konkurencyjne wobec siebie i które wymagają takiego samego traktowania z punktu widzenia [VAT], czy też chodzi o odrębne kategorie, które pozwalają na zróżnicowane traktowanie, sąd krajowy powinien wziąć pod uwagę jedynie to, czy te dwie formy gier są ze sobą konkurencyjne z punktu widzenia przeciętnego konsumenta, w tym znaczeniu, że usługi są podobne, jeżeli mają podobne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta na podstawie kryterium porównywalności używania, oraz gdy istniejące różnice nie wpływają znacząco na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednego lub drugiego rodzaju usług (kryterium substytucji), czy też musi uwzględniać inne kryteria, takie jak istnienie uprawnienia dyskrecjonalnego państwa członkowskiego do zwolnienia niektórych kategorii gier i objęcia innych podatkiem VAT, okoliczność, że loterie należą do odrębnej kategorii gier, o której mowa w art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy [2006/112], różne ramy prawne mające zastosowanie do Loterie Nationale i innych gier hazardowych, różne organy kontrolne lub cele społeczne i cele ochrony graczy realizowane przez przepisy mające zastosowanie do Loterie Nationale?

3) Czy zasadę lojalnej współpracy ustanowioną w art. 4 ust. 3 [TUE] w związku z art. 267 [TFUE], przepisami dyrektywy [2006/112] oraz, w danym wypadku, zasadą skuteczności, należy interpretować w ten sposób, że pozwala ona trybunałowi konstytucyjnemu państwa członkowskiego na utrzymanie w mocy – z własnej inicjatywy i bez wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE – na podstawie przepisu prawa krajowego – w tym przypadku art. 8 loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle (ustawy specjalnej z dnia 6 stycznia 1989 r. o trybunale konstytucyjnym) – powstałych w przeszłości skutków przepisów krajowych dotyczących [VAT], które zostały uznane za sprzeczne z konstytucją krajową i na tej podstawie stwierdzono ich nieważność, a na których niezgodność z prawem Unii powołano się również na poparcie skargi o stwierdzenie nieważności wniesionej do sądu krajowego, przy czym zarzut ten pozostał bez rozpoznania przez ten sąd, z ogólnego powodu »trudności budżetowych i administracyjnych, jakie spowodowałby zwrot uiszczonych już podatków«, pozbawiając w ten sposób całkowicie podatników będących podatnikami VAT prawa do zwrotu VAT pobranego z naruszeniem prawa Unii?

4) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na poprzednie pytanie, czy te postanowienia i przepisy oraz zasady interpretowane w szczególności w świetle wyroku z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), na mocy którego ogólne zasady prawa wspólnotowego, w tym zasada neutralności podatkowej, przyznają podmiotowi gospodarczemu, który dokonał dostaw towarów lub świadczenia usług, prawo do odzyskania kwot, których zapłaty zażądano od niego ze względu na te dostawy lub świadczenia w wyniku błędu (wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211), zobowiązują dane państwo członkowskie do zwrotu podatnikom VAT pobranego z naruszeniem prawa Unii, gdy wynika ono – jak w niniejszej sprawie – z wydanego w późniejszym czasie wyroku Trybunału, stwierdzającego w odpowiedzi na pytania prejudycjalne, po pierwsze, że przepisy krajowe, których nieważność stwierdzono, są niezgodne z dyrektywą [2006/112] oraz, po drugie, że orzeczenie Cour constitutionnelle (trybunału konstytucyjnego) o utrzymaniu w mocy powstałych w przeszłości skutków przepisów, których nieważność stwierdzono, jest niezgodne z prawem Unii?

5) Czy ustanowione w art. 29, 30, 31, 32, 33 i 34 loi-programme du 1er juillet 2016 (ustawy programowej z dnia 1 lipca 2016 r.) – których nieważność została stwierdzona wyrokiem Cour constitutionnelle (trybunału konstytucyjnego) nr 34/2018 z dnia 22 marca 2018 r., lecz których skutki zostały utrzymane w mocy po tej dacie w odniesieniu do podatków zapłaconych już w okresie od 1 lipca 2016 r. do 21 maja 201[8] r. – odmienne traktowanie loterii, bez względu na to, czy są one tradycyjne, czy też online, oraz innych gier i zakładów online stanowi selektywną korzyść na rzecz operatorów tych loterii, a zatem pomoc przyznaną przez państwo belgijskie lub przy użyciu zasobów państwa belgijskiego, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom, niezgodną z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 [TFUE]?

6) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na poprzednie pytanie, czy nałożony na państwa członkowskie obowiązek zapewnienia ochrony praw podmiotów prawa dotkniętych niezgodnym z prawem wprowadzeniem w życie omawianej pomocy, wynikający w szczególności z wyroku z dnia 5 października 2006 r., Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644), zasada lojalnej współpracy oraz ogólne zasady prawa wspólnotowego, w tym zasada neutralności podatkowej, które przyznają podmiotowi gospodarczemu, który dokonał dostaw towarów lub świadczenia usług, prawo do odzyskania kwot, których zapłaty zażądano od niego ze względu na te dostawy lub świadczenia w wyniku błędu [wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer, (C-309/06, EU:C:2008:211)], pozwalają podatnikom, którzy naliczyli VAT na podstawie niezgodnej z prawem pomocy państwa, na odzyskanie równowartości zapłaconego podatku w formie odszkodowania za poniesioną szkodę?”.

W przedmiocie wniosku o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo

15 Po przedstawieniu opinii przez rzecznik generalną na posiedzeniu w dniu 25 kwietnia 2024 r. skarżący w postępowaniu głównym złożyli pismem, które wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 30 maja 2024 r., wniosek o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania.

16 Na poparcie tego wniosku skarżący w postępowaniu głównym podnoszą, że żądania dotyczą kwestii prawnej uznania bezpośredniej skuteczności art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, która nie została przedłożona Trybunałowi przez sąd odsyłający i co do której skarżący nie mogli zatem przedstawić swoich uwag. Nie zgadzają się oni również z opinią rzecznik generalnej w tej kwestii.

17 W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z art. 83 regulaminu postępowania Trybunał może, w każdej chwili, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, postanowić o otwarciu ustnego etapu postępowania na nowo, w szczególności jeżeli uzna, że okoliczności zawisłej przed nim sprawy nie są wystarczająco wyjaśnione lub też jeśli sprawa ma zostać rozstrzygnięta na podstawie argumentu, który nie był jeszcze przedmiotem dyskusji.

18 Należy również przypomnieć, że statut Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz regulamin postępowania nie dają stronom możliwości przedkładania uwag w odpowiedzi na opinię przedstawioną przez rzecznika generalnego (wyrok z dnia 31 stycznia 2023 r., Puig Gordi i in., C-158/21, EU:C:2023:57, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Ponadto na podstawie art. 252 akapit drugi TFUE rzecznik generalny przedstawia publicznie, przy zachowaniu całkowitej bezstronności i niezależności, uzasadnioną opinię w sprawach, które zgodnie ze statutem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wymagają jego zaangażowania. Trybunał nie jest związany ani tą opinią, ani uzasadnieniem, w oparciu o które rzecznik generalny dochodzi do zawartych w opinii wniosków. W konsekwencji okoliczność, że jedna ze stron nie zgadza się z opinią rzecznika generalnego, bez względu na to, jakie kwestie poruszono w tej opinii, nie może sama w sobie stanowić uzasadnienia dla otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo (wyrok z dnia 31 stycznia 2023 r., Puig Gordi i in., C-158/21, EU:C:2023:57, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 W niniejszej sprawie Trybunał uznał, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, że dysponuje wszystkimi elementami niezbędnymi do wydania orzeczenia.

21 W szczególności w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 19 niniejszego wyroku należy zauważyć, że wbrew temu, co podnoszą skarżący w postępowaniu głównym na poparcie swojego wniosku o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania, w zakresie, w jakim czwarte pytanie prejudycjalne dotyczy skutków, jakie należy przypisać art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 przed sądem krajowym, sąd odsyłający siłą rzeczy zwrócił się do Trybunału z pytaniem o uznanie bezpośredniej skuteczności tego przepisu. Wynika z tego, że skarżący mieli okazję przedstawić swoje stanowisko w tym względzie.

22 Tym samym nie zachodzi potrzeba zarządzenia otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

23 Poprzez pytania pierwsze i drugie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się przepisom krajowym, które wprowadzają odmienne traktowanie między zakupem przez Internet losów na loterię a udziałem w innych grach hazardowych online, wyłączając te ostatnie ze zwolnienia z VAT mającego zastosowanie do tych pierwszych.

24 Zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 zakłady, loterie i inne gry hazardowe są zwolnione z VAT z zastrzeżeniem warunków i ograniczeń określonych przez każde z państw członkowskich.

