

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

DÁMASA RUIZA-JARABA COLOMERA

przedstawiona w dniu 22 czerwca 2006 r.(1)

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 Wielkiego Księstwa Luksemburga)

Szósta dyrektywa VAT – Czynności w obrębie państwa – Zwolnienia – Protezy dentystyczne – Prawo do odliczenia – Wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów i świadczenie usług – Zwolnienia – Czynności wewnątrzwspólnotowe, które również podlegająby zwolnieniu, jeżeli byby czynnościami dokonanymi wyłącznie w obrębie jednego państwa – Zasada neutralności

I – Wprowadzenie

1. Szósta dyrektywa o podatku od wartości dodanej(2) (zwanym dalej „VAT”) wymienia zwolnienia krajowe, które nie dają prawa do odliczenia zapłaconego podatku, obok zwolnień, które uprzywilejowują określone czynności wewnątrzwspólnotowe, w odniesieniu do których przysuguje to odliczenie.
2. Luksemburski cour d'appel [sąd apelacyjny] usiuguje ustalić, czy jeżeli działalność gospodarcza prowadzona w jednym państwie członkowskim jest zwolniona bez prawa do odliczenia zapłaconego podatku, to czy tak będzie również i wówczas, gdy działalność prowadzona będzie także poza jego granicami.
3. Niniejsze pytanie prejudycjalne zwraca uwagę na powiązania pomiędzy zwolnieniami niektórych transakcji krajowych wymienionych w art. 13 szóstej dyrektywy a zwolnieniami przewidzianymi w art. 15 dla transakcji międzynarodowych – w odniesieniu do świadczenia usług i dostaw towarów przed dniem 1 stycznia 1993 r. – oraz przez art. 28c(3) w odniesieniu do tego rodzaju transakcji dokonanych po tej dacie.
4. W szczególności zmierza ono do ustalenia, czy wykonywanie i naprawa protez dentystycznych w Luksemburgu, która korzysta ze wspomnianej ulgi podatkowej, daje prawo do odliczenia naliczonego podatku w sytuacji, gdy klienci mają miejsce zamieszkania w Niemczech.

II – Szósta dyrektywa

A – Zwolnienia w obrębie danego państwa

5. Szósta dyrektywa opodatkowuje dostawę towarów i świadczenie usług(4) dokonane odpłatnie w obrębie danego państwa przez osoby wykonujące samodzielnie działalność produkcyjną, handlową, usługową, włączywszy w to wykonywanie wolnych zawodów (art. 2 ust. 1 i art. 4 ust. 1 i 2).

6. Tytuł X reguluje zwolnienia, zaś art. 13 dotyczy zwolnień obejmujących transakcje dokonane w obrębie kraju, a jego członek A wymienia pośród działalności leżącej w interesie publicznym „usługi świadczone przez techników dentystycznych przy wykonywaniu ich zawodu oraz dostaw[?] protez dentystycznych przez dentystów i techników dentystycznych” [art. 1 lit. e)].

7. Z art. 17 ust. 1 i 2 można wywnioskować a contrario, że owe ulgi podatkowe uniemożliwiają odliczenie naliczonego podatku, chyba że podatnik wykorzystuje owe towary lub usługi na potrzeby dokonywanych przez niego opodatkowanych transakcji.

8. Artykuł 28 ust. 3 lit. a) upoważnia państwa członkowskie w okresie przejściowym określonym w ust. 4 do utrzymania opodatkowania transakcji zwolnionych od podatku na podstawie art. 13 i wymienionych w załączniku E do tej dyrektywy, którego pkt 2 odwołuje się do art. 13 członek A ust. 1 lit. e). Zgodnie z § 4 pkt 14 zdanie czwarte Umsatzsteuergesetz z 1991 (niemieckiej ustawy o podatku od wartości dodanej)(5) zwolnienie stosowane w stosunku do działalności lekarzy i dentystów nie ma zastosowania do dostawy lub naprawy protez dentystycznych i aparatów ortodontycznych wówczas, gdy przedsiębiorca wykonuje je lub naprawia w swoim gabinecie.

