

Sprawa C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

przeciwko

Eurodental Sàrl

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez cour d'appel (Luksemburg)]

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. 1 lit. e), art. 17 ust. 3 lit. b) oraz art. 28c cz. 1 lit. a) – Prawo do odliczenia – Wykonywanie i naprawa protez dentystycznych – Czynności wewnątrzwspólnotowe dotyczący czynności zwolnionych w obrębie państwa członkowskiego – Wpływ przejściowego systemu odstępień przewidzianego w art. 28 ust. 3 lit. a) w związku z załącznikiem E pkt 2 – Zasada neutralności podatkowej – Człociowa harmonizacja podatku VAT

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. 1 lit. e) i art. 17 ust. 3 lit. b))

Czynności takie jak wykonywanie i naprawy protez dentystycznych zwolnione z podatku od wartości dodanej na terytorium danego państwa członkowskiego na podstawie art. 13 cz. 1 lit. e) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, w brzmieniu wynikającym z dyrektyw 91/680 i 92/111, nie uprawniają do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 17 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy, także wówczas, gdy stanowi one czynności wewnątrzwspólnotowe i niezależnie od systemu podatku od wartości dodanej stosowanego w państwie członkowskim przeznaczenia.

Także wykładni pojętych w szóstej dyrektywie potwierdza zarówno realizowany przez nią cel, jak również jej systematyka oraz zasada neutralności podatkowej.

W istocie po pierwsze, z celu wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz z systemu przejściowego ustanowionego przez dyrektywę 91/680 dla czynności wymiany pomiędzy państwami członkowskimi wynika, że podatnik korzystający ze zwolnienia, a tym samym niemający prawa do odliczenia zapłaconego podatku naliczonego na terytorium państwa członkowskiego, nie może mieć tego prawa także i wtedy, gdy dana czynność ma charakter wewnątrzwspólnotowy.

Po drugie, ponieważ zwolnienia przewidziane w art. 13 cz. 1 lit. e) szóstej dyrektywy przysługują jedynie w odniesieniu do określonych rodzajów działalności w interesie ogólnym, szczegółowo wyliczonych i opisanych w tym przepisie, to mają one szczególny charakter, podczas gdy zwolnienia dotyczący czynności mających charakter wewnątrzwspólnotowy mają ogólny charakter, bowiem dotyczą w sposób nieokreślony czynności handlowych pomiędzy państwami członkowskimi. W tych okolicznościach zgodne z systematyką szóstej dyrektywy jest przyznanie systemowi zwolnień szczególnych przewidzianych w art. 13 cz. 1 lit. e) dyrektywy pierwszeństwa przed systemem stosowanym do zwolnień ogólnych przewidzianych przez tę dyrektywę w

odniesieniu do czynności mających wewnętrzny charakter.

Po trzecie, zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby świadczenie podobnych usług, które w związku z tym są względem siebie konkurencyjne, było traktowane w różny sposób z punktu widzenia podatku od wartości dodanej. Tymczasem zasada ta nie byłaby zachowana, gdyby czynności zwolnione na podstawie art. 13 cz. III A lit. e) szóstej dyrektywy uprawniały do odliczenia, jeźliby miały wewnętrzny charakter, ponieważ te same czynności, gdy są wykonywane w obrębie państwa członkowskiego, jako takie nie uprawniają do odliczenia.

Nie ma na to wpływu okoliczności, że państwo członkowskie przeznacza stosuje system przejściowy przewidziany w art. 28 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z pkt 2 jej załącznika E, który umożliwia jej dalsze opodatkowanie spornych czynności. W istocie opodatkowanie dozwolone przez ten przepis nie jest opodatkowaniem zharmonizowanym, które stanowiłoby integralną część systemu podatku od wartości dodanej przewidzianego przez szóstą dyrektywę dla określonych rodzajów działalności w interesie ogólnym, lecz opodatkowaniem dozwolonym jedynie w trakcie okresu przejściowego. Ten szczególny system powinien być przedmiotem ciszej wykładni, a co za tym idzie, jego zakres nie może zostać rozszerzony na państwa członkowskie, które dostosowały się do zasady przyjętej w szóstej dyrektywie, zwalniając określone rodzaje działalności gospodarczej w interesie ogólnym, wymienione w art. 13 tej dyrektywy.

(por. pkt 38, 41, 43, 44, 46–48, 52, 54, 58 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

7 grudnia 2006 (*)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. III A ust. 1 lit. e), art. 17 ust. 3 lit. b) oraz art. 28c cz. III A lit. a) – Prawo do odliczenia – Wykonywanie i naprawa protez dentystycznych – Czynności wewnętrzne dotyczące czynności zwolnionych w obrębie państwa członkowskiego – Wpływ przejściowego systemu odstępstw przewidzianego w art. 28 ust. 3 lit. a) w związku z załącznikiem E pkt 2 – Zasada neutralności podatkowej – Człociowa harmonizacja podatku VAT

W sprawie C-240/05

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel (Luksemburg) postanowieniem z dnia 1 czerwca 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 czerwca 2005 r., w postępowaniu:

