

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 7 września 2006 r.(1)

Sprawa C-401/05

VDP Dental Laboratory NV

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)]

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia na terytorium kraju – Dostawy protez dentystycznych przez dentystów i techników dentystycznych – Dostawa wewnątrzwspólnotowa – Odliczenie podatku naliczonego

I – Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie należy odpowiedzieć na pytania w przedmiocie wykładni 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(2) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), dotyczącej dostaw protez dentystycznych.

2. Po pierwsze, należy wyjaśnić, czy zwolnienie dostaw takiego rodzaju na mocy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy znajduje także zastosowanie, w przypadku gdy dostawa protezy dentystycznej dokonywana jest nie bezpośrednio przez dentystę lub technika dentystycznego, lecz przez pośrednika nieposiadającego odpowiednich kwalifikacji zawodowych.

3. Po drugie, powstaje kwestia, czy przy wewnątrzwspólnotowych dostawach protez dentystycznych istnieje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, jeżeli w państwie przeznaczenia, przy zastosowaniu przepisu przejściowego, na zasadzie odstąpienia od art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy, dostawa tak traktuje się jako transakcję podlegającą opodatkowaniu. Podobna problematyka jest również przedmiotem sporu w sprawie C-240/05 Eurodental(3).

II – Ramy prawne

A – Uregulowania wspólnotowe

4. Pierwsza dyrektywa VAT(4) zawiera w art. 2 definicję istotnych elementów wspólnego

systemu podatku VAT:

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego odpowiednio proporcjonalnego do ceny towarów i usług niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów”.

5. Artykuł 13 szóstej dyrektywy nosi tytuł „Zwolnienia na terytorium kraju”; czy?? A ust. 1 tego przepisu stanowi między innymi:

„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 [dostawy] protez dentystycznych przez dentystów i techników dentystycznych; [...]”.

6. Artykuł 28 ust. 3 przewiduje w okresie przejściowym możliwość ustanawiania odstępstw od art. 13:

„W okresie przejściowym, określonym w ust. 4 [(5)], państwa członkowskie mogą:

a) utrzymać opodatkowanie transakcji zwolnionych od podatku na podstawie art. 13 lub 15 wymienionych w załączniku E do niniejszej dyrektywy; [...]”.

7. W załączniku E pkt 2 wskazane są usługi świadczone przez dentystów i techników dentystycznych określone w art. 13 czy?? A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy.

8. Na mocy dyrektywy Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r.(6) dodano do szóstej dyrektywy nowy tytuł XVIa (Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między państwami członkowskimi; art. 28a–28m). Przepisy te mają w dalszym ciągu zastosowanie, ponieważ dotąd nie wprowadzono ostatecznych regulacji dotyczących opodatkowania obrotu towarowego przedsiębiorