WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)
z dnia 17 lutego 2005 r. *

W sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniami z dnia 6 listopada 2002 r., które wpłynęły do Trybunału w dniach 13 i 23 grudnia 2002 r., w postępowaniu:

Finanzamt Gladbeck

przeciwko

Edith Linneweber (C-453/02)

oraz

Finanzamt Herne-West

przeciwko

Savvas Akritidis (C-462/02),

* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C. W. A. Timmermans, prezes izby, C. Gulmann i R. Schintgen (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,
sekretarz: M.-F. Contet, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 maja 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu E. Linneweber przez M. Nettesheima, Rechtsanwalt,

— w imieniu rządu niemieckiego przez W.-D. Plessinga, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez D. Sellnera, Rechtsanwalt,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Traversę i K. Grossa, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez A. Böhlkego, Rechtsanwalt,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 lipca 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wnioski te zostały przedstawione w ramach sporów toczących się odpowiednio pomiędzy Finanzamt Gladbeck a E. Linneweber, będącą następcą prawnym swojego męża zmarłego w 1999 r., oraz Finanzamt Herne-West a S. Akritidisem w przedmiocie zapłaty podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") od przychodów z urządzania gier losowych.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy, stanowiący jej tytuł II zatytułowany „Zakres przedmiotowy", stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

[...]".

4 Zgodnie z art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy Państwa Członkowskie zwalniają z podatku:

„zakłady, loterie i inne rodzaje hazardu, w oparciu o warunki i ograniczenia nałożone przez każde z Państw Członkowskich".

Uregulowania krajowe

5 Paragraf 1 ust. 1 Umsatzsteuergesetz 1993 (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym z roku 1993, BGBl. 1993 I, str. 565, zwanej dalej „UStG") nakłada podatek VAT na transakcje dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez przedsiębiorcę w ramach jego działalności.

6 Zgodnie z § 4 ust. 9 lit. b) UstG wolne od podatku są obroty podlegające ustawie o zakładach i loteriach oraz obroty uzyskane z prowadzenia autoryzowanych publicznych kasyn.

Postępowania przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

Sprawa C-453/02

7 E. Linneweber jest następcą prawnym swego męża zmarłego w 1999 r. Posiadał on zezwolenie administracyjne na udostępnianie automatów do gry oraz automatów rozrywkowych do odpłatnego używania w restauracjach, jak również należących do niego salonach gier. E. Linneweber i jej mąż zadeklarowali w latach obrotowych 1997 i 1998 przychody z eksploatacji automatów do gry jako wolne od podatku VAT, powołując się na to, że przychody autoryzowanych, publicznych kasyn uzyskane z eksploatacji automatów do gier są zwolnione z podatku.

8 Finanzamt Gladbeck był jednakże zdania, że przychody te nie są zwolnione z podatku na podstawie § 4 ust. 9 lit. b) UStG, ponieważ nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od loterii i zakładów oraz nie pochodzą z prowadzenia autoryzowanego, publicznego kasyna.

9 Finanzgericht Münster uwzględnił odwołanie wniesione przez E. Linneweber, stwierdzając w uzasadnieniu, że podobnie jak w wyroku Trybunału z dnia 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-283/95 Fischer, Rec. str. I-3369, przychody uzyskane z automatów do gry powinny być zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy. W rzeczywistości w pkt 28 tego wyroku Trybunał stwierdził, że rozróżnianie pomiędzy czynnościami legalnymi i nielegalnymi przy poborze podatku jest sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej.

10 Finanzamt Gladbeck podnosi w rewizji wniesionej do Bundesfinanzhof, że stawki i szanse wygranej są w przypadku automatów umieszczonych w autoryzowanych, publicznych kasynach dużo większe niż w przypadku automatów eksploatowanych poza nimi. W związku z tym, jego zdaniem, odmiennie niż ocenił to Finanzgericht Münster, owe dwa rodzaje automatów nie konkurują ze sobą.

11 Oceniając, że w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu konieczne jest dokonanie wykładni szóstej dyrektywy, Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„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 [...]?".