Administration de l'enregistrement et des domaines

przeciwko

Eurodental Sàrl,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: A. Rosas, prezes izby, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. L?hmus i A.Ó Caoimh (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn?,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

uwzgl?dniaj?c postanowienie o ponownym otwarciu procedury ustnej z dnia 4 maja 2006 r. oraz po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 31 maja 2006 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu administration de l'enregistrement et des domaines przez adwokata A. Kronshagena,
- w imieniu Eurodental Sàrl przez M. Molitora, P. Lopesa Da Silv?, N. Cambonie i R. Mullera, adwokatów,
- w imieniu rz?du niemieckiego, przez M. Lumm? i U. Forsthoffa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala i M. Afonso, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 czerwca 2006 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 13 cz??? A ust. 1 lit. e), art. 15 ust. 1–3, art. 17 ust. 3 lit. b) i art. 28c cz??? A lit. a) sz?stej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), w brzmieniu wynikaj?cym z dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupe?niaj?cej wspólny system podatku od warto?ci dodanej i zmieniaj?cej dyrektyw? 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1) i dyrektywy Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. wprowadzaj?cej ?rodki upraszczaj?ce w odniesieniu do podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 384, str. 47, zwanej dalej „sz?st? dyrektyw?”).

2 Wniosek został skierowany w ramach postępowania pomiędzy Eurodental Sàrl (zwanym dalej „Eurodental”) a administration luxembourgeoise de l'enregistrement et des domaines (zwaną dalej „właściwym organem podatkowym”), dotyczącego odmowy przez ten organ udzielenia zezwolenia na odliczenie przez Eurodental za lata 1992 i 1993 podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), który został naliczony przy czynnościach wykonywania i naprawy protez dentystycznych, gdy czynności te zostały wykonane na rzecz podmiotów mających siedzibę w Niemczech.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy stanowi:

„Zwolnienia na terytorium kraju

A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. Nie naruszają innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

e) usługi świadczone przez techników dentystycznych przy wykonywaniu ich zawodu oraz dostawa protez dentystycznych przez dentystów i techników dentystycznych”.

4 Niemniej jednak zgodnie z art. 28 ust. 3 lit. a) dyrektywy:

„3. W okresie przejściowym, określonym w ust. 4, państwa członkowskie mogą:

a) utrzymać opodatkowanie transakcji zwolnionych od podatku na podstawie art. 13 [...] wymienionych w załączniku E do niniejszej dyrektywy”.

5 Punkt 2 tego załącznika wymienia czynności przewidziane w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. e) dyrektywy.

6 Artykuł 17 dyrektywy, zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczeń”, przewiduje w ust. 2 lit. a) oraz ust. 3 w brzmieniu obowiązującym przed wejściem w życie dyrektywy 91/680, co następuje:

„2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji [czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]

3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku od wartości dodanej, określonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są

używane do celów:

- a) transakcji [czynności] związanych z działalnością gospodarczą, określonych w art. 4 ust. 2 przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, jeżeli miałyby miejsce na terytorium kraju;
- b) transakcji [czynności] zwolnionych od podatku zgodnie z [...] art. 15[...];
- c) transakcji [czynności] zwolnionych od podatku zgodnie z art. 13 cz.??? B lit. a) i d), ust. 1–5, w przypadku gdy klient ma przedsiębiorstwo poza Wspólnotą lub gdy te transakcje [czynności] są bezpośrednio związane z towarami przeznaczonymi do wywozu do kraju spoza Wspólnoty”.

7 Artykuł 1 pkt 22 dyrektywy 91/680 wprowadzi do szóstej dyrektywy w jej pierwotnym brzmieniu tytuł XVI a, zatytułowany „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi”, zawierający w szczególności art. 28a–f. Dyrektywa 91/680 miała zostać transponowana do prawa krajowego do dnia 1 stycznia 1993 r.

8 Artykuł 28a szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Przedmiotem podatku od wartości dodanej są również:

- a) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze, nieuprawniony do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 24 [...].

[...]”.

9 Artykuł 28b cz.??? A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Miejscem wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest miejsce, w którym towary te znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa”.

10 Artykuł 28c cz.??? A lit. a) akapit pierwszy oraz cz.??? B lit. a) szóstej dyrektywy stanowi:

„A. Zwolnienie dostaw towarów

Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego oraz na warunkach ustanowionych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień przewidzianych poniżej, a także aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, państwa członkowskie zwalniają z podatku:

- a) dostawy towarów, określonych w art. 5 [...], wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego [ich] rachunek, do miejsca poza terytorium określonym w art. 3, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, który [z]y działający w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

[...]

B. Zwolnienie wewnątrzwspólnotowego nabywania towarów

Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego oraz na warunkach określonych w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania zwolnień, przewidzianych poniżej, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, państwa

członkowskie zwalniają z podatku:

a) wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów, których dostawy dokonywane przez podatników byłyby w każdych okolicznościach zwolnione z podatku na terytorium kraju”.

11 Artykuł 28f szóstej dyrektywy stanowi:

„1) Artykuł 17 ust. 2, 3 i 4 otrzymuje brzmienie:

[...]

3. Państwa członkowskie przyznają ponadto każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu kwoty podatku od wartości dodanej, określonej w ust. 2, w zakresie, w jakim towary i usługi są częścią:

[...]

b) transakcji [czynności] zwolnionych od podatku na podstawie [...] art. 28c pkt [cztery] A i C”.

12 Przed dniem 1 stycznia 1993 r. czynności wewnątrzwspólnotowe należały do zakresu art. 15 szóstej dyrektywy zatytułowanego „Zwolnienia od podatku od wywozu ze Wspólnoty transakcji porównywalnych oraz transportu międzynarodowego [zwolnienia w podatku od wywozu, od czynności z nim zrównanych oraz od transportu międzynarodowego]”. Punkty 1–3 i 13 tego artykułu w brzmieniu obowiązującym przed wejściem w życie dyrektyw 91/680 i 92/111 przewidywały:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

1. dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych [przez sprzedawcę lub na jego rachunek] do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium kraju określonego w art. 3;
2. dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium kraju określonego w art. 3 przez lub na rachunek nabywcy nie mającego przedsiębiorstwa na terytorium kraju [...];
3. dostawy usług polegających na świadczeniu pracy na ruchomościach pozyskanych lub będących przedmiotem przywozu w celu przeprowadzenia takich prac na terytorium kraju określonym w art. 3, oraz wysyłanych lub transportowanych poza terytorium kraju przez osobę świadczącą te usługi lub przez klienta nie mającego przedsiębiorstwa na terytorium kraju lub w jego imieniu;

[...]

13. dostawy usług ściśle związane z usługami transportowymi i usługami pomocniczymi, z wyjątkiem dostaw usług zwolnionych z podatku, na podstawie art. 13, kiedy są one ściśle związane z tranzytem, wywozem lub przywozem towarów objętych przepisami art. 14 ust. 1 lit. b) i c) i art. 16 ust. 1”.

Uregulowania krajowe

Uregulowania luksemburskie

13 Artyku? 43 ust. 1 lit. a) i c) ustawy z dnia 12 lutego 1979 r. zmieniaj?cej i uzupe?niaj?cej ustaw? z dnia 5 sierpnia 1969 r. dotycz?c? podatku od warto?ci dodanej (*Mémorial* A 1979, str. 186, zwanej dalej „ustaw? o podatku VAT”) stanowi? w brzmieniu obowi?zuj?cym przed dniem 1 stycznia 1993 r.:

„Na warunkach i w granicach okre?lonych w règlement grand-ducal [rozporz?dzeniu wielkoksi???cym] zwolnione z podatku [VAT] s?:

a) dostawy towarów wysy?anych lub transportowanych do miejsca znajduj?cego si? poza granicami kraju przez dostawc? lub dzia?aj?c? na jego rachunek osob? trzeci?;

[...]

c) ?wiadczenie us?ug w ramach uszlachetniania czynnego towarów, które zosta?y w tym celu nabyte lub przywiezione, a które s? wysy?ane lub transportowane do miejsca po?o?onego za granic? przez us?ugodawc? lub przez osob? dzia?aj?c? na jego rachunek”.

14 Artyku? ten w brzmieniu obowi?zuj?cym po tej dacie, po zmianie przez art. II ustawy z dnia 18 grudnia 1992 r. zmieniaj?cej i uzupe?niaj?cej ustaw? z dnia 12 lutego 1979 r. dotycz?c? podatku od warto?ci dodanej (*Mémorial* A 1992, str. 3032), stanowi w ust. 1 lit. d):

„1. Na warunkach i w granicach okre?lonych w règlement grand-ducal [rozporz?dzeniu wielkoksi???cym] zwolnione z podatku [VAT] s?:

[...]

d) dostawy towarów w rozumieniu art. 9 i 12 lit. a)–e), wysy?ane lub transportowane przez dostawc? lub osob? trzeci? dzia?aj?c? na jego rachunek lub przez nabywc? albo osob? trzeci? dzia?aj?c? na jego rachunek poza granic? pa?stwa lecz w obr?bie Wspólnoty, dokonywane na rzecz innego podatnika dzia?aj?cego w ramach swojego przedsi?biorstwa lub na rzecz osoby prawnej nie b?d?cej podatnikiem w innym pa?stwie cz?onkowskim[...].”

15 Zgodnie z art. 44 ust. 1 lit. 1) tiret drugie i trzecie ustawy o podatku VAT:

„Na warunkach i w granicach okre?lonych w règlement grand-ducal [rozporz?dzeniu wielkoksi???cym] zwolnione z podatku [VAT] s?:

[...]

l) ?wiadczenie nast?puj?cych us?ug i nast?puj?ce dostawy towarów:

[...]

– ?wiadczenie us?ug wykonywanych w ramach zgodnego z prawem wykonywania zawodu technika dentystycznego;

– dostawy protez dentystycznych dokonywane przez lekarzy–dentystów i techników dentystycznych w ramach zgodnego z prawem wykonywania ich zawodu”.

16 Artyku? 49 ust. 1 i 2 lit. a) ustawy o podatku VAT stanowi:

„1. Nie podlega odliczeniu [podatek VAT] od towarów i us?ug wykorzystywanych w celu realizacji

dostaw i świadczenia usług zwolnionych lub nie, wchodzących w zakres zastosowania podatku.

[...]

2. Na zasadzie wyjątku od ust. 1 podatnik może jednak dokonać odliczenia wówczas, gdy towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby:

a) czynności zwolnionych na podstawie art. 43 lub przepisów dotyczących jego wykonania”.

Uregulowania niemieckie

17 Zgodnie z art. 4 pkt 14 zdanie czwarte ustawy o podatku od wartości dodanej (Umsatzsteuergesetz, zwanej dalej „UStG”) zwolnienie czynności dokonywanych między innymi w ramach działalności dentystów nie ma zastosowania do dostawy lub naprawy protez dentystycznych i aparatów ortodontycznych wówczas, gdy przedsiębiorca wykonuje je lub naprawia w ramach swojego przedsiębiorstwa.

