



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

W sprawie C-73/23

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 30 stycznia 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 lutego 2023 r., w postępowaniu:

Chaudfontaine Loisirs SA

przeciwko

État belge (SPF Finances),

przy udziale:

État belge (SPF Justice),

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 Chaudfontaine Loisirs SA – Y. Spiegl i E. van Nuffel d'Heynsbroeck, avocats,
- w imieniu rządu belgijskiego – S. Baeyens, P. Cottin i C. Pochet, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: francuski.

- w imieniu rządu czeskiego – L. Halajová, M. Smolek i J. Vlácil, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu rządu portugalskiego – P. Barros da Costa i A. Silva Coelho, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia 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. 267 akapit trzeci TFUE, zasady neutralności podatkowej 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 Chaudfontaine Loisirs SA a État belge (SPF Finances) (service public fédéral Finances, Belgia) (zwana dalej: „federalną administracją podatkową”), 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, zmieniony 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 Chaudfontaine Loisirs oferuje gry hazardowe 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 spowodowałyby 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 Chaudfontaine Loisirs wykazała w części swojej deklaracji VAT za listopad 2019 r. dotyczącej korekty VAT na swoją rzecz kwotę 640 478,82 EUR, odpowiadającą kwocie VAT zapłaconego za okres od 1 lipca 2016 r. do 21 maja 2018 r., i zażądała zwrotu salda VAT w wysokości 630 240,56 EUR.
 - 11 Powtórzyła ona to żądanie w piśmie z dnia 16 grudnia 2019 r., w którym podniosła, że Trybunał orzekł w wyroku z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in. (C-597/17, EU:C:2019:544), że sąd krajowy nie może skorzystać z przepisu krajowego upoważniającego go do utrzymania w mocy niektórych skutków aktu, którego nieważność stwierdzono.
 - 12 Decyzją z dnia 1 grudnia 2020 r. belgijski organ podatkowy oddalił ten wniosek i wyjaśnił, że wyrok ten dotyczył sytuacji, w której przepisy krajowe, których nieważność stwierdzono, zostały uznane za sprzeczne z dyrektywą 2006/112, podczas gdy w wyroku z dnia 22 marca 2018 r. Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny) stwierdził nieważność przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym ze względu na naruszenie przewidzianych w prawie belgijskim zasad podziału kompetencji.
 - 13 W dniu 7 grudnia 2020 r. belgijski organ podatkowy sporządził zestawienie dotyczące korekty, w którym wskazał, że Chaudfontaine Loisirs jest zobowiązana do zapłaty VAT w wysokości 640 478,82 EUR, grzywien i odsetek za zwłokę w wysokości 64 047, 88 EUR, w wymiarze 0,8% miesięcznie od kwoty VAT należnego, licząc od dnia 21 grudnia 2019 r.
 - 14 W dniu 13 kwietnia 2021 r. Chaudfontaine Loisirs wniosła do tribunal de première instance de Liège (sądu pierwszej instancji w Liège, Belgia), który jest sądem odsyłającym, skargę na tę decyzję i to zestawienie dotyczące korekty. 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.
 - 15 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 zasada neutralności podatkowej zezwalają państwu członkowskiemu na wyłączenie ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie jedynie gier losowych lub hazardowych świadczonych drogą elektroniczną, podczas gdy gry losowe lub hazardowe, które nie są świadczone drogą elektroniczną, pozostają zwolnione z VAT?

- 2) Czy art. 135 ust. 1 lit. i) dyrektywy 2006/112 z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz zasada neutralności podatkowej zezwalają państwu członkowskiemu na wyłączenie ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie jedynie gier losowych lub hazardowych świadczonych drogą elektroniczną, z wyłączeniem loterii, które pozostają zwolnione z VAT niezależnie od tego, czy są świadczone drogą elektroniczną?
- 3) Czy art. 267 akapit trzeci [TFUE] zezwala na to, aby sąd wyższej instancji utrzymał w mocy skutki przepisu prawa krajowego, którego nieważność stwierdził ze względu na naruszenie prawa krajowego, bez orzekania w przedmiocie naruszenia prawa Unii, które również zostało podniesione przed tym sądem, a zatem bez wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym w przedmiocie zgodności tego przepisu prawa krajowego z prawem Unii Europejskiej i bez zwrócenia się do Trybunału z pytaniem o przesłanki, przy spełnieniu których może utrzymać w mocy skutki tego przepisu pomimo jego niezgodności z prawem Unii?
- 4) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na jedno z powyższych pytań, czy Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny), stwierdziwszy nieważność przepisów ze względu na ich niezgodność z krajowymi normami dotyczącymi podziału kompetencji, podczas gdy przepisy te były również niezgodne z dyrektywą 2006/112, mógł utrzymać w mocy dotychczasowe skutki tych przepisów, aby uniknąć trudności budżetowych i administracyjnych związanych ze zwrotem uiszczanego już podatku?
- 5) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na poprzednie pytanie, czy podatnik może uzyskać zwrot VAT od rzeczywistej marży brutto od prowadzonych przez niego gier i zakładów, zapłaconego na podstawie przepisów niezgodnych z dyrektywą 2006/112 i z zasadą neutralności podatkowej?”

