



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 19 lipca 2012 r. *

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

W sprawie C-377/11

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

International Bingo Technology SA

przeciwko

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

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

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu hiszpańskiego przez S. Centeno Huertę, działającą w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, działającą w charakterze pełnomocnika,
- podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

* Język postępowania: hiszpański.

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 11 część A ust. 1 lit. a), art. 17 ust. 5 i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 98/80/WE z dnia 12 października 1998 r. (Dz.U. L 281, s. 31) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między International Bingo Technology SA (zwaną dalej „International Bingo”) a Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) w przedmiocie obliczania podlegającej odliczeniu części podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) należnego od wspomnianej spółki za rok podatkowy 1999.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 11 szóstej dyrektywy stanowi:

„A. Na terytorium kraju

1. Podstawą opodatkowania jest:

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

[...]”.

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

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

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

[...]

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

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

Jednakże państwa członkowskie mogą:

- a) upoważnić podatnika do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych obszarów będzie prowadzona osobna rachunkowość;
 - b) zobowiązać podatnika do stosowania specjalnej stawki podlegającej odliczeniu dla każdego z obszarów jego działalności i do prowadzenia osobnych rozliczeń dla każdego z sektorów;
 - c) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług;
 - d) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianą zasadą ustanowioną w ust. 1 [w akapicie pierwszym], w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych;
 - e) przewidzieć, że kwota podatku [VAT], która nie podlega odliczeniu przez podatnika, nie jest uwzględniana, jeżeli jest bardzo niska”.
- 5 Artykuł 19 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Na część podlegającą odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składać się będzie proporcja mająca [ułamek mający]:

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

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

Prawo hiszpańskie

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

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

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

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

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

1° w liczniku – całkowitą kwotę, określoną dla każdego roku kalendarzowego, pochodzącą z dostaw towarów i usług, do których stosuje się odliczenie, dokonanych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej lub zawodowej, lub, w odpowiednim przypadku, w ramach danej inaczej opodatkowanej działalności,

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

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

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

9 Artykuł 78 ust. 1 ustawy o VAT stanowi:

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

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

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

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

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

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

- 14 W odniesieniu do obliczania wspomnianego proporcjonalnego odliczenia International Bingo odliczyła ze swojego obrotu kwotę wygranych, które musiała wypłacić wygrywającym na podstawie ustawy o VAT, która to kwota stanowi stały procent ceny sprzedaży plansz do gry w bingo. Agencja Estatal de la Administración Tributaria (państwowa agencja administracji podatkowej) zajmuje odmienne stanowisko. Zdecydowała ona, że kwotę wygranych wypłacanych wygrywającym należy włączyć do kwoty obrotu służącej za podstawę do obliczania omawianego odliczenia.
- 15 Po tym jak Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) oddalił skargę International Bingo na powyższą decyzję wspomnianej agencji, spółka wniosła sprawę do Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, podnosząc, że wyrok wydany w pierwszej instancji jest niezgodny z szóstą dyrektywą w rozumieniu wynikającym z wykładni Trybunału.
- 16 Zdaniem sądu krajowego w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu należy ustalić, na czym polega „świadczenie wzajemne faktycznie otrzymane” przez International Bingo za prowadzenie gry. W tym względzie sąd krajowy wskazuje, że pewne treści zawarte w wyrokach Trybunału z dnia 5 maja 1994 r. w sprawie C-38/93 Glawe, Rec. s. I-1679, i z dnia 17 września 2002 r. w sprawie C-498/99 Town & County Factors, Rec. s. I-7173, pozwalają uznać, że organizator gier w bingo, taki jak podmiot występujący w zawisłym przed tym sądem sporze, nie dysponuje faktycznie częścią ceny sprzedaży plansz do gry przeznaczoną na pokrycie wygranych, które należy wypłacić wygrywającym.
- 17 Przede wszystkim bowiem kwoty odpowiadające wartości wygranych są z góry określone w przepisach prawnych, stanowiących, że kwota rozdzielana w postaci wygranych w każdej partii lub w losowaniu stanowi 69% wartości nominalnej wszystkich sprzedanych plansz do gry.
- 18 Ponadto zwracany odsetek ceny planszy odpowiadający wygranej wynika w określony z góry sposób z przepisów prawnych, przez co nie istnieją co do niego wątpliwości. Kwota wypłacana w postaci wygranych w każdej partii zależy wyłącznie od liczby sprzedanych plansz do gry i można ją ustalić, przeprowadzając proste działanie arytmetyczne.
- 19 Wreszcie, w związku z tym, że część ceny sprzedaży plansz odpowiadająca wygranim, które muszą zostać wypłacone, pozostaje w rękach organizatora gry w bingo jedynie na czas, który upływa od początku partii do jej zakończenia, wspomnianego organizatora można uznać jedynie za czasowego depozytariusza wygranej.
- 20 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña wskazuje, iż rozwiązanie przyjęte przez hiszpańskie sądy w odniesieniu do obliczania podstawy opodatkowania takiego świadczenia usług, jakiego dotyczy zawisły przed nim spór, jest diametralnie różne od rozwiązań przyjętych przez sądy innych państw członkowskich. Należałoby zatem ustalić, czy przepisy szóstej dyrektywy dotyczące obliczania części podlegającej odliczeniu powinny zharmonizować zasady tego obliczania.
- 21 Sąd krajowy wymienił ponadto szereg punktów, które w jego opinii należy brać pod uwagę w ramach niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Wyjaśnia on zatem, co następuje:
 - w niniejszym przypadku z prawnego i gospodarczego punktu widzenia w ramach ceny za plansze do gry w bingo uiszczanej przez poszczególnych graczy można odróżnić część kwoty przeznaczoną na wygrane od kwoty przeznaczonej na pozostałe cele. Dotyczy to części kwoty służącej do opłacenia podatku od gry w bingo oraz części stanowiącej świadczenie wzajemne za usługę świadczoną przez organizatora za pobranie tego podatku. Ze względu na to rozróżnienie nie powinno być wątpliwości co do tego, że części ceny przeznaczonej na wygrane w żadnym razie nie można uznać za zapłatę za usługę świadczoną przez wspomnianego organizatora;