B – Zwolnienia transakcji wewnątrzwspólnotowych

1. Przed dniem 1 stycznia 1993 r.

9. W pierwotnym brzmieniu szóstej dyrektywy owa kategoria transakcji była zrównana z transakcjami dokonywanymi poza Wspólnotą i objęta była przez art. 15, którego trzy pierwsze ustępy zwalniały dostawę towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca znajdującego się poza państwem członkowskim oraz świadczenie usług dotyczących tych towarów(6).

10. Artykuł 17 ust. 3 lit. b) w tych przypadkach przyznawał prawo do odliczenia naliczonego podatku.

2. Po 1 stycznia 1993 r.

11. Dyrektywa 91/680 wprowadziła do szóstej dyrektywy nowy tytuł XVIa „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi” w celu ułatwienia po zniesieniu kontroli podatkowych na granicach wewnętrznych po dniu 1 stycznia 1993 r. przejścia do ostatecznego uregulowania opodatkowania wymiany handlowej w ramach wspólnego systemu VAT(7).

12. W ramach tego systemu przejściowego podatkowi VAT podlega odpłatne „wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów” przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawcą jest inny podatnik działający w takim charakterze (art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy).

13. Zwolnione są dostawy towarów „wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego [ich] rachunek [...] dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, który [zy] działający w takim charakterze w państwie członkowskim

innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów” (art. 29 cz. IV A lit. a)). Zwolnione jest także wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów, których dostawy dokonywane przez podatników byłyby zwolnione z podatku na terytorium kraju (art. 28c cz. IV B, lit. a)).

14. Wreszcie art. 17 ust. 3 zmieniony przez art. 28f ust. 1 zezwala na odliczenie naliczonego podatku VAT wówczas, gdy towary lub usługi są wykorzystywane na potrzeby: 1) transakcji, które związane są z działalnością gospodarczą podlegającą opodatkowaniu, dokonywanych za granicą, które dawałyby prawo do odliczenia, jeżeli wykonywane byłyby na terytorium państwa członkowskiego (lit. a)); oraz 2) transakcji zwolnionych na podstawie art. 15 i art. 28c cz. IV A i C (lit. b)).

III – Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

15. Luksemburska spółka Eurodental SARL prowadzi działalność polegającą na wykonywaniu i naprawie protez dentystycznych na rzecz klientów mających siedzibę w Niemczech.

16. Decyzją z dnia 26 marca 1997 r. organ podatkowy Wielkiego Księstwa odmówił Eurodental prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego w odniesieniu do towarów używanych w celu realizacji dostaw i świadczenia usług w państwie goszczącym. Organ ten uznał, że art. 44 (ustanawiający zwolnienie w odniesieniu do protez dentystycznych) ustawy z dnia 12 lutego 1979 r., zmieniającej i uzupełniającej ustawę z dnia 5 sierpnia 1969 r. dotyczącą podatku VAT(8), ma pierwszeństwo przed art. 43 (regulującym zwolnienia wewnątrzwspólnotowe) w ten sposób, że umożliwiający odliczenie naliczonego podatku VAT art. 49 ust. 2 lit. a) nie znajduje zastosowania do towarów używanych w transakcjach wymienionych w art. 43.

17. Tribunal d'arrondissement (sąd pierwszej instancji) wyrokiem z dnia 16 grudnia 2002 r. uznał, iż odmowa odliczenia była niesłuszna, argumentując swoje stanowisko tym, że powołane art. 43 i 44 przewidują różne transakcje: pierwszy – transakcje zagraniczne, a drugi – krajowe. Artykuł 49 znajduje zastosowanie do pierwszej kategorii czynności, niezależnie od ich charakteru, w ten sposób, że żaden przepis nie uzasadnia przyznania pierwszeństwa art. 44 przed art. 43. Zdaniem tego sądu, w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej zawsze istnieje prawo do odliczenia(9).