W przedmiocie wniosku o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo

- 16 Po przedstawieniu opinii przez rzecznik generalnej na posiedzeniu w dniu 25 kwietnia 2024 r. Chaudfontaine Loisirs w piśmie, które wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 5 czerwca 2024 r., wniosła o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania.
- 17 Na poparcie tego wniosku Chaudfontaine Loisirs podnosi, 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 nie mogła zatem przedstawić swoich uwag. Chaudfontaine Loisirs nie zgadza się również z opinią rzecznik generalnej w tej kwestii.
- 18 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.
- 19 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).

- 20 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).
- 21 W niniejszej sprawie Trybunał uznał, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, że dysponuje wszystkimi elementami niezbędnymi do wydania orzeczenia.
- 22 W szczególności w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 20 niniejszego wyroku należy zauważyć, że wbrew temu, co podnosi Chaudfontaine Loisirs w postępowaniu głównym na poparcie swojego wniosku o otwarcie na nowo ustnego etapu postępowania, w zakresie, w jakim piąte 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 Chaudfontaine Loisirs miała okazję przedstawić swoje stanowisko w tym względzie.
- 23 Tym samym nie zachodzi potrzeba zarządzenia otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

- 24 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 sprzeciwia się on przepisom krajowym, które wprowadzają odmienne traktowanie między, z jednej strony, zakupem losów na loterię i udziałem w innych grach hazardowych offline, a z drugiej strony, udziałem w innych niż loterie grach hazardowych online, wyłączając te ostatnie ze zwolnienia z VAT mającego zastosowanie do tych pierwszych.
- 25 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.
- 26 Z samego brzmienia tego przepisu wynika, iż pozostawia on państwu członkowskiemu szeroki zakres swobodnego uznania w zakresie zwolnienia lub opodatkowania wskazanych w nim czynności, skoro pozwala państwu członkowskiemu 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).

- 27 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).
- 28 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).
- 29 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).
- 30 W celu ustalenia, czy dwie usługi są podobne, należy przede wszystkim wziąć pod uwagę punkt widzenia przeciętnego konsumenta, unikając sztucznych rozróżnień opartych na nieznaczących 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).
- 31 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).
- 32 Innymi słowy, chodzi o zbadanie, czy dane świadczenia są wzajemnie zastępowalne z punktu widzenia przeciętnego konsumenta. W takim bowiem przypadku odmiennie 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).
- 33 W tym względzie należy wziąć pod uwagę nie tylko różnice dotyczące właściwości rozpatrywanych świadczeń oraz wykorzystania tych świadczeń, które są w związku z tym nierozzerwalnie 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).
- 34 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).
- 35 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).

- 36 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).
- 37 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że rozpatrywane uregulowanie wprowadza dwojaką różnicę w traktowaniu. Po pierwsze, przepisy te odróżniają loterie od innych gier hazardowych, przyznając zwolnienie z VAT od każdego zakupu losów na loterię, zarówno online, jak i offline. Po drugie, rzeczony uregulowanie wprowadza różnicę w traktowaniu innych niż loterie gier hazardowych online i offline, wyłączając gry online ze zwolnienia mającego zastosowanie do gier offline.
- 38 O ile wyłącznie do sądu odsyłającego należy ocena, w świetle względów rozważanych w pkt 29–37 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).
- 39 W szczególności należy zauważyć, że czynniki o charakterze kulturowym i różnice dotyczące minimalnych i maksymalnych stawek i wygranych, a także szanse wygranej mogą wprowadzać w mniemaniu przeciętnego konsumenta rozróżnienie zarówno między loteriami a innymi grami hazardowymi, jak i między innymi niż loterie grami hazardowymi online i offline.
- 40 Co się tyczy dokładniej, w pierwszej kolejności, badania podobnego charakteru loterii i innych gier hazardowych, 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.
- 41 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.
- 42 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.
- 43 Co się tyczy w drugiej kolejności badania podobnego charakteru udziału w innych niż loterie grach hazardowych online i offline, należy w szczególności wziąć pod uwagę czynniki kontekstowe związane z tymi grami.