18 Na podstawie art. 12 ust. 2 pkt 6 UStG czynności te opodatkowane są niższymi stawkami opodatkowania.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

19 Eurodental jest spółką mającą siedzibę w Luksemburgu, której działalność gospodarczą zasadniczo polega na wykonywaniu i naprawie protez dentystycznych na rzecz klientów mających siedzibę w Niemczech.

20 Decyzją z dnia 26 marca 1997 r. właściwy organ podatkowy odmówił Eurodental dokonania odliczenia za lata 1992 i 1993 podatku naliczonego w odniesieniu do towarów użytych w celu realizacji dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz klientów mających siedzibę w Niemczech na tej podstawie, że art. 44 ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 1993 r. i po tym dniu ma pierwszeństwo przed jej art. 43, tak że umożliwiając odliczenie naliczonego podatku VAT art. 49 ust. 2 lit. a) nie znajduje zastosowania.

21 Eurodental wniósł skargę o uchylenie i zmianę tej decyzji do tribunal d'arrondissement (Luksemburg), który wyrokiem z dnia 16 grudnia 2002 r. stwierdził, że odmowa odliczenia była niesłuszna. Po ustaleniu, że art. 43 i 44 przewidują odmienne czynności, to znaczy, że pierwszy z nich dotyczy czynności, których przeznaczenie nie znajduje się w obrębie kraju, podczas gdy drugi dotyczy czynności dokonanych na jego terytorium, sąd ten stwierdził, że art. 49 ustawy o podatku VAT zezwala na dokonanie odliczenia podatku naliczonego w przypadku czynności przewidzianych w art. 43 tej ustawy w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 1993 r. i po tym dniu, niezależnie od systemu zwolnienia z podatku VAT obowiązującego w obrębie kraju. Brak jest przepisu prawa krajowego, który pozwalałby wnosić o pierwsze pytanie art. 44 ustawy o podatku VAT przed art. 43.

22 Właściwy organ podatkowy wniósł odwołanie od tego wyroku do sądu krajowego. Dochodzić do wniosku, że odpowiedź na pytanie, czy art. 13 szóstej dyrektywy ma pierwszeństwo przed jej art. 28c, nie wynika z tekstu dyrektywy, sąd odwoławczy zdecydował się zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy dostawa towarów, która jest zwolniona z podatku na podstawie art. 13 [czyli A] ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy [...] i nie daje prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 17 tej dyrektywy wtedy, gdy jest ona realizowana na terytorium państwa członkowskiego, jest objęta zakresem stosowania odpowiednio art. 15 ust. 1 i 2 tej dyrektywy w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 1993 r. i art. 28c [czyli A] lit. a) obowiązującego od dnia 1

stycznia 1993 r., a tym samym zakresem stosowania art. 17 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy, który przyznaje prawo do odliczenia podatku naliczonego, w przypadku gdy dostawa jest realizowana przez podmiot gospodarczy z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz podmiotu gospodarczego z siedzibą w innym państwie członkowskim i gdy spełnione są przesłanki zastosowania odpowiednio art. 15 ust. 1 i 2 tej dyrektywy w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 1993 r. i art. 28c cz. III A lit. a) obowiązującego od dnia 1 stycznia 1993 r.?

2. Czy świadczenie usług, które jest zwolnione z podatku na podstawie art. 13 cz. III A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy [...] i nie daje prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 17 tej dyrektywy wtedy, gdy jest ono realizowane na terytorium państwa członkowskiego, jest objęte zakresem stosowania art. 15 ust. 3 tej dyrektywy w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 1993 r. (przy czym żaden przepis o zwolnieniu nie był przewidziany do 1993 r.) i tym samym zakresem stosowania art. 17 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy, który przyznaje prawo do odliczenia podatku naliczonego, w przypadku gdy usługa jest świadczona przez podmiot gospodarczy z siedzibą w jednym państwie członkowskim na rzecz podmiotu gospodarczego z siedzibą w innym państwie członkowskim i gdy spełnione są przesłanki zastosowania art. 15 ust. 3 tej dyrektywy w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 1993 r.?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

23 Przez swoje dwa pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy czynności takie jak wykonywanie i naprawa protez dentystycznych, które wówczas, gdy są wykonywane w obrębie danego państwa członkowskiego, są zwolnione z podatku VAT jako działalność w interesie ogólnym, dają prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT wówczas, gdy mają charakter czynności wewnętrznotowowych.

24 Z treści tych pytań wynika, że wniosek ten dotyczy, po pierwsze, dostaw towarów i świadczenia usług dokonanych przed dniem 1 stycznia 1993 r., oraz po drugie, dostaw towarów dokonanych po tej dacie. Nie dotyczy on natomiast świadczenia usług dokonanego po dacie 1 stycznia 1993 r.

25 Należy przypomnieć, że art. 13 cz. III A szóstej dyrektywy przewiduje zwolnienie z podatku VAT określonej działalności w interesie ogólnym, w tym – zgodnie z ust. 1 lit. e) tego przepisu – świadczenia usług w ramach wykonywanego zawodu przez techników dentystycznych oraz realizowanych przez nich dostaw protez dentystycznych.