18. Organ podatkowy wniosł odwołanie od tego wyroku twierdząc, że proponowana wykładnia oznacza korzystniejsze traktowanie dostaw protez realizowanych na terytorium Niemiec w stosunku do dostaw realizowanych w Wielkim Księstwie, naruszając tym samym zasadę neutralności wspólnego systemu podatku VAT.

19. Cour d'appel uznał, że znajdujące zastosowanie w sprawie akty prawne nie wyjaśniają kontrowersji, wobec czego postanowił skierować do Trybunału Sprawiedliwości następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy dostawa towarów, która jest zwolniona z podatku na podstawie art. 13 [cz. IV 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 cz. IV 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??? A lit. a) obowi?zuj?cego od dnia 1 stycznia 1993 r.?

2. Czy ?wiadczenie us?ug, które jest zwolnione z podatku na podstawie art. 13 cz??? 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 pa?stwa cz?onkowskiego, jest obj?te zakresem stosowania art. 15 ust. 3 tej dyrektywy w brzmieniu obowi?zuj?cym do dnia 1 stycznia 1993 r. (przy czym ?aden przepis o zwolnieniu nie by? 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 us?uga jest ?wiadczona przez podmiot gospodarczy z siedzib? w jednym pa?stwie cz?onkowskim na rzecz podmiotu gospodarczego z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim i gdy spe?nione s? przes?anki zastosowania art. 15 ust. 3 tej dyrektywy w brzmieniu obowi?zuj?cym do dnia 1 stycznia 1993 r.?”.

IV – Post?powanie przed Trybuna?em Sprawiedliwo?ci

20. W terminie przepisany przez art. 23 statutu Trybuna?u Sprawiedliwo?ci uwagi na pi?mie przedstawili Eurodental, pozwany luksemburski organ podatkowy, rz?d niemiecki i Komisja.

21. Poniewa? ?adna ze stron nie wnios?a o otwarcie ustnej fazy post?powania, Trybuna? Sprawiedliwo?ci na zgromadzeniu ogólnym w dniu 13 grudnia 2005 r. postanowi? na podstawie art. 104 § 4 regulaminu post?powania przyst?pi? do narady, uznaj?c za zb?dn? opini? rzecznika generalnego.

22. W trakcie narady izba trzecia, której przydzielono spraw?, postanowi?a w dniu 6 kwietnia 2006 r. przekaza? spraw? zgromadzeniu ogólnemu, które w dniu 25 kwietnia podtrzyma?o decyzj? o przydziale, uznaj?c jednak za stosowne przedstawienie opinii przez rzecznika generalnego i przeprowadzenie rozprawy, wzywaj?c strony do przedstawienia opinii w kwestii wyboru dokonanego przez Republik? Federaln? Niemiec na podstawie art. 28 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy odno?nie do utrzymania w okresie przej?ciowym opodatkowania transakcji wykonywania i napraw protez dentystycznych i aparatów ortodontycznych przez lekarzy dentystów maj?cych siedzib? na jej terytorium.

23. Na rozprawie, która odby?a si? w dniu 31 maja 2006 r., uczestniczyli przedstawiciele Eurodental i Komisji, którzy podtrzymali swoje dotychczasowe stanowiska.

V – Ocena pyta? prejudycjalnych

24. Niniejsze pytania prejudycjalne, które nale?y rozpatrywa? ??cznie, umo?liwiaj? ocen? stosunków pomi?dzy dwoma rodzajami zwolnie? w szóstej dyrektywie: zwolnie? stosowanych do niektórych krajowych rodzajów dzia?alno?ci gospodarczej le??cej w interesie powszechnym, uj?tych w art. 13 cz??? A ust. 1, oraz zwolnie?, którymi obj?te s? niektóre transakcje wewn?trzwspólnotowe. Pytanie pierwsze dotyczy dostaw towarów przed i po dniu 1 stycznia 1993 r., podczas gdy pytanie drugie dotyczy ?wiadczenia us?ug przed t? dat?.