25 Z samego brzmienia tego przepisu wynika, iż pozostawia on państwom członkowskim szeroki zakres swobodnego uznania w zakresie zwolnienia lub opodatkowania wskazanych w nim czynności, skoro pozwala państwom członkowskim na określenie warunków i ograniczeń, od których może być uzależnione przyznanie tego zwolnienia (zob. analogicznie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Ponadto Trybunał wskazał, że uprawnienie państw członkowskich do określenia warunków i ograniczeń zwolnienia z VAT przewidzianego w tym przepisie pozwala im zwolnić z tego podatku tylko niektóre gry hazardowe (wyrok z dnia 24 października 2013 r., Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Jednakże zgodnie z tym przepisem, gdy państwa członkowskie korzystają z uprawnienia do określania warunków i ograniczeń zwolnienia, a zatem do wyboru, czy opodatkują czynności VAT, powinny przestrzegać zasady neutralności podatkowej, która jest nieodłączna wspólnemu systemowi VAT (wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby towary lub usługi podobne, które są zatem konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W celu ustalenia, czy dwie usługi są podobne, należy przede wszystkim wziąć pod uwagę punkt widzenia przeciętnego konsumenta, unikając sztucznych rozróżnień opartych na nieznacznych różnicach (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Dwa towary lub dwie usługi są więc podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta, według kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednego lub drugiego towaru bądź usługi (wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Innymi słowy, chodzi o zbadanie, czy dane świadczenia są wzajemnie zastępowalne z punktu widzenia przeciętnego konsumenta. W takim bowiem przypadku odmienne traktowanie z punktu widzenia VAT może wpływać na wybór konsumenta, co w konsekwencji wskazuje na naruszenie zasady neutralności podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 3 lutego 2022 r., Finanzamt A, C-515/20, EU:C:2022:73, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 W tym względzie należy wziąć pod uwagę nie tylko różnice dotyczące właściwości rozpatrywanych świadczeń oraz wykorzystania tych świadczeń, które są w związku z tym nierozerwalnie związane z tymi świadczeniami, lecz również różnice dotyczące kontekstu, w jakim usługi te są świadczone, o ile te różnice kontekstowe mogą wprowadzać rozróżnienie w mniemaniu przeciętnego konsumenta pod względem zaspokojenia jego własnych potrzeb i w związku z tym mogą mieć wpływ na wybór tego konsumenta (zob. podobnie wyrok z dnia 9 września 2021 r., Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, pkt 41, 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Stąd też Trybunał orzekł, że czynniki o charakterze kulturowym, takie jak zwyczaje lub tradycje, mogą mieć znaczenie dla takiego badania (zob. podobnie wyrok z dnia 9 września 2021 r., Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, pkt 44).

34 Ponadto Trybunał wyjaśnił w odniesieniu do gier hazardowych, że różnice dotyczące minimalnych i maksymalnych wysokości stawek i nagród, prawdopodobieństwa wygranej, dostępnych formatów i interakcji, jaka mogła zaistnieć między graczem a grą, mogą mieć znaczny wpływ na decyzję przeciętnego konsumenta, ponieważ atrakcyjność gier hazardowych zasadniczo polega na możliwości wygranej (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 57).

35 Takie elementy mogą zatem mieć znaczenie przy ustalaniu, czy zakup przez Internet losów na loterię i udział w innych grach hazardowych online mają podobny charakter.

36 O ile wyłącznie do sądu odsyłającego należy ocena, w świetle względów rozważanych w pkt 28–35 niniejszego wyroku, podobieństwa tych usług, o tyle do Trybunału należy dostarczenie mu użytecznych w tym celu wskazówek, aby umożliwić mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu (zob. podobnie wyrok z dnia 20 czerwca 2024 r., GEMA, C-135/23, EU:C:2024:526, pkt 32).

37 W szczególności należy zauważyć, że czynniki o charakterze kulturowym i różnice dotyczące minimalnych i maksymalnych stawek i wygranych, a także szansy wygranej mogą wprowadzać w mniemaniu przeciętnego konsumenta rozróżnienie między loteriami a innymi grami hazardowymi.

38 Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z uregulowaniem krajowym rozpatrywanym w postępowaniu głównym, po pierwsze, w odróżnieniu od innych gier hazardowych, w których umiejętności gracza, takie jak sprawność lub wiedza, mogą mieć wpływ na prawdopodobieństwo wygranej, w przypadku loterii w rozumieniu tych przepisów wyłonieniem wygrywających rządzi wyłącznie przypadek, a ich umiejętności nie mają na to jakiegokolwiek wpływu. Po drugie, w tym kontekście, ponieważ zwycięzca zostaje wyznaczony w ściśle określonym terminie, między zakupem losu na loterię a wynikiem może upłynąć długi czas.

39 Zgodnie ze swą definicją w przepisach krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym loterie charakteryzują się zatem połączeniem okresu oczekiwania na wyłonienie zwycięzców i całkowitego braku wpływu umiejętności graczy na wynik gry.