26 Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) dyrektywy w sytuacji, gdy jeden podatnik dostarcza towary lub świadczy usługi na rzecz innego podatnika, który ich używa w celu dokonania czynności zwolnionej na podstawie art. 13 cz. III A tej dyrektywy, temu drugiemu podatnikowi co do zasady nie przysuguje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, ponieważ w takim przypadku dane towary i usługi nie są używane do czynności podlegających opodatkowaniu (zob. podobnie wyroki z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec. str. 53, pkt 44 oraz z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-302/93 Debouche, Rec. str. I-4495, pkt 16).

27 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w postępowaniu przed sądem krajowym nie zakwestionowano, iż czynności dokonane przez Eurodental należą do zakresu tych ostatnich przepisów, ponieważ zostały one wykonane na terytorium państwa członkowskiego, w którym spółka ta ma swoją siedzibę. A zatem w swoim wniosku sąd krajowy zmierza wyłącznie do ustalenia, czy czynności te nadal należą bądź do tych samych przepisów wówczas, gdy są one wykonywane na rzecz klientów mających siedzibę w innym państwie członkowskim, w niniejszym przypadku w Niemczech.

28 Jeżeli chodzi o czynności mające wewnętrznotowowy charakter, to art. 15 ust. 1–3

szóstej dyrektywy w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 1993 r. przewidywało zwolnienie dostaw i usług dotyczących towarów wysyłanych poza granice państwa członkowskiego. Po tej dacie zwolnienie tych samych dostaw do innego państwa członkowskiego zostało przewidziane w art. 28c cz. 1 lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy. Zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28f pkt 1, czynności te umożliwiają odliczenie naliczonego podatku VAT w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub wewnątrzwspólnotowego transportu towarów (zob. wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder, Zb.Orz. str. I-3227, pkt 30).

29 Niemniej jednak właściwy organ podatkowy twierdzi, że sporne w postępowaniu przed sądem krajowym transakcje wewnątrzwspólnotowe nie dają prawa do takiego odliczenia, ponieważ art. 13 cz. 1 lit. e) szóstej dyrektywy, który przewiduje zwolnienia szczególne, ma pierwszeństwo przed przepisami bardziej ogólnymi przewidzianymi w art. 15 i 28c cz. 1 lit. a) tej dyrektywy.

30 Z kolei Eurodental podnosi, że skoro art. 13 szóstej dyrektywy, z jednej strony, i art. 15 i 28c, z drugiej strony, mają różne zakresy zastosowania, to rzeczonemu art. 13 szóstej dyrektywy nie może mieć pierwszeństwa przed tymi ostatnimi przepisami. W rzeczywistości bowiem z brzmienia tytułów każdego z tych przepisów wynika, że art. 13 tej dyrektywy ma zastosowanie wyłącznie do czynności dokonanych w obrębie danego państwa członkowskiego, podczas gdy czynności pomiędzy państwami członkowskimi należą do art. 15 i 28c tej dyrektywy.

31 W tym względzie należy zauważyć, że tak jak twierdzi Eurodental, art. 13 szóstej dyrektywy, zgodnie z brzmieniem swojego tytułu, przewiduje zwolnienia „na terytorium kraju”, podczas gdy art. 15 dyrektywy, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 1993 r., i art. 28c dyrektywy, obowiązujący po tej dacie, zgodnie z brzmieniem swoich tytułów przewidywały odpowiednio: „czynności w wywozie” i „wymiany pomiędzy państwami członkowskimi”.

32 W każdym razie w przeciwieństwie do tego, co twierdzi Eurodental, nie wynika z tego, że czynność przewidziana w art. 13 szóstej dyrektywy, wówczas gdy ma charakter wewnątrzwspólnotowy, to konieczne i tylko z tego jednego powodu należy błądzić do zakresu zastosowania powołanych art. 15 i 28c, z tym skutkiem, że z uwagi na odesłanie do tych przepisów zawarte w art. 17 ust. 3 lit. b) dyrektywy czynność ta błądzić uprawniała do odliczenia naliczonego podatku VAT.

33 W rzeczywistości bowiem jedynie na zasadzie wyjątku dyrektywa przewiduje, zwłaszcza w art. 17 ust. 3 lit. b), prawo do odliczenia podatku VAT dotyczącego towarów lub usług wykorzystywanych do czynności zwolnionych (zob. podobnie wyrok z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. str. I-983, pkt 23). W związku z tym wyrażenia zastosowane w dyrektywie w tym zakresie powinny być interpretowane w sposób ścisły.

34 Otóż pomimo że art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy odsyła w sposób ogólny do przepisów tej dyrektywy przewidujących zwolnienie czynności wewnątrzwspólnotowych, to znacząco odpowiednio, art. 15 dyrektywy za okres poprzedzający dzień 1 stycznia 1993 r. i jej art. 28c za okres następujący po tej dacie, to jednak należy stwierdzić, że przepis ten w żaden sposób nie odnosi się do zwolnień przewidzianych w art. 13 tej dyrektywy w odniesieniu do określonej działalności.

35 Z kolei przed dniem 1 stycznia 1993 r. art. 15 szóstej dyrektywy, do którego odsyła jej art. 17 ust. 3 lit. b), przeciwnie, wyraża w sposób wyraźny w ust. 13 stwierdzenie usług zwolnionych zgodnie z art. 13 tej dyrektywy wówczas, gdy były one bezpośrednio związane z określonymi czynnościami transgranicznymi.

