

Casino de Spa C- 741/22

Zwrot podatku jako pomoc publiczna

Krzysztof Musiał
doradca podatkowy

50-138 Wrocław (PL)

ul. Kiełbaśnicza 6/1

tel. (+48) 71 344 20 67

fax (+48) 71 342 01 71

sekretariat@musialipartnerzy.pl
www.musialipartnerzy.pl

Toruń 15 marca 2025



Stan faktyczny

- Casino de Spa i inne spółki skarżące w postępowaniu głównym tworzą grupę VAT Gaming Ardent i oferują gry online.
- 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.
- 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.
- 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. Zostały utrzymane w mocy w odniesieniu do podatków zapłaconych za okres od 1 lipca 2016 r. do 21 maja 2018 r.



Stan faktyczny

- W następstwie tych wyroków grupa VAT Gaming Ardent wykazała w części deklaracji VAT za wrzesień 2019 r. dotyczącej korekty VAT na swoją rzecz kwotę 29328371,20 EUR, odpowiadającą kwocie VAT zapłaconego za okres od 1 lipca 2016 r. do 21 maja 2018 r., i zażądała zwrotu salda VAT w wysokości 15581402,06 EUR.
- Organy podatkowe obu instancji nie uznały roszczenia Grupy VAT nakładając na nią grzywnę i odsetki, która wniosła skargę do Sądu I instancji powołując się na odpowiedzialność Belgii za swoje zwinione działanie.
- W tej sytuacji Trybunał I pierwszej instancji sformułował pytania prejudycjalne, skierował je do TSUE i zawiesił postępowanie toczące się w sprawie.



Pytanie nr 3 - zasada lojalnej współpracy

- 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?



Pytanie 4 - granice zasady neutralności

- 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?



Pytanie 5 - rodzaj działalności a selektywność korzyści

- 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]?



Pytanie 6 - nieuprawniona pomoc publiczna a prawo do odszkodowania

- 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?



Istota pytania 3 - zakres kognicji sądu krajowego

- 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.
- 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.



Przeformułowane pytanie 3

- 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.



Zasada lojalnej współpracy w VAT

- 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.
- 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.



Zasada pierwszeństwa prawa UE

- 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 zawiśłym 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 uchylene tego przepisu krajowego lub praktyki krajowej lub oczekiwania na ich uchylene w drodze ustawodawczej lub w jakimkolwiek innym trybie ustrojowym.



Istota pytania 4

- 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.
- Pytanie to należy zatem rozumieć w ten sposób, że dotyczy ono wykładni przepisów prawa Unii dotyczących zwrotu nienależnego świadczenia.
- 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.



Zwrot podatku pobranego niezgodnie z prawem UE

- **[Zasada]** 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.
- **[Odstępstwo]** 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.
- 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.



Istota pytania 6 - zwrot VAT jako odszkodowania

- 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 równo z zapłaconym VAT w formie odszkodowania, jeżeli zwolnienie z tego podatku, z którego skorzystały inne podmioty gospodarcze, stanowi niezgodną z prawem pomoc państwa.
- 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.



Problem nienależnego zwolnienia

- 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.



Wyważanie wartości i wyważanie zasad rola Sądu

- 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.



Wyważanie wartości i wyważanie zasad rola Sądu cd.

- Sąd krajowy może również stanąć przed koniecznością rozstrzygnięcia w przedmiocie odszkodowania za szkodę poniesioną wskutek bezprawności środka pomocowego.
- Stąd też wypełnianie ich zadań może wymagać uwzględnienia przez sądy krajowe żądań naprawienia szkód wyrządzonych konkurentom beneficjenta bezprawnie przyznanej pomocy państwa.
- 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.



Wniosek z pytania 6

- 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.
- 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.



Istota pytania 5 - zwolnienie z VAT jako pomoc publiczna

- 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.
- 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.



Diskusja



Dziękuję za uwagę

Krzysztof Musiał
doradca podatkowy

krzysztof.musial@musialipartnerzy.pl

50-138 Wrocław (PL)
ul. Kuźnicza 59/60 lok. 2

tel. (+48) 71 344 20 67
fax (+48) 71 342 01 71

sekretariat@musialipartnerzy.pl
www.musialipartnerzy.pl