40 Wydaje się, że takie obiektywne różnice w stosunku do pozostałych gier hazardowych mogą zaś mieć istotny wpływ na decyzję przeciętnego konsumenta o wybraniu tej lub innej kategorii gier, czego zbadanie należy jednak do sądu odsyłającego.

41 Należy natomiast przypomnieć, że tożsamość podmiotów świadczących usługi, forma prawna, w jakiej wykonują oni swoją działalność, kategoria zezwoleń, do której należą dane gry, oraz system prawny mający zastosowanie w dziedzinie kontroli i regulacji nie są co do zasady istotne dla oceny porównywalnego charakteru tych kategorii gier (zob. analogicznie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 46, 51).

42 Podobnie cele uregulowań krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym oraz okoliczność, że loterie są wyraźnie wymienione w art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 są co do zasady bez znaczenia w ramach takiego badania, ponieważ elementy te nie wydają się wprowadzać rozróżnienia w mniemaniu przeciętnego konsumenta, jeśli chodzi o zaspokojenie jego własnych potrzeb.

43 W świetle rozważań przedstawionych w pkt 28–42 niniejszego wyroku wydaje się na pierwszy rzut oka, że rozpatrywane w tych punktach świadczenia nie są do siebie podobne, co oznaczałoby, że odmienne traktowanie, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, jest zgodne z zasadą neutralności podatkowej. Do sądu odsyłającego należy jednak konkretne zbadanie, w świetle wszelkich istotnych okoliczności, czy uregulowanie to narusza tę zasadę.

44 W konsekwencji odpowiedź na pytania pierwsze i drugie powinna brzmieć następująco: art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które wprowadza odmienne traktowanie między zakupem losów na loterię przez Internet, a udziałem w innych grach hazardowych online, wyłączając te ostatnie ze zwolnienia z VAT mającego zastosowanie

do tych pierwszych, o ile obiektywne różnice pomiędzy tymi dwiema kategoriami gier hazardowych mogą mieć istotny wpływ na decyzję przeciętnego konsumenta o wybraniu jednej lub drugiej z tych kategorii gier.

W przedmiocie pytania trzeciego

45 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasadę lojalnej współpracy ustanowioną w art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 267 TFUE, dyrektywą 2006/112 i zasadą skuteczności należy interpretować w ten sposób, że sąd krajowy, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu, może powołać się na przepis krajowy upoważniający go do utrzymania w mocy skutków przepisów krajowych uznanych przez niego za niezgodne z nadrzędnymi normami prawa krajowego, bez zbadania zarzutu, zgodnie z którym przepisy te są również niezgodne z tą dyrektywą.

46 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania [wyrok z dnia 16 maja 2024 r., Toplofikatsia Sofia (Pojęcie miejsca zamieszkania pozwanego), C-222/23, EU:C:2024:405, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo].

47 W tym celu Trybunał może wydobyć z całości informacji przedstawionych mu przez sąd krajowy, a w szczególności z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, te normy i zasady prawa Unii, które wymagają wykładni w świetle przedmiotu sporu zawisłego przed tym sądem [wyrok z dnia 21 marca 2024 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Możliwość korekty w przypadku błędnie zastosowanej stawki), C-606/22, EU:C:2024:255, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo].

48 W niniejszej sprawie, o ile pytanie trzecie dotyczy obowiązków, jakie prawo Unii nakłada na sąd krajowy, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu, o tyle z postanowienia odsyłającego wynika, że pytanie to zostało zadane przez sąd krajowy pierwszej instancji, który zastanawia się nad konsekwencjami ewentualnej niezgodności z art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej przepisu krajowego, który został uchylony przez trybunał konstytucyjny jego państwa członkowskiego ze względu na naruszenie nadrzędnych norm prawa krajowego, a którego skutki zostały utrzymane przez ten trybunał w mocy.

49 W tym kontekście widoczne jest zatem, że w sprawie w postępowaniu głównym sąd odsyłający nie musi orzekać bezpośrednio na temat zachowania trybunału konstytucyjnego swojego państwa członkowskiego, lecz w razie potrzeby wyciągnąć konsekwencje z niezgodności tego przepisu krajowego z prawem Unii w sporze pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym dotyczącym kwoty VAT należnego od tego podatnika.

50 W tych okolicznościach należy przeformułować trzecie pytanie prejudycjalne w ten sposób, że poprzez to pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasada lojalnej współpracy ustanowiona w art. 4 ust. 3 TUE i zasada pierwszeństwa prawa Unii nakładają na sąd krajowy obowiązek odstąpienia od stosowania przepisów krajowych uznanych za niezgodne z art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej, przy czym istnienie wyroku krajowego trybunału konstytucyjnego rozstrzygającego o utrzymaniu w mocy skutków tych przepisów krajowych nie ma w tym względzie znaczenia.