Sprawa C-462/02

12 Jak wynika z akt przedłożonych Trybunałowi przez sąd odsyłający, S. Akritidis prowadził w latach od 1987 do 1991 salon gier w Herne-Eickel, w którym urządzał gry w ruletkę i gry w karty. Zgodnie z posiadanym zezwoleniem wyżej wymienione gry losowe powinny być przeprowadzane według pewnych reguł zgodnie ze świadectwem o braku przeciwwskazań („Unbedenklichkeitsbescheinigung") wydanym przez właściwe władze.

13 W latach 1989 i 1991, zarówno w odniesieniu do gry w ruletkę, jak również gry w karty, S. Akriditis nie przestrzegał reguł ustanowionych przez właściwe władze. W szczególności nie używał tablicy do gry, nie respektował maksymalnych stawek i nie prowadził rejestru obrotów uzyskanych z urządzania tych gier.

14 Finanzamt Herne-West oszacował obrót za ten okres, uwzględniając nielegalne przychody pochodzące z urządzania gier w ruletkę i w karty. W wyniku odwołania S. Akritidisa urząd ten, mając na uwadze cytowany wyżej wyrok Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Fischer, wycofał się z opodatkowania gry w ruletkę podatkiem VAT. Urząd ten uznał jednakże grę w karty urządzaną w sposób nielegalny za podlegającą opodatkowaniu i oszacował przy tym w sposób ryczałtowy część obrotów dotyczących prowadzenia tej gry według proporcji w obrotach.

15 S. Akritidis wniósł skargę na tę decyzję do Finanzgericht Münster. Sąd ten orzekł, że zgodnie z zasadami ustalonymi przez Trybunał w wyroku w sprawie Fischer należy na podstawie art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy zwolnić z podatku VAT również obroty pochodzące z urządzania rozpatrywanej gry w karty. Ponadto sąd ten stwierdził, że S. Akriditis może się powołać na ten przepis bezpośrednio przed sądami krajowymi. Sąd ten jest zdania, że nie było jakiegokolwiek powodu, aby ograniczać jedynie do gry w ruletkę stosowanie zasad ustalonych przez Trybunał we wskazanym wyroku.

16 Finanzamt Herne-West podnosi w „rewizji" wniesionej do Bundesfinanzhof, że w przypadku rozpatrywanej gry w karty nie da się stosować zasad, na które powołał się Finanzgericht Münster. W niniejszej sprawie, inaczej niż w przypadku gry rozpatrywanej w postępowaniu zakończonym cytowanym wyrokiem w sprawie Fischer, gra w karty urządzana przez S. Akritidisa oraz gry urządzane przez kasyna nie konkurują ze sobą, ponieważ nie są one w rzeczywistości porównywalne. Wbrew temu twierdzeniu S. Akritidis podnosi, że gry w karty, które były urządzane w jego lokalach, odpowiadają grze w „Black Jacka" organizowanej w autoryzowanych, publicznych kasynach.

17 Oceniając, że w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu konieczne jest dokonanie wykładni szóstej dyrektywy, Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„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 [...]?".

18 Postanowieniem Prezesa Trybunału z dnia 6 lutego 2003 r. sprawy C-453/02 i C-462/02 zostały połączone do celów procedury pisemnej i ustnej oraz do wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego w sprawie C-453/02

19 Należy wskazać w pierwszej kolejności, że § 4 ust. 9 lit. b) UStG zwalnia z podatku VAT obroty uzyskane przez autoryzowane, publiczne kasyna z gier lub automatów do gier losowych bez określania formy lub sposobów urządzania i eksploatowania tych gier lub automatów.

20 Ponadto, podobnie jak uściślił to Bundesfinanzhof w postanowieniu odsyłającym, należy stwierdzić, że autoryzowane, publiczne kasyna nie są poddane jakiemukolwiek ograniczeniu w zakresie gier losowych lub automatów do gier, które mogą być przez nie urządzane.

21 Dlatego też gry losowe lub automaty do gier, takie jak te, które są przedmiotem postępowania przed sądem odsyłającym, mogą być urządzane lub eksploatowane przez autoryzowane, publiczne kasyna niezależnie od sposobów ich przeprowadzania, przy czym obroty uzyskane z urządzania tych gier nie są objęte podatkiem VAT.