36 Ponadto art. 17 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy przyznaje szczególne prawo do odliczenia w odniesieniu do określonych czynności zwolnionych zgodnie z art. 13 cz.?? B tej dyrektywy. Jak s?uszenie twierdzi Komisja, przepis ten sta?by si? bezprzedmiotowy, gdyby zwolnienia przewidziane przez art. 13 dyrektywy by?y ju? obj?te zakresem art. 17 ust. 3 lit. b).

37 W zwi?zku z powy?szym, mimo przywo?anego brzmienia tytu?ów odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy, z oceny ich tre?ci wynika, ?e czynności zwolnione zgodnie z art. 13 tej dyrektywy nie daj? prawa do odliczenia zap?aconego podatku naliczonego nawet wówczas, gdy czynności te maj? wewn?trzwspólnotowy charakter.

38 Tak? wyk?adni? poj?? u?ytych w szóstej dyrektywie potwierdza zarówno realizowany przez ni? cel, jak równie? jej systematyka oraz zasada neutralno?ci podatkowej.

39 Je?eli chodzi w pierwszej kolejno?ci o cel zamierzony przez szóst? dyrektyw?, to nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/277/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich dotycz?cych podatków obrotowych (Dz.U. 1967, 71, str. 1301) zasada wspólnego systemu podatku od towarów i us?ug obejmuje zastosowanie do towarów i us?ug ogólnego podatku konsumpcyjnego dok?adnie proporcjonalnego do ceny towarów i us?ug, niezale?nie od ilo?ci transakcji, jakie maj? miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany (postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C?395/02 Transport Service, Rec. str. I?1991, pkt 20).

40 Otó?, zgodnie z tym, co s?uszenie podnosi w?a?ciwy organ podatkowy i Komisja, je?eli czynności wewn?trzwspólnotowe takie, jak czynności sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym dawa?yby prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego w pa?stwie cz?onkowskim wysy?ki, to mog?yby one by? dostarczane we Wspólnocie przy ca?kowitym zwolnieniu z podatku VAT. W rzeczywisto?ci bowiem skoro czynności te w ka?dym przypadku s? zwolnione na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przeznaczenia na podstawie art. 13 szóstej dyrektywy, to z jednej strony powinny one zosta? zwolnione w tym pa?stwie cz?onkowskim jako nabycie wewn?trzwspólnotowe zgodnie z art. 28c cz.?? B lit. a) tej dyrektywy, a z drugiej strony niemo?liwe by?oby pobieranie podatku VAT od tych czynności w pa?stwie cz?onkowskim pochodzenia, poniewa? podatek naliczony zosta?by odliczony, a na podstawie art. 28c cz.?? A lit. a) akapit pierwszy tej dyrektywy nie dosz?oby do poboru ?adnego podatku.

41 Równie? z celu wspólnego systemu podatku VAT oraz z systemu przej?ciowego ustanowionego przez dyrektyw? 91/680 dla czynności wymiany pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi wynika, ?e podatnik korzystaj?cy ze zwolnienia, a tym samym niemaj?cy prawa do odliczenia zap?aconego podatku naliczonego na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, nie mo?e mie? tego prawa tak?e i wtedy, gdy dana czynno?? ma charakter wewn?trzwspólnotowy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Debouche, pkt 15).

42 Zasada ta zosta?a ustanowiona w art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy, poniewa? na podstawie tego przepisu prawo do odliczenia podatku VAT dotycz?ce czynności dokonanej za granic? jest wy??czone, je?eli czynno?? ta nie daje prawa do odliczenia w obr?bie pa?stwa cz?onkowskiego.

43 Po drugie, je?eli chodzi o systematyk? szóstej dyrektywy, to nale?y zauwa?y?, ?e poniewa? zwolnienia przewidziane w jej art. 13 cz.?? A przys?uguj? jedynie w odniesieniu do określonych rodzajów dzia?alno?ci w interesie ogólnym, szczegó?owo wyliczonych i opisanych w tym przepisie, to maj? one szczególny charakter (zob. podobnie wyrok z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C?307/01 D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services, Rec. str. I?13989, pkt 54). Z kolei zwolnienia dotycz?ce czynności maj?cych charakter wewn?trzwspólnotowy, wynikaj?ce z art. 15

tej dyrektywy, w odniesieniu do okresu poprzedzającego dzień 1 stycznia 1993 r., oraz przewidziane w jej art. 28c, w odniesieniu do okresu następującego po tej dacie, mają ogólny charakter, bowiem dotyczą w sposób nieokreślony czynności handlowych pomiędzy państwami członkowskimi.

44 W tych okolicznościach zgodne z systematyką szóstej dyrektywy jest przyznanie systemowi zwolnień szczególnych przewidzianych w art. 13 cz. 1 A dyrektywy pierwszeństwa przed systemem stosowanym do zwolnień ogólnych przewidzianych przez tę dyrektywę w odniesieniu do czynności mających wewnątrzspółnotowy charakter.

45 W przeciwieństwie do tego, co utrzymuje rząd niemiecki, twierdzenia tego nie jest w stanie podważyć art. 26b cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy. W rzeczywistości bowiem, pomimo tego, na co zwraca uwagę ten rząd, że można wywnioskować z postanowień tego artykułu, ustanawiającego szczególny system opodatkowania z tytułu inwestycyjnego, iż państwo członkowskie nie może odmówić zastosowania zwolnień dostaw wewnątrzspółnotowych dotyczących tego towaru, podczas gdy po spełnieniu określonych przesłanek może co do zasady odmówić stosowania zwolnień przewidzianych przez ten system w odniesieniu do szczególnych czynności dokonywanych w obrębie tego państwa członkowskiego, to jednak okoliczność ta wcale nie świadczy o pierwszeństwie pierwszego zwolnienia przed drugim, a jedynie potwierdza to, że każde z tych zwolnień różni się w istotnych zasadami, które mają odmienną treść i cele.