25. W niniejszej sprawie spór powsta? na tym tle, ?e dzia?alno?? gospodarcza w post?powaniu przed s?dem krajowym mo?e zosta? wpisana w ramy ka?dej z wymienionych kategorii zwolnie?, tak ze wzgl?du na swój charakter (dzia?alno?? protetyków dentystycznych), jak i ze wzgl?du na sposób wykonywania (dzia?alno?? wewn?trzwspólnotowa), jednak?e w ka?dym przypadku z ró?nymi konsekwencjami, poniewa? w odniesieniu do pierwszej kategorii zwolnie? brak jest prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT, które przys?uguje w odniesieniu do drugiej kategorii.

26. Rozstrzygni?cie tego dylematu wi??e si? z dokonaniem podwójnej oceny: oceny z

perspektywy neutralności podatku, która stanowi klucz systemu, oraz z punktu widzenia szczególnej i przejściowej sytuacji transakcji wewnątrzwspólnotowych.

A – Zasada neutralności zwolnień [transakcji] w obrębie jednego kraju

27. Podatek VAT pobierany jest od czynności konsumenckich jako stanowiących pośredni wyraz możliwości gospodarczych podmiotów. Cel ten osiągnięty jest poprzez opodatkowanie działalności przedsiębiorców lub osób zawodowo trudniących się wykonywaniem czynności danego rodzaju, którzy za pomocą techniki przerzucania, przenoszą ciężar podatku na konsumenta końcowego. W ten sposób otrzymuje się „neutralny” podatek, ponieważ ponosi go osoba będąca ostatnim ogniwem, otrzymująca towar lub korzystająca z usługi.

28. Ów wymóg strukturalny prowadzi to tego, że podmiot, który uczestniczy w procesie na etapie pośrednictwa odlicza naliczony podatek, w sposób przewidziany w art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy. Po zapłaconiu kwot naliczonego podatku i wykorzystania towarów lub usług na potrzeby swojej własnej podlegającej opodatkowaniu działalności, może dokonać odliczenia podatku. W związku z tym jeżeli używa tych towarów lub korzysta z usług na potrzeby czynności niepodlegających opodatkowaniu lub zwolnionych, nie zachodzi żadne zdarzenie podatkowe i nie powstaje żadne prawo do odliczenia, ponieważ brak jest zobowiązania podatkowego⁽¹⁰⁾.

29. Zgodnie z tym Trybunał w wyroku BLP Group⁽¹¹⁾ orzekł, że poza wyrażeniami określonymi przypadkami podatnik, który w celu wykonania czynności zwolnionej korzysta z usługi, w związku z którą zapłacił podatek VAT, nie może dokonać odliczenia zapłaconego podatku nawet wówczas, gdy celem czynności zwolnionej jest dokonanie transakcji podlegającej opodatkowaniu.

B – System przejściowy dotyczący wewnątrzwspólnotowego obrotu towarami

30. W pkt 11 niniejszej opinii zaznaczę, że szósta dyrektywa została zmieniona przez dyrektywę 91/680/EWG w tym celu, aby po zniesieniu kontroli podatkowych na granicach wewnętrznych ułatwić przejście do ostatecznego uregulowania opodatkowania wymiany handlowej w ramach wspólnego systemu VAT poprzez opodatkowanie wymiany handlowej w państwie członkowskim pochodzenia. Niemniej jednak, ponieważ w dniu 31 grudnia 1992 r. (dnia poprzedzającego owo zniesienie) nie zostały spełnione wszystkie konieczne warunki, dyrektywa utrzymała przez określony okres, który biegnie do dnia dzisiejszego, zasadę opodatkowania w państwie przeznaczenia. Z tego względu art. 28c cz. 1 lit. a) wprowadza zwolnienie dostaw wewnątrzwspólnotowych postanawiając, iż nabycie wewnątrzwspólnotowe podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim przeznaczenia.

31. Oznacza to, że w trakcie okresu przejściowego, do czasu ostatecznego uregulowania, czasowo podlegają opodatkowaniu nabycia w obrębie Wspólnoty dokonane przez podatników lub osoby prawne niebędące podatnikami, przy czym za miejsce wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów jest uważane państwo członkowskie, w którym towary znajdują się w momencie ich wysyłki lub dostawy do osoby, która je nabywa (art. 28 a ust. 1 lit. a) oraz art. 28b cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy).