22 Mając na uwadze powyższe, pierwsze pytanie prejudycjalne w sprawie C-453/02 należy w istocie rozumieć jako zmierzające do uzyskania odpowiedzi, czy art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom krajowym przewidującym zwolnienie z podatku VAT wszystkich rodzajów gier losowych oraz automatów do gry, które są urządzane w autoryzowanych, publicznych kasynach, gdy tymczasem wykonywanie takiej samej działalności przez podmioty nieprowadzące kasyn nie korzysta z tego zwolnienia.

23 W celu udzielenia odpowiedzi na ujęte w ten sposób pytanie należy przypomnieć, że z art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy wynika, że urządzanie gier losowych i eksploatacja automatów do gry powinna być co do zasady zwolniona z podatku VAT, jednakże Państwa Członkowskie pozostają właściwe w zakresie ustalenia przesłanek i granic tego zwolnienia (ww. wyrok w sprawie Fischer, pkt 25).

24 W każdym razie przy wykonywaniu tego uprawnienia Państwa Członkowskie powinny przestrzegać zasady neutralności podatkowej. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, zasada ta sprzeciwia się w szczególności odmiennemu traktowaniu w zakresie podatku VAT towarów lub świadczenia usług podobnych, a więc konkurujących ze sobą. Takie towary lub usługi powinny być opodatkowane jednolitą stawką (zob. w szczególności wyroki: z dnia 11 października 2001 r. w sprawie C-267/99 Adam, Rec. str. I-7467, pkt 36 oraz z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-12691, pkt 20).

25 Z orzeczeń tych, jak również z wyroku z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. str. I-4947, pkt 20 oraz cytowanego powyżej wyroku w sprawie Fischer wynika, że dla dokonania oceny, czy towary lub usługi są podobne, nie ma co do zasady znaczenia ani tożsamość producenta lub świadczącego usługi, ani forma prawna, w jakiej wykonują tę działalność.

26 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 37 i 38 opinii, w celu ustalenia czy, istniało podobieństwo między działalnościami w cytowanej powyżej sprawie Fischer, Trybunał zbadał jedynie porównywalność tych działalności i nie wziął pod uwagę argumentu, że z uwagi na zasadę neutralności podatkowej gry losowe miałyby mieć odmienny charakter już tylko z tego względu, że są urządzane przez autoryzowane, publiczne kasyna lub w nich.

27 Dlatego też Trybunał stwierdził w pkt 31 cytowanego powyżej wyroku w sprawie Fischer, że art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy zabrania Państwu Członkowskiemu objęcia podatkiem VAT nielegalnego urządzania gry losowej poza autoryzowanym, publicznym kasynem, gdy urządzanie takiej samej gry przez autoryzowane, publiczne kasyno korzysta ze zwolnienia z podatku.

28 Otóż, skoro tożsamość podmiotu urządzającego grę losową jest bez znaczenia przy ustalaniu, czy nielegalne urządzanie gry powinno zostać uznane za konkurujące z legalnym urządzaniem takiej samej gry, to okoliczność ta tym bardziej nie powinna mieć znaczenia przy ustalaniu, czy dwie legalnie urządzane gry losowe lub dwa legalnie eksploatowane automaty do gry powinny być uznane za konkurujące ze sobą.

29 Z powyższego wynika, że przy wykonywaniu uprawnień przyznanych im na mocy art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy w zakresie określania przesłanek i granic przewidzianego w tym przepisie zwolnienia z podatku VAT obejmującego urządzanie gier losowych i eksploatację automatów do gry Państwa Członkowskie nie mają prawa uzależniać możliwości skorzystania z tego zwolnienia podatkowego od tożsamości podmiotu urządzającego te gry lub eksploatującego automaty.