51 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że na podstawie zasady lojalnej współpracy przewidzianej w art. 4 ust. 3 TUE państwa członkowskie są zobowiązane do usunięcia wszystkich bezprawnych konsekwencji naruszenia prawa Unii oraz że taki obowiązek ciąży w ramach jego kompetencji na każdym organie danego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 5 października 2023 r., Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

52 W związku z tym jeżeli organy danego państwa członkowskiego stwierdzą, że uregulowanie krajowe jest sprzeczne z prawem Unii, powinny one z jednoczesnym zachowaniem prawa wyboru środków, jakie mają zostać przyjęte, czuwać nad tym, aby w jak najkrótszym czasie prawo krajowe zostało dostosowane do prawa Unii oraz aby nadać pełną skuteczność prawom, jakie jednostki wywodzą z prawa Unii (wyrok z dnia 5 października 2023 r., Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 Należy również przypomnieć, że zasada pierwszeństwa prawa Unii wymaga od sądu krajowego, do którego kompetencji należy stosowanie przepisów prawa Unii, by – w razie niemożności dokonania wykładni uregulowania krajowego w sposób zgodny z wymogami określonymi w prawie Unii – zapewnił on pełną skuteczność wymogów tego prawa w zawisłym przed nim sporze, w razie konieczności odstępując z własnej inicjatywy od stosowania wszelkich przepisów lub praktyk krajowych, także późniejszych, które są niezgodne z przepisem prawa Unii mającym bezpośrednią skuteczność, bez konieczności zwracania się o wcześniejsze uchylenie tego przepisu krajowego lub praktyki krajowej lub oczekiwania na ich uchylenie w drodze ustawodawczej lub w jakimkolwiek innym trybie ustrojowym [wyrok z dnia 22 lutego 2022 r., RS (Skutki wyroków sądu konstytucyjnego), C-430/21, EU:C:2022:99, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo].

54 Tymczasem art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 ma bezpośrednią skuteczność (zob. analogicznie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 Niewątpliwie – jak wskazano w pkt 25 niniejszego wyroku – przepis ten pozostawia państwom członkowskim pewien zakres uznania przy przyjmowaniu przepisów określających warunki i zakres zwolnienia z VAT, o którym mowa w tym przepisie.

56 Jednakże okoliczność, że państwa członkowskie dysponują na podstawie przepisu dyrektywy pewnym zakresem uznania, nie wyklucza możliwości przeprowadzenia kontroli sądowej w celu sprawdzenia, czy organy krajowe nie przekroczyły tego zakresu uznania [zob. podobnie wyroki: z dnia 9 października 2014 r., Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, pkt 47; z dnia 8 marca 2022 r., Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Bezpośrednia skuteczność), C-205/20, EU:C:2022:168, pkt 30; a także z dnia 27 kwietnia 2023 r., M.D. (Zakaz wjazdu na Węgry), C-528/21, EU:C:2023:341, pkt 98].

57 Tymczasem ograniczenia tego zakresu uznania wynikają w szczególności z zasady neutralności podatkowej. Trybunał orzekł już, że jeżeli warunki lub ograniczenia, od których państwo członkowskie uzależniło przyznanie zwolnienia gier hazardowych z VAT, są niezgodne z zasadą neutralności podatkowej, to państwo członkowskie nie może powołać się na te warunki i ograniczenia, aby odmówić podmiotowi urządzającemu takie gry zwolnienia, którego ma on prawo dochodzić na podstawie dyrektywy 2006/112 (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 68).

58 Należy przypomnieć również, że jedynie Trybunał może, w drodze wyjątku oraz kierując się nadrzędnymi względami pewności prawa, tymczasowo zawiesić wywierany przez prawo Unii skutek w postaci uchylenia przepisów prawa krajowego sprzecznych z prawem Unii. Takie ograniczenie w czasie skutków wykładni tego prawa dokonanej przez Trybunał może zostać orzeczone jedynie w samym wyroku, w którym Trybunał rozstrzyga w przedmiocie wykładni, o którą się do niego zwrócono (wyrok z dnia 5 października 2023 r., Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 Doszłoby do naruszenia pierwszeństwa i jednolitego stosowania prawa Unii, gdyby sądy krajowe były uprawnione do przyznania, choćby tymczasowo, przepisom krajowym pierwszeństwa przed prawem Unii, z którym te przepisy są sprzeczne (wyrok z dnia 5 października 2023 r., Osteopathie Van Hauwermeiren, C-355/22, EU:C:2023:737, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 Zasada pierwszeństwa nakłada zatem na sąd krajowy obowiązek odstąpienia od stosowania przepisów prawa krajowego uznanych za sprzeczne z prawem Unii mającym bezpośrednią skuteczność, nawet jeśli krajowy sąd konstytucyjny postanowił uprzednio odroczyć utratę mocy wiążącej tych przepisów, uznanych za niezgodne z konstytucją (zob. podobnie wyrok z dnia 19 listopada 2009 r., Filipiak, C-314/08, EU:C:2009:719, pkt 85).