32. Przepisy te uzasadniane są tym, że w sytuacji, gdy podatek jest nakładany w państwie przeznaczenia, neutralność podatkowa zostanie zagwarantowana jedynie wówczas, gdy umówi się o osobie, która poniesie podatek, jego przerzucenie lub odliczenie, ponieważ nie posiada ona statusu końcowego konsumenta, lecz status podatnika, który wykorzystuje towary do czynności, które rzeczywiście podlegają opodatkowaniu.

33. W procesie zrównywania wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi z wymianą czysto krajową zanika w rozumieniu podatkowym etap związany z przekraczaniem

granicy w ten sposób, że dostawa w państwie pochodzenia jest zwolniona z podatku (art. 28c, cz. 1 A, lit. a)), ponieważ nabycie jest opodatkowane w państwie przeznaczenia przez osobę, która jest uprawniona do odliczenia podatku (art. 28a cz. 1 A, lit. a)), umożliwiając przerzucanie podatku w kierunku odbiorcy końcowego.

34. W ten sposób nabiera sensu art. 17 ust. 3 lit. b) w brzmieniu nadanym przez art. 28f ust. 1, który zezwala na odliczenie przez podatnika podatku VAT wówczas, gdy towary lub usługi są wykorzystywane na potrzeby dokonywanych przez niego transakcji zwolnionych⁽¹²⁾ na podstawie art. 28c cz. 1 A, ponieważ osoba dokonująca transakcji z jednego państwa członkowskiego do drugiego powinna być „nietknięta”, tak jakby nie istniała lub nie pośredniczyła.

C – Brak konfliktu pomiędzy przepisami

35. Powyżej przedstawione stanowisko, oparte na wewnątrzwspólnotowym charakterze transakcji, traci znaczenie wówczas, gdy zwolnienie jest związane zgodnie z art. 13 szóstej dyrektywy z charakterem danej transakcji.

36. Jeżeli w przypadku transgranicznej dostawy towarów niepodlegającej podatkowi VAT, która nie podlegaaby podatkowi również i wówczas, gdyby miała charakter czysto krajowy, podatnikowi przysługiwałoby prawo odliczenia podatku VAT, spowodowałoby to powstanie korzyści sprzecznej z zasadą konkurencji po stronie podmiotu, który działałby z zagranicy naruszając w ten sposób zamierzoną równowagę⁽¹³⁾, która dotyczy nie tylko do tego, aby podmioty będące ogniwami pośrednimi odzyskały podatek tak, aby cięły on wydatcznie na odbiorcy, ale także dotyczy do równego traktowania⁽¹⁴⁾ bez względu na pozycję, jaką dany przedsiębiorca zajmuje w państwie, oraz bez względu na miejsce we Wspólnocie, z którego pośredniczy⁽¹⁵⁾.

37. Innymi słowy: odliczenie podatku naliczonego we wcześniejszej fazie jest dopuszczalne w przypadku transakcji zwolnionych wydatcznie ze względu na ich przymiot transakcji wewnątrzwspólnotowych, a nie na podstawie innych kryteriów; z tego wynika, że niedopuszczalne jest odliczenie w przypadku transakcji zwolnionych na podstawie art. 28c cz. 1 B lit. a), to znaczy w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, których dostawy przez podatników byłyby zwolnione w danym państwie, chyba że zgodnie z postanowieniami art. 17 ust. 3 lit. a) kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, jeżeli miałyby miejsce na terytorium kraju.

38. Należy również zwrócić uwagę na art. 17 ust. 3 lit. c), który przyznaje szczególne prawo do odliczenia podatku VAT w przypadku niektórych zwolnień przewidzianych w art. 13 cz. 1 B wówczas, gdy transakcja wykracza poza granice Wspólnoty. Litera c) byłaby zbędna, gdyby zwolnienia te, tak jak twierdzi Eurodental i rząd niemiecki, po osiągnięciu międzynarodowego wymiaru objęte były bezpośrednio zakresem art. 17 ust. 3 lit. b).