- 44 Różnice dotyczące dostępności geograficznej i czasowej gier, możliwości zachowania anonimowości, a także fizycznego lub wirtualnego charakteru interakcji między graczami lub między graczami a organizatorami gier wydają się bowiem mieć znaczący wpływ na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednej lub drugiej kategorii gier, czego zbadanie należy jednak do sądu krajowego.
- 45 W świetle rozważań przedstawionych w pkt 29–44 niniejszego wyroku wydaje się na pierwszy rzut oka, że rozpatrywane w pkt 37 niniejszego wyroku świadczenia nie są do siebie podobne, co oznaczałoby, że różnice w traktowaniu, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, są zgodne z zasadą neutralności podatkowej. Do sądu odsyłającego należy jednak konkretne zbadanie, w świetle wszelkich istotnych okoliczności, czy uregulowanie to narusza tę zasadę.
- 46 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, z jednej strony, zakupem losów na loterię i udziałem w innych grach hazardowych offline, a z drugiej strony, udziałem w innych niż loterie grach hazardowych online, wyłączając te ostatnie ze zwolnienia z VAT mającego zastosowanie do tych pierwszych, o ile obiektywne różnice pomiędzy tymi kategoriami gier hazardowych mogą mieć istotny wpływ na decyzję przeciętnego konsumenta o wybraniu jednej lub drugiej z tych kategorii gier.

W przedmiocie pytań trzeciego i czwartego

- 47 Poprzez pytania trzecie i czwarte, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 267 akapit trzeci TFUE 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 prawem Unii i bez skierowania do Trybunału tych pytań dotyczących wykładni tego prawa.
- 48 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].
- 49 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].
- 50 W niniejszej sprawie, o ile pytania trzecie i czwarte dotyczą 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.

- 51 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.
- 52 W tych okolicznościach należy przeformułować pytania trzecie i czwarte w ten sposób, że poprzez te pytania prejudycjalne 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.
- 53 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).
- 54 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).
- 55 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].
- 56 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).

- 57 Niewątpliwie – jak wskazano w pkt 26 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.
- 58 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].
- 59 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).
- 60 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).
- 61 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).
- 62 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).
- 63 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., Elcinow, C-173/09, EU:C:2010:581, pkt 30).
- 64 W świetle powyższych rozważań odpowiedź na pytania trzecie i czwarte 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 piątego

- 65 Poprzez pytanie piąte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy podatnik może uzyskać zwrot podatku VAT zapłaconego przez niego z naruszeniem dyrektywy 2006/112 i zasady neutralności podatkowej od rzeczywistej marży brutto oferowanych przez niego gier i zakładów.
- 66 W niniejszej sprawie, o ile sąd odsyłający odnosi się w pytaniu piątym do sposobu obliczania zwrotu podatku VAT zapłaconego z naruszeniem prawa Unii, o tyle należy zauważyć, że w postanowieniu odsyłającym nie przedstawił on żadnego wyjaśnienia w tym względzie.
- 67 Natomiast z tego postanowienia wynika, że poprzez pytanie piąte 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, skarżąca w postępowaniu głównym miałyby prawo do uzyskania zwrotu kwoty VAT zapłaconego na podstawie tego uregulowania.
- 68 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).
- 69 W tych okolicznościach i w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 48 i 49 niniejszego wyroku należy przeformułować piąte 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.
- 70 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].
- 71 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).
- 72 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].

- 73 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).
- 74 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].
- 75 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].
- 76 Z powyższego wynika, że na pytanie piąte 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 kosztów

- 77 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, z jednej strony, zakupem losów na loterię i udziałem w innych grach hazardowych offline, a z drugiej strony, udziałem w innych niż loterie grach hazardowych online, wyłączając te ostatnie ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej mającego zastosowanie do tych pierwszych, o ile obiektywne różnice pomiędzy tymi 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.**

Podpisy