30 Mając powyższe na uwadze, na pierwsze pytanie prejudycjalne w sprawie C-453/02 należy odpowiedzieć, że art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on regulacji krajowej przewidującej zwolnienie z podatku VAT wszystkich rodzajów gier losowych lub automatów do gry, które są urządzane lub eksploatowane w autoryzowanych, publicznych kasynach, gdy tymczasem wykonywanie takiej samej działalności przez podmioty nieprowadzące takich kasyn nie korzysta z tego zwolnienia.

W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-453/02 i pytania pierwszego w sprawie C-462/02

31 Mając na uwadze odpowiedź udzieloną na pierwsze pytanie w sprawie C-453/02, zbędne stało się udzielenie odpowiedzi na drugie pytanie w tej sprawie i na pierwsze pytanie w sprawie C-462/02.

W przedmiocie pytania trzeciego w sprawie C-453/02 i pytania drugiego w sprawie C-462/02

32 Pytaniami tymi sąd odsyłający w istocie zmierza do uzyskania wyjaśnienia, czy art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy ma bezpośredni skutek w tym znaczeniu, że podmiot urządzający grę losową lub eksploatujący automat do gry losowej może się powołać na ten przepis przed sądem krajowym, aby zapobiec zastosowaniu niezgodnych z nim przepisów prawa krajowego.

33 W tym kontekście należy przypomnieć, że jeżeli przepisy dyrektywy z punktu widzenia ich treści są bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, to w przypadku niewprowadzenia środków wykonawczych w wyznaczonych terminach można się na owe przepisy dyrektywy powołać przeciwko wszelkim przepisom krajowym niezgodnym z dyrektywą bądź wtedy, gdy ich charakter pozwala określić uprawnienia, jakich osoby fizyczne mogą dochodzić od państwa (zob. w szczególności wyroki: z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec. str. 53, pkt 25, z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 51 oraz 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).

34 Jeśli chodzi w szczególności o art. 13 część B szóstej dyrektywy, to z orzecznictwa wynika, że chociaż przepis ten bezsprzecznie przyznaje Państwom Członkowskim pewną swobodę uznania w zakresie określenia przesłanek stosowania niektórych przewidzianych w tym przepisie zwolnień, to jednak Państwo Członkowskie nie może przeciwstawić podatnikowi, który jest w stanie udowodnić, że jego sytuacja podatkowa należy faktycznie do jednej z kategorii zwolnień przewidzianych w szóstej dyrektywie, nieprzyjęcia przez to Państwo Członkowskie przepisów mających właśnie ułatwić stosowanie tego zwolnienia (cytowany wyżej wyrok w sprawie Becker, pkt 33).

35 Należy dodać, że nie podważa takiej wykładni okoliczność, iż art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy potwierdza tę swobodę zakresu uznania Państw Członkowskich poprzez sformułowanie, że państwa te są właściwe w zakresie ustalania przesłanek i granic zwolnienia obejmującego gry losowe. W istocie, skoro gry te są co do zasady zwolnione z podatku VAT, to każdy, kto je urządza, może się bezpośrednio powołać na to zwolnienie, jeżeli dane Państwo Członkowskie wyrzekło się wykonania kompetencji przyznanych mu wyraźnie na mocy art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy lub jeżeli państwo to zaniechało wykonania takich kompetencji.

36 Należy ponadto stwierdzić, że zasada, która dotyczy przypadku, gdy Państwo Członkowskie nie wykona swych uprawnień, przyznanych mu na mocy art. 13 część B szóstej dyrektywy, powinno tym bardziej znajdować zastosowanie w sytuacji, w której Państwo Członkowskie ustanowiło, w wykonaniu tych uprawnień, przepisy krajowe niezgodne z tą dyrektywą.

37 Z powyższego wynika, jak to stwierdził rzecznik generalny w pkt 72 opinii, że jeżeli przesłanki lub granice, od których Państwo Członkowskie uzależniło przyznanie zwolnienia gier losowych i zakładów z podatku VAT, są niezgodne z zasadą neutralności podatkowej, jak w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, to państwo to nie może powołać się na te przesłanki i granice, aby odmówić podmiotowi urządzającemu takie gry zwolnienia, którego ma on prawo dochodzić na podstawie szóstej dyrektywy.