61 Trybunał wskazał również, że sąd krajowy, który wykonuje uprawnienie przyznane mu w art. 267 akapit drugi TFUE, jest związany, przy rozstrzyganiu zawisłego przed nim sporu, dokonaną przez Trybunał wykładnią spornych przepisów i w danym przypadku powinien odstąpić od oceny sądu wyższej instancji, jeśli, mając na uwadze tę wykładnię, uzna, że ocena ta nie jest zgodna z prawem Unii (wyrok z dnia 5 października 2010 r., Ełczinow, C-173/09, EU:C:2010:581, pkt 30).

62 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytanie trzecie powinna brzmieć następująco: zasada lojalnej współpracy ustanowiona w art. 4 ust. 3 TUE i zasada pierwszeństwa prawa Unii nakładają na sąd krajowy obowiązek odstąpienia od stosowania przepisów krajowych uznanych za niezgodne z art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej, przy czym istnienie wyroku krajowego sądu konstytucyjnego rozstrzygającego o utrzymaniu w mocy skutków tych przepisów krajowych nie ma w tym względzie znaczenia.

W przedmiocie pytania czwartego

63 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasadę lojalnej współpracy ustanowioną w art. 4 ust. 3 TUE w związku z art. 267 TFUE, dyrektywę 2006/112, zasadę skuteczności i ogólne zasady prawa Unii, a w szczególności zasadę neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że przyznają one podatnikowi prawo do uzyskania zwrotu kwoty VAT pobranej w państwie członkowskim z naruszeniem art. 135 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy.

64 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy w przypadku gdyby stwierdził, że art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu rozpatrywanemu w postępowaniu głównym, skarżący w postępowaniu głównym mieliby prawo do uzyskania zwrotu kwoty VAT zapłaconego na podstawie tego uregulowania.

65 Pytanie to należy zatem rozumieć w ten sposób, że dotyczy ono wykładni przepisów prawa Unii dotyczących zwrotu nienależnego świadczenia (zob. analogicznie wyrok z dnia 6 września 2011 r., Lady & Kid i in., C-398/09, EU:C:2011:540).

66 W tych okolicznościach i w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 46 i 47 niniejszego wyroku należy przeformułować czwarte pytanie prejudycjalne w ten sposób, że poprzez to pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy przepisy prawa Unii dotyczące zwrotu nienależnego świadczenia należy interpretować w ten sposób, że przyznają one podatnikowi prawo do uzyskania zwrotu kwoty VAT pobranej w państwie członkowskim z naruszeniem art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112.

67 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że prawo do uzyskania zwrotu podatków pobranych przez państwo członkowskie z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych podmiotom prawa przez przepisy prawa Unii zakazujące takich podatków, zgodnie z interpretacją Trybunału. Państwa członkowskie mają więc co do zasady obowiązek zwrócić podatki pobrane z naruszeniem prawa Unii [wyrok z dnia 28 września 2023 r., Administrația Județeană a Finanțelor Publice Brașov (Przeniesienie prawa do uzyskania zwrotu), C-508/22, EU:C:2023:715, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo].

68 Jak z tego wynika, prawo do zwrotu nienależnego świadczenia ma na celu usunięcie skutków niezgodności podatku z prawem Unii poprzez neutralizację ciężaru finansowego niesłusznie obciążającego podmiot, który go w ostateczności rzeczywiście ponosi (wyrok z dnia 16 maja 2013 r., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

69 Jednakże, w drodze wyjątku, możliwa jest odmowa takiego zwrotu, jeżeli powodowałby on bezpodstawne wzbogacenie osób mających do niego prawo. Ochrona zagwarantowanych praw, którą zapewnia w tej dziedzinie porządek prawny Unii, nie oznacza zatem konieczności dokonania zwrotu podatków, ceł i opłat pobranych z naruszeniem prawa Unii, jeżeli zostanie wykazane, że osoba zobowiązana do zapłaty tych należności przerzuciła je w rzeczywistości na inne podmioty [zob. podobnie wyroki: z dnia 16 maja 2013 r., Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, pkt 25; a także z dnia 21 marca 2024 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Możliwość korekty w przypadku błędnie zastosowanej stawki), C-606/22, EU:C:2024:255, pkt 34, 35].