- organizator nie miałby możliwości ekonomicznego obciążenia wygrywających podatkiem VAT, któremu podlegają kwoty przeznaczone na wygrane. Tym samym nie może zachodzić przerzucenie ekonomicznego ciężaru tego podatku. Tymczasem wynikające z tego zakłócenie z punktu widzenia neutralności systemu podatku VAT mogłoby zostać złagodzone, gdyby wypłacane wygrane nie były wliczane do podstawy opodatkowania.
- 22 W tych okolicznościach Tribunal Superior de Justicia de Cataluña postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy do celów uznania za czynność opodatkowaną podatkiem VAT fakt dokonania przez graczy w bingo wpłaty części ceny plansz do gry w bingo odpowiadającej wygranym stanowi o tym, że gracz staje się autentycznym konsumentem towarów lub usług?
- 2) Czy do celów ustalenia mianownika przy obliczaniu procentowej wartości proporcjonalnego odliczenia art. 11 część A ust. 1 lit. a) w związku z art. 17 ust. 5 i z art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że wprowadzają one tak wysoki stopień harmonizacji, iż nie pozwalają na to, by w poszczególnych państwach członkowskich przyjmowano zróżnicowane legislacyjne lub wynikające z orzecznictwa rozwiązania w kwestii włączenia do podstawy opodatkowania VAT części ceny plansz do gry w bingo przeznaczonej na wypłatę wygranych?
- 3) Czy do celów ustalenia mianownika przy obliczaniu procentowej wartości proporcjonalnego odliczenia art. 11 część A ust. 1 lit. a) w związku z art. 17 ust. 5 i z art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepisy te stoją na przeszkodzie istnieniu orzecznictwa krajowego, które w przypadku gry w bingo włącza do podstawy opodatkowania VAT kwoty odpowiadające kwocie wygranych, wpłacone przez poszczególnych graczy z racji zakupu plansz do gry?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 23 W pierwszym pytaniu sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w razie sprzedaży plansz do gry w bingo, takich jak stanowiące przedmiot sporu przed sądem krajowym, podstawa opodatkowania podatkiem VAT zawiera ustaloną w przepisach prawnych część ceny tych plansz przeznaczoną na wypłatę wygranych graczom.
- 24 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przede wszystkim przypomnieć, że art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, iż: „[p]odstawą opodatkowania jest [...] w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione w lit. b), c) i d) poniżej, wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej”.
- 25 Następnie należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż przytoczony przepis należy interpretować w ten sposób, że podstawę opodatkowania świadczenia usług stanowi świadczenie wzajemne faktycznie otrzymane za te usługi (zob. w szczególności wyrok z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie C-126/88 Boots Company, Rec. s. I-1235, pkt 19; ww. wyrok w sprawie Town & County Factors, pkt 27).
- 26 Trybunał orzekł już również wcześniej, że w przypadku automatów do gry, które na mocy bezwzględnie wiążących wymogów prawa wypłacają jako wygrane, tak jak w sprawie przed sądem krajowym, określony procent stawek wpłaconych przez graczy, świadczenie wzajemne faktycznie

otrzymane przez podmiot prowadzący taką działalność za udostępnienie automatów stanowi wyłącznie ten ułamek stawek, którym podmiot ów może faktycznie dysponować na własny rachunek (ww. wyrok w sprawie Glawe, pkt 9).