38 Mając powyższe na uwadze, na trzecie pytanie w sprawie C-453/02 i na drugie pytanie w sprawie C-462/02 należy odpowiedzieć, że art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy ma bezpośredni skutek w tym znaczeniu, że podmiot urządzający grę losową lub eksploatujący automat do gry losowej może powołać się na ten przepis przed sądem krajowym, aby zapobiec zastosowaniu niezgodnych z nim przepisów prawa krajowego.

W przedmiocie skutku niniejszego wyroku w czasie

39 Rząd niemiecki wskazał w swych uwagach ustnych, że Trybunał ma możliwość ograniczenia skutku niniejszego wyroku w czasie, gdyby uznał, że regulacja krajowa, taka jak ta, która jest przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, jest niezgodna z szóstą dyrektywą.

40 Na uzasadnienie swego wniosku rząd ten zwrócił uwagę Trybunału, po pierwsze, na fatalne konsekwencje finansowe, które miałby wyrok stwierdzający niezgodność z szóstą dyrektywą takiego przepisu, jak § 4 ust. 9 UStG. Ponadto rząd ten podniósł, że zachowanie Komisji Wspólnot Europejskich po wydaniu wyroku z dnia 5 maja 1994 r. w sprawie C-38/93 Glawe, Rec. str. I-1679, skłoniło Republikę Federalną Niemiec do uznania, że § 4 ust. 9 UStG był zgodny z szóstą dyrektywą.

41 Należy w tym kontekście przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wykładnia przepisu prawa wspólnotowego, dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 234 WE, wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien był on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki wszczęcia przed

właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem takiego przepisu (zob. w szczególności 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 42 oraz z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-347/00 Barreira Pérez, Rec. str. I-8191, pkt 44).

42 Jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał, stosując zawartą we wspólnotowym porządku prawnym ogólną zasadę pewności prawa, może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych zawartych w dobrej wierze (zob. w szczególności wyrok z dnia 23 maja 2000 r. w sprawie C-104/98 Buchner i in., Rec. str. I-3625, pkt 39 oraz ww. wyrok w sprawie Barreira Pérez, pkt 45).

43 Odnosząc się do postępowania przed sądem krajowym, należy stwierdzić, po pierwsze, że nie można skutecznie powoływać się na zachowanie Komisji po wydaniu wyroku w powołanej powyżej sprawie Glawe w celu uzasadnienia tezy, że § 4 ust. 9 UStG mógł być zasadnie uznany za zgodny z szóstą dyrektywą. Sprawa, która była przedmiotem tego wyroku, dotyczyła bowiem jedynie ustalenia podstawy opodatkowania obrotów uzyskanych z eksploatacji automatów do gry i nie odnosiła się w żadnym stopniu do różnicy w traktowaniu autoryzowanych, publicznych kasyn oraz innych podmiotów urządzających gry losowe, która została w sposób ogólny ustanowiona w niemieckiej regulacji dotyczącej podatku VAT.

44 Należy, po drugie, przypomnieć, że same konsekwencje finansowe, które może ponieść Państwo Członkowskie w związku z wyrokiem wydanym w trybie prejudycjalnym, nie uzasadniają ograniczenia skutku danego wyroku w czasie (zob. w szczególności cytowane powyżej wyroki: w sprawie Roders i in., pkt 48 oraz w sprawie Buchner i in., pkt 41).

45 W związku z powyższym brak jest podstaw ograniczenia skutku niniejszego wyroku w czasie.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) **Artykuł 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on regulacji krajowej przewidującej zwolnienie z podatku VAT wszystkich rodzajów gier losowych oraz automatów do gry, które są urządzane lub eksploatowane w autoryzowanych, publicznych kasynach, gdy tymczasem wykonywanie takiej samej działalności przez podmioty nieprowadzące takich kasyn nie korzysta z tego zwolnienia.**

2) **Artykuł 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy ma bezpośredni skutek, w tym znaczeniu, że podmiot urządzający grę losową lub eksploatujący automat do gry losowej może powołać się na ten przepis przed sądem krajowym, aby zapobiec zastosowaniu niezgodnych z nim przepisów prawa krajowego.**

Podpisy