70 Wyjątek ten należy jednak interpretować w sposób zawężający, biorąc pod uwagę w szczególności fakt, że przerzucenie podatku na konsumenta niekoniecznie neutralizuje gospodarcze skutki opodatkowania podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 2 października 2003 r., Weber's Wine World i in., C-147/01, EU:C:2003:533, pkt 95).

71 Toteż nawet w sytuacji, gdy zostanie wykazane, że obciążenie nienależnym podatkiem zostało przerzucone na osoby trzecie, jego zwrot na rzecz podmiotu gospodarczego nie prowadzi koniecznie do jego bezpodstawnego wzbogacenia, gdyż zwiększenie stosowanych cen o kwotę rzeczonego podatku może powodować powstanie po jego stronie szkody związanej ze zmniejszeniem się wielkości sprzedaży [zob. podobnie wyroki: z dnia 6 września 2011 r., Lady & Kid i in., C-398/09, EU:C:2011:540, pkt 21; a także z dnia 21 marca 2024 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Możliwość korekty w przypadku błędnie zastosowanej stawki), C-606/22, EU:C:2024:255, pkt 28].

72 Należy również przypomnieć, że istnienie i stopień bezpodstawnego wzbogacenia podatnika w związku ze zwrotem podatku nienależnie pobranego z punktu widzenia prawa Unii mogą zatem zostać ustalone jedynie w oparciu o ocenę ekonomiczną, w której uwzględnione zostaną wszystkie stosowne okoliczności [zob. podobnie wyroki: z dnia 10 kwietnia 2008 r., Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, pkt 43; a także z dnia 21 marca 2024 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Możliwość korekty w przypadku błędnie zastosowanej stawki), C-606/22, EU:C:2024:255, pkt 38].

73 Z powyższego wynika, że na pytanie czwarte odpowiedź powinna brzmieć następująco: przepisy prawa Unii dotyczące zwrotu nienależnego świadczenia należy interpretować w ten sposób, że przyznają one podatnikowi prawo do uzyskania zwrotu kwoty VAT pobranej w państwie członkowskim z naruszeniem art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, pod warunkiem że zwrot ten nie prowadzi do bezpodstawnego wzbogacenia tego podatnika.

W przedmiocie pytania szóstego

74 Poprzez pytanie szóste, które należy zbadać przed pytaniem piątym, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy nałożony na państwa członkowskie obowiązek zapewnienia ochrony praw podmiotów prawa dotkniętych niezgodnym z prawem wdrożeniem pomocy państwa, zasadę lojalnej współpracy i ogólne zasady prawa Unii, a w szczególności zasadę neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że podatnik może otrzymać kwotę równoważną z zapłaconym VAT w formie odszkodowania, jeżeli zwolnienie z tego podatku, z którego skorzystały inne podmioty gospodarcze, stanowi niezgodną z prawem pomoc państwa.

75 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że pytanie szóste dotyczy systemu pomocy państwa, a dokładniej obowiązków spoczywających na sądach krajowych, gdy stwierdzą one, iż zwolnienie z VAT, z którego skorzystały niektóre podmioty gospodarcze, stanowi pomoc państwa wypłaconą bez dokonania uprzedniego zgłoszenia wymaganego przez art. 108 ust. 3 TFUE.

76 W tych okolicznościach i w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 46 i 47 niniejszego wyroku należy przeformułować szóste pytanie prejudycjalne w ten sposób, że poprzez to pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 108 ust. 3 TFUE należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy zwolnienie z VAT, z którego skorzystały niektóre podmioty gospodarcze, stanowi niezgodną z prawem pomoc państwa, podatnik, który nie skorzystał z takiego zwolnienia, może otrzymać w formie odszkodowania kwotę równoważną z zapłaconym przez siebie VAT.

77 W tym względzie należy zauważyć, że rzeczywiście sądy krajowe powinny zagwarantować, by naruszenie art. 108 ust. 3 zdanie ostatnie TFUE wywołało wszelkie konsekwencje zgodnie z ich prawem krajowym, w szczególności w odniesieniu do ważności aktów wykonawczych, jak i do zwrotu wsparcia finansowego przyznanego z naruszeniem tego postanowienia, w związku z czym celem powierzonego sądom krajowym zadania jest podjęcie przez nie środków mających usunąć brak zgodności z prawem wprowadzania w życie pomocy, tak aby jej beneficjent nie mógł nią dysponować w czasie, jaki pozostał do wydania decyzji przez Komisję Europejską (wyrok z dnia 5 marca 2019 r., Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, pkt 89 i przytoczone tam orzecznictwo).