46 Wreszcie po trzecie, jeżeli chodzi o zasadę neutralności podatkowej, to należy przypomnieć, że zasada ta sprzeciwia się w szczególności temu, aby świadczenie podobnych usług, które w związku z tym są względem siebie konkurencyjne, być traktowane w różny sposób z punktu widzenia podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. str. I-4427, pkt 54).

47 Tymczasem zasada ta nie byłaby zachowana, gdyby sporne w postępowaniu przed sądem krajowym czynności uprawniały do odliczenia, jeżeli miały wewnątrzspółnotowy charakter, ponieważ te same czynności, gdy są wykonywane w obrębie państwa członkowskiego, jako takie nie uprawniają do odliczenia. Tym samym podatnicy dokonujący czynności wewnątrzspółnotowej znajdowałiby się w sytuacji korzystniejszej niż podatnicy dokonujący czynności w obrębie kraju (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Debouche, pkt 19).

48 Niemniej jednak rząd niemiecki podkreśla, że w sprawie przed sądem krajowym z uwagi na to, że Republika Federalna Niemiec stosuje system przejściowy przewidziany w art. 28 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z pkt 2 jej załącznika E, który umożliwia jej dalsze opodatkowanie spornych czynności, czynności te mogą podlegać podwójnemu opodatkowaniu, ponieważ mogą zostać ponownie opodatkowane w tym państwie członkowskim zgodnie z tym przepisem w związku z art. 28a ust. 1 lit. a) zdanie pierwsze i art. 28b cz. 1 A ust. 1 szóstej dyrektywy, podczas gdy zapłacony w Luksemburgu naliczony podatek VAT nie będzie mógł zostać odliczony. Z kolei te same czynności, jeżeli są dokonywane w obrębie tego państwa członkowskiego, uprawniają do odliczenia. Wynika z tego, że podatnicy mający siedzibę w Niemczech znajdowałiby się w korzystniejszej sytuacji w porównaniu z konkurentami mającymi siedzibę w Luksemburgu.

49 Argumentacja ta została zakwestionowana przez Komisję oraz właściwy organ podatkowy i nie można jej przyjąć.

50 Należy przypomnieć, że wspólnotowy system podatku VAT jest wynikiem postępującej harmonizacji ustawodawstw krajowych w ramach art. 93 WE i 94 WE. Jak wielokrotnie orzekają Trybunał, harmonizacja ta, w sposób, w jaki została dokonana przez kolejne dyrektywy, a w

szczególnie przez szóstą dyrektywę, do tej pory jest jedynie harmonizacją czystą (wyrok z dnia 5 grudnia 1989 r. w sprawie C-165/88 ORO Amsterdam Beheer i Concerto, Rec. str. I-4081, pkt 21).

51 A zatem jeszcze nie doprowadzono do zamierzonej harmonizacji, ponieważ szósta dyrektywa upoważnia państwa członkowskie na podstawie art. 28 ust. 3 lit. a) do dalszego utrzymania określonych przepisów ich ustawodawstwa krajowego, wcześniejszych niż ta dyrektywa, które bez takiego upoważnienia byłyby z nią sprzeczne (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-36/99 *Idéal tourisme*, Rec. str. I-6049, pkt 38).

52 Otóż ponieważ wiadomo, że państwo członkowskie, które tak jak Republika Federalna Niemiec, utrzymuje takie przepisy w ustawodawstwie krajowym, nie narusza szóstej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Idéal tourisme*, pkt 38), to oznacza to tyle, że opodatkowanie dozwolone przez art. 28 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy nie jest opodatkowaniem zharmonizowanym, które stanowiłoby integralną część systemu VAT przewidzianego przez szóstą dyrektywę dla określonych rodzajów działalności w interesie ogólnym, lecz opodatkowaniem dozwolonym jedynie w trakcie okresu przejściowego (zob. podobnie wyrok z dnia 7 marca 2002 r. w sprawie C-169/00 *Komisja przeciwko Finlandii*, Rec. str. I-2433, pkt 34). Artykuł 28 ust. 4 szóstej dyrektywy ma na celu zniesienie tego przejściowego systemu odstępstw (zob. podobnie wyroki z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-136/97 *Norbury Developments*, Rec. str. I-2491, pkt 19 oraz ww. w sprawie *Idéal tourisme*, pkt 32).

53 W związku z tym należy stwierdzić, że szczególna sytuacja, na którą powołuje się rząd niemiecki w niniejszej sprawie w celu uzasadnienia odliczenia podatku VAT naliczonego w Luksemburgu, która jednak nie skłoniła sądu krajowego do zrównowania swoich pytań według systemu podatku VAT utrzymanego w państwie członkowskim przeznaczenia, wynika jednocześnie z okoliczności, że przyznane przez system przejściowy upoważnienie do dalszego opodatkowania spornych czynności, jak dotychczas nie zostało zniesione oraz z tego, że Republika Federalna Niemiec dokonała wyboru takiego przejściowego systemu odstępstw w ten sposób, że sytuacja ta wiążę się z faktem, iż na obecnym etapie podatek VAT dotychczas nie był przedmiotem całkowitej harmonizacji przez prawodawcę wspólnotowego.