- 27 Tymczasem w przypadku gry takiej jak ta, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, należy stwierdzić, że warunki, w jakich ona przebiega, są ustalone w przepisach prawa, a procent ceny sprzedaży plansz, który należy wypłacić graczom jako wygrane, jest bezwzględnie określony w przepisach prawa.
- 28 Ze względu na to, że część ceny sprzedaży plansz wypłacana graczom w postaci wygranych jest z góry ustalona i wiążąca, nie można uznać jej za część składową świadczenia wzajemnego otrzymywanego przez organizatora gry za świadczoną przez niego usługę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Glawe, pkt 12).
- 29 Z powyższego wynika, że w grze tego rodzaju jak ta, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane przez organizatora gry za świadczone przez niego usługi stanowi cena sprzedaży plansz pomniejszona o ustaloną w przepisach prawa część tej ceny, którą należy wypłacić graczom w charakterze wygranych. Omawiany organizator może bowiem faktycznie dysponować na własny rachunek jedynie pozostałą częścią ceny sprzedaży.
- 30 Należy wreszcie podnieść, że taka wykładnia art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy jest zgodna z wykładnią Trybunału udzieloną w ww. wyroku w sprawie Town & County Factors.
- 31 W tym względzie, jak wynika z pkt 29 i 30 ww. wyroku w sprawie Town & County Factors, Trybunał orzekł, że wykładnia szóstej dyrektywy, której udzielił on w ww. wyroku w sprawie Glawe, nie znajduje zastosowania do świadczenia usług takiego rodzaju jak usługi, których dotyczył spór w sprawie Town & County Factors. O ile bowiem automaty do gry występujące w sprawie Glawe cechowało to, że zgodnie z wymogami prawnymi były one tak zaprojektowane, by określony procent stawek wpłacanych przez graczy był im wypłacany w charakterze wygranych, a stawki te były technicznie i fizycznie oddzielone od stawek, którymi prowadzący podmiot mógł faktycznie dysponować na własny rachunek, o tyle konkurs będący przedmiotem sprawy Town & County Factors nie miał żadnego z tych dwóch zasadniczych elementów, tak że organizator konkursu tego rodzaju mógł swobodnie dysponować całością opłat pobranych za udział w konkursie.
- 32 Tymczasem w grze takiej jak ta, która stanowi przedmiot sporu przed sądem krajowym, organizator nie może właśnie swobodnie dysponować całością ceny sprzedaży plansz do gry w bingo, gdyż ma on obowiązek przekazania graczom w postaci wygranych danego, ustalonego z góry w przepisach prawnych procentu tejże ceny sprzedaży.
- 33 Odpowiedź na pierwsze pytanie powinna zatem brzmieć tak, że art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż w przypadku sprzedaży plansz do gry w bingo, takich jak te, których dotyczy spór przed sądem krajowym, podstawa opodatkowania podatkiem VAT nie zawiera ustalonej przepisami prawa części ceny tych plansz przeznaczonej na wypłatę wygranych dla graczy.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

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

- 35 Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy w pierwszej kolejności przytoczyć brzmienie motywu dwunastego szóstej dyrektywy, zgodnie z którym „zasady dotyczące odliczeń powinny zostać zharmonizowane w stopniu, który miałby [jeżeli mają one] wpływ na [rzeczywistą] wysokość pobieranych kwot; część podlegająca odliczeniu powinna być naliczana w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich”.
- 36 Należy dodać, że brzmienie art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy jest jasne i że wspomniany przepis nie pozostawia państwom członkowskim żadnego zakresu uznania w celu ustalenia, co należy uznać za wartość wzajemnego świadczenia, które świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od usługobiorcy.
- 37 Ponadto Trybunał orzekł już wcześniej, że szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona temu, aby państwo członkowskie stosowało do danych transakcji inną zasadę ustalania podstawy opodatkowania niż ogólna zasada przewidziana w art. 11 część A ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, jeżeli owo państwo członkowskie nie postępowało zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 27 tej dyrektywy w celu uzyskania upoważnienia na wprowadzenie takiego środka stanowiącego odstępstwo od rzeczonyj zasady ogólnej (zob. podobnie wyrok z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawie C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio, Zb.Orz. s. I-5059, pkt 40).
- 38 W drugiej kolejności należy stwierdzić, że – jak wynika z odpowiedzi udzielonej na pierwsze pytanie – w sytuacji takiej jak ta, która jest przedmiotem sporu przed sądem krajowym, ustalona z góry w przepisach prawa część ceny sprzedaży plansz do gry w bingo, którą należy przekazać graczom w postaci wygranych, nie powinna być wliczana do podstawy opodatkowania, a zatem nie może być uznana za część składową obrotu organizatora gry. W związku z tym odpowiadające jej kwoty nie powinny znaleźć się w mianowniku ułamka służącego do obliczania, na podstawie art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, podlegającej odliczeniu części podatku VAT naliczonego.
- 39 W związku z powyższym na pytania drugie i trzecie należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 5 i art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż państwa członkowskie nie mogą określić, że do celów obliczania części podatku VAT podlegającej odliczeniu ustalona z góry w przepisach prawa część ceny sprzedaży plansz do gry w bingo, która musi zostać przekazana graczom w postaci wygranych, stanowi część składową obrotu, który należy umieścić w mianowniku ułamka, o którym mowa w art. 19 ust. 1.

W przedmiocie kosztów

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

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

- 1) **Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 98/80/WE z dnia 12 października 1998 r., należy interpretować w ten sposób, iż w przypadku sprzedaży plansz do gry w bingo, takich jak te, których dotyczy spór przed sądem krajowym, podstawa opodatkowania podatkiem od wartości dodanej nie zawiera ustalonej z góry przepisami prawa części ceny tych plansz przeznaczonej na wypłatę wygranych dla graczy.**

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

Podpisy