78 Sąd krajowy może również stanąć przed koniecznością rozstrzygnięcia w przedmiocie odszkodowania za szkodę poniesioną wskutek bezprawności środka pomocowego (wyrok z dnia 5 października 2006 r., Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 56).

79 Stąd też wypełnianie ich zadań może wymagać uwzględnienia przez sądy krajowe żądań naprawienia szkód wyrządzonych konkurentom beneficjenta bezprawnie przyznanej pomocy państwa (wyrok z dnia 23 stycznia 2019 r., Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-387/17, EU:C:2019:51, pkt 56).

80 Niemniej jednak ewentualna niezgodność z prawem zwolnienia z podatku w świetle przepisów prawa Unii dotyczących pomocy państwa nie może mieć wpływu na zgodność z prawem poboru samego tego podatku, w związku z czym podmiot zobowiązany do zapłaty tego podatku nie może powoływać się na to, że zwolnienie, z którego korzystają inne osoby, stanowi pomoc państwa w celu uniknięcia zapłaty tego podatku (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 października 2006 r., Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 51; z dnia 3 marca 2020 r., Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 24).

81 Gdyby zaś sąd krajowy uznał, że zwolnienie z VAT, z którego skorzystały niektóre podmioty gospodarcze, stanowi pomoc państwa, przyznanie w formie odszkodowania podatnikowi, który zapłacił ten podatek, kwoty równej zapłaconemu VAT skutkowałoby właśnie umożliwieniem temu podatnikowi uniknięcia zapłaty tego podatku.

82 W konsekwencji odpowiedź na pytanie szóste powinna brzmieć następująco: art. 108 ust. 3 TFUE należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy zwolnienie z VAT, z którego skorzystały niektóre podmioty, stanowi niezgodną z prawem pomoc państwa, podatnik, który nie skorzystał z takiego zwolnienia, nie może otrzymać w formie odszkodowania kwoty równej zapłaconemu przez siebie VAT.

W przedmiocie pytania piątego

83 Poprzez pytanie piąte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 107 TFUE należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z VAT zakupu losów na loterie i wyłączenie z takiego zwolnienia innych gier hazardowych online stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym.

84 Z postanowienia odsyłającego wynika, że pytanie to zostało zadane w ramach skargi podatnika mającej na celu odzyskanie w formie odszkodowania równowartości zapłaconego przez niego VAT. Ponadto z postanowienia odsyłającego nie wynika, by pytanie to miało inny przedmiot.

85 Tymczasem z odpowiedzi udzielonej na pytanie szóste wynika, że jeżeli zwolnienie z VAT, z którego skorzystały niektóre podmioty gospodarcze, stanowi pomoc państwa, podatnik, który nie skorzystał z takiego zwolnienia, nie może otrzymać w formie odszkodowania kwoty równej zapłaconemu przez siebie VAT.

86 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie szóste nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na pytanie piąte.

W przedmiocie kosztów

87 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z zasadą neutralności podatkowej**

   należy interpretować w ten sposób, że:

   nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które wprowadza odmienne traktowanie między zakupem losów na loterię przez Internet, a udziałem w innych grach hazardowych online, wyłączając te ostatnie ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej mającego zastosowanie do tych pierwszych, o ile obiektywne różnice pomiędzy tymi dwiema kategoriami gier hazardowych mogą mieć istotny wpływ na decyzję przeciętnego konsumenta o wybraniu jednej lub drugiej z tych kategorii gier.

2) **Zasada lojalnej współpracy ustanowiona w art. 4 ust. 3 TUE i zasada pierwszeństwa prawa Unii nakładają na sąd krajowy obowiązek odstąpienia od stosowania przepisów krajowych uznanych za niezgodne z art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 w związku z zasadą neutralności podatkowej, przy czym istnienie wyroku krajowego sądu konstytucyjnego rozstrzygającego o utrzymaniu w mocy skutków tych przepisów krajowych nie ma w tym względzie znaczenia.**

3) **Przepisy prawa Unii dotyczące zwrotu nienależnego świadczenia należy interpretować w ten sposób, że przyznają one podatnikowi prawo do uzyskania zwrotu kwoty podatku od wartości dodanej pobranej w państwie członkowskim z naruszeniem art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112, pod warunkiem że zwrot ten nie prowadzi do bezpodstawnego wzbogacenia tego podatnika.**

4) **Artykuł 108 ust. 3 TFUE należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji gdy zwolnienie z podatku od wartości dodanej, z którego skorzystały niektóre podmioty, stanowi niezgodną z prawem pomoc państwa, podatnik, który nie skorzystał z takiego zwolnienia, nie może otrzymać w formie odszkodowania kwoty równej zapłaconemu przez siebie VAT.**

Podpisy