39. Komisja w sposób bardzo wyraźny wyjaśniła w pisemnych uwagach dotyczących niniejszej sprawy w trybie prejudycjalnym, że przyznanie Eurodental prawa do odliczenia oznaczałoby postawienie tej spółki w sytuacji uprzywilejowanej względem konkurentów działających na rynku lokalnym, którym nie przysuguje ta możliwość, oraz stworzenie możliwości oszustwa i zachęty dla innych spółek do przenoszenia siedzib do innych państw członkowskich niż te państwa, na obszarze których rzeczywiście prowadzą działalność.

40. Niemiecki rząd słuśnie podnosi, że w przypadku wyboru na podstawie art. 28 ust. 3 lit. a) opodatkowania w obrębie kraju transakcji dotyczących protez dentystycznych transakcje należałyby do zakresu transakcji wewnątrzwspólnotowych mogłyby okazać się bardziej kosztowne dla konsumenta, ponieważ byłyby opodatkowywane w Niemczech bez prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego w Luksemburgu⁽¹⁶⁾. Niemniej jednak taki skutek, który jest spowodowany brakiem całkowitej harmonizacji tego podatku bezpośrednio, wynika ze zgodnego z prawem

wyboru dokonanego przez organy niemieckie, które pozostawiły przez okres przejściowy poza systemem wspólnotowym niektóre transakcje i tym samym muszą ponieść związane z tym konsekwencje(17). Nie wydaje się, aby można było dopuścić ogólne naruszenie zasady neutralności i spójności systemu, powołując się na swobodnie wybraną szczególną cechę systemu krajowego(18), która przekazywałaby na rzecz skarbu innego państwa członkowskiego, w niniejszym przypadku na rzecz państwa luksemburskiego, obciążenie finansowe wynikające z takiej jednostronnej decyzji.

41. Rozważania dotyczące dostaw towarów, dokonanych zarówno przed, jak i po dniu 1 stycznia 1993 r., mają zastosowanie również do usług wyświadczonych przed tą datą, o których mowa w drugim pytaniu prejudycjalnym, z uwagi na pierwotne brzmienie art. 15 ust. 3 i art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy.

42. Wreszcie transakcja wewnątrzwspólnotowa nie daje prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT, jeżeli w przypadku ograniczenia do ram krajowych, transakcja ta byłaby również zwolniona ze względu na swój treść(19).

VI – Wnioski

43. Z uwagi na powyżej przedstawione rozważania sugeruję, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na pytania skierowane przez cour d'appel Wielkiego Księstwa Luksemburga w następujący sposób:

„Dostawy towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 13 cz. 1 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, są zwolnione na podstawie tego przepisu także wówczas, gdy chodzi o transakcje wewnątrzwspólnotowe regulowane przez art. 15 ust. 1, 2 i 3 (w brzmieniu pierwotnym oraz w brzmieniu nadanym przez dyrektywę 91/680/EWG) oraz przez art. 28c cz. 1 A lit. a), przy czym tym samym nie dają one prawa do odliczenia, o którym mowa w art. 17”.

1 – Język oryginału: hiszpański

2 – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1).

3 – Przepis ten został wprowadzony przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1).

4 – „Świadczenie usług” stanowi uzupełniającą kategorię, obejmującą każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów (art. 6 szóstej dyrektywy).

5 – BGBl. 1991, str. 351.

6 – W opinii w sprawie C-382/02 *Cimber Air*, w której w dniu 16 września 2004 r. zapadł wyrok (Zb.Orz. str. I-8379), wskazując, że „międzynarodowym przepisem towarów rzędzi zasada opodatkowania w miejscu przeznaczenia lub ostatecznej konsumpcji. Z tego też względu, jeżeli chce się uniknąć „wywozu” podatków pośrednich z państwa pochodzenia – co oznaczałoby istnienie podwójnego opodatkowania – należy opowiedzieć się za systemem zwolnienia transakcji wywozowych” (pkt 17).