54 Otóż szczególny system przewidziany w art. 28 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy powinien być przedmiotem ciszej wykładni (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Komisja przeciwko Finlandii*, pkt 34), a co za tym idzie, jego zakres nie może zostać rozszerzony na państwa członkowskie, które dostosowały się do zasady przyjętej w szóstej dyrektywie, zwalniając określone rodzaje działalności gospodarczej w interesie ogólnym, wymienione w art. 13 tej dyrektywy. W rzeczywistości bowiem nie można przyjąć, że decyzja innego państwa członkowskiego o wyborze przejściowego systemu odstępstw mogłaby mieć jakikolwiek wpływ na obowiązek tych ostatnich państw członkowskich odmowy przyznania odliczeń podatku VAT naliczonego w odniesieniu do powołanych zwolnionych rodzajów działalności na podstawie art. 17 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy, tym bardziej, że zniesienie przejściowego systemu odstępstw stanowi cel zamierzony przez art. 28 ust. 4 szóstej dyrektywy.

55 Takie rozszerzenie byłoby ponadto sprzeczne z art. 28 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy, ponieważ przepis ten nie zezwala państwu członkowskiemu, które – tak jak Wielkie Księstwo Luksemburga – zwalnia sporne czynności, stosując zharmonizowany system przewidziany w art. 13 tej dyrektywy, na ustanowienie lub ponowne ustanowienie systemu opodatkowania tych czynności, uprawniając w ten sposób do odliczenia zapłaconego podatku naliczonego nawet wówczas, gdyby zamierzało ono w ten sposób zapobiec ewentualnemu zakłóceniu konkurencji stanowiłoby to naruszenie wspólnotowej zasady równego traktowania, której odzwierciedleniem w dziedzinie podatku VAT jest zasada neutralności podatkowej (zob. podobnie wyroki z dnia 17

października 1991 r. w sprawie C-35/90 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I-5073, pkt 8 i 9, oraz ww. w sprawie Idéal tourisme, pkt 33). Z kolei biorąc pod uwagę przejściowy charakter systemu odstęptw w opodatkowaniu wybrany przez Republikę Federalną Niemiec, nic nie stoi na przeszkodzie, aby zgodnie z celem zamierzonym przez art. 28 ust. 4 szóstej dyrektywy zdecydować, tak jak tego zasadniczo wymaga dyrektywa, o zwolnieniu w celu zlikwidowania takiego zakłócenia konkurencji, równie i spornych czynności (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Idéal tourisme, pkt 33).

56 W tym zakresie należy podkreślić w szczególności, że okoliczności, iż utrzymanie spornego przejściowego systemu odstęptw przez niektóre państwa członkowskie może w danym przypadku powodować zakłócenia konkurencji w Niemczech, w żaden sposób nie może upoważniać państwa członkowskiego do tego, aby ono samo powodowało zakłócenia konkurencji ze szkód dla państw członkowskich, które transponowały przepisy szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 27 października 1992 r. w sprawie C-74/91 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-5437, pkt 25). Otóż tak byłoby w niniejszej sprawie, gdyby zezwolono Eurodental na odliczenie podatku VAT w Luksemburgu, ponieważ w takim przypadku czynności dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, które nie dają prawa do odliczenia naliczonego podatku, zostałyby potraktowane w mniej korzystny sposób niż czynności, których wykonanie rozpoczęło się na terytorium tego państwa.

57 Jeżeli chodzi o szczególną sytuację, na którą powołał się rząd niemiecki, to do prawodawcy wspólnotowego należy podjąć wszystkie niezbędne kroki w celu ustanowienia ostatecznego wspólnotowego systemu zwolnień i doprowadzenia w ten sposób do postępującej harmonizacji ustawodawstw krajowych w dziedzinie podatku VAT, harmonizacji, która jako jedyna jest w stanie znieść zakłócenia konkurencji wynikające z istnienia przejściowych systemów odstęptw dozwolonych przez szóstą dyrektywę (zob. podobnie wyrok z dnia 5 października 1999 r. w sprawie C-305/97 Royscot i in., Rec. str. I-6671, pkt 31 oraz ww. w sprawie Idéal tourisme, pkt 39).

58 W związku z powyższym na przedstawione pytania należy odpowiedzieć w ten sposób, że czynność zwolniona z podatku VAT na terytorium danego państwa członkowskiego na podstawie art. 13 cz. IV A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy nie daje prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 17 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy, tak że wówczas, gdy stanowi ona czynność wewnątrzwspólnotową i niezależnie od systemu podatku VAT stosowanego w państwie członkowskim przeznaczenia.

W przedmiocie kosztów

59 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Czynność zwolniona z podatku od wartości dodanej na terytorium danego państwa członkowskiego na podstawie art. 13 cz. IV A ust. 1 lit. e) 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 wynikającym z dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych, i dyrektywy Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. wprowadzającej środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej, nie uprawnia do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 17 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy, tak że wówczas, gdy

stanowi ona czynno?? wewn?trzwspólnotow? i niezale?nie od systemu podatku od warto?ci dodanej stosowanego w pa?stwie cz?onkowskim przeznaczenia.

Podpisy

* J?zyk post?powania: francuski.