7 – Cel ten wskazują motywy trzeci, ósmy i dziewięty dyrektywy 91/680.

8 – *Mémorial A* 1979, nr 11, str. 186.

9 – Skarga *Eurodental* została oddalona, ponieważ zdaniem sądu luksemburskiego nie przedstawiono wystarczających dowodów.

10 – W celu dokonania analizy mechanizmu odliczeń podatku VAT, zob. P. Alguacil Marí, i G. Orón Moratal, „La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva” w *Noticias/C.E.E.*, nr 67 i 68, sierpień/wrzesień 1990 r., str. 101. S. Colmenar Valdés „El derecho a la deducción en el IVA” w *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nr 157, 1982 r., str. 327, utrzymuje, że „ponieważ prawo do odliczenia naliczonego podatku jest funkcjonalnie związane z podatkiem, który ma zostać zapłacony w późniejszej fazie, w przypadkach, w których nie powstaje zobowiązanie podatkowe, wydaje się, że nie powinno powstać również prawo do odliczenia naliczonego podatku, ponieważ odpadła ostateczna przyczyna uzasadniająca prawo do odliczenia”.

11 – Wyrok z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94, Rec. str. I-983.

12 – W postępowaniu przed sądem krajowym dentyście protetykowi przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie materiału służącego produkcji protez, ponieważ wykorzystywał go do własnej zwolnionej działalności gospodarczej.

13 – W niniejszej sprawie podmiot gospodarczy dostarczający swoje towary poza granice Luksemburga mógłby odliczyć podatek VAT naliczony w trakcie jego pośredniczenia, co nie miałoby miejsca, gdyby działał w obrębie jego granic.

14 – B. Terra i J. A. Kajus w *Guide to the European VAT Directives, Volume 1, Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006 r., str. 418–422, wyjaśniają, że zasada neutralności podatku VAT jest pojęciem złożonym, które obejmuje aspekt prawny, zmierzający do przyznania niedyskryminującego traktowania pod względem prawnym, aspekt gospodarczy, zmierzający do optymalizacji wyboru środków produkcji, oraz trzeci aspekt, dotyczący konkurencji, służący niepowodowaniu zakłóceń na rynku.

15 – W wyroku z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-302/93 *Debouche*, Rec. str. I-4495, zwłaszcza w pkt 19, Trybunał odmówił podmiotowi gospodarczemu dokonującemu transakcji zwolnionych powoływania się na pozycję wewnątrzwspólnotową w celu uzyskania zwrotu podatku VAT w sytuacji, gdy prawo to nie przysługiwało mu w jego własnym państwie.

16 – W sytuacji, z jaką mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym, pacjent w Niemczech płaciłby dentyście fakturę obejmującą a) materiał użyty na wyprodukowanie protezy w Luksemburgu wraz z odpowiadającym mu podatkiem VAT (naliczony podatek VAT); b) wynagrodzenie dentysty protetyka; oraz c) wynagrodzenie dentysty niemieckiego. W ten sposób w braku dopuszczenia odliczenia naliczonego podatku VAT obciążenie finansowe dla ostatecznego konsumenta jest wyższe i z tego względu, zdaniem sądu niemieckiego, rozwiązanie polega na

tolerowaniu takiej sytuacji.

17 – W wyroku z dnia 7 marca 2002 r. w sprawie C-160/00 Komisja przeciwko Finlandii, Rec. str. I-2433, w pkt 30 Trybunał przypomina, że zwolnienia przewidziane przez art. 28 ust. 3 nie należą do wspólnego systemu podatku VAT.

18 – Tylko jeszcze dwa inne państwa opowiedziały się za taką opcją: Belgia i Węgry.

19 – Takie rozwiązanie zaproponował komitet doradczy ds. podatku od wartości dodanej, utworzony na podstawie szóstej dyrektywy, na swoim 60 posiedzeniu, które odbyło się w dniach 20 i 21 marca 2000 r. (TAXD/1876/00 – Rév. 1, Comité de la TVA, Orientations de la 60ème réunion, 20 et 21 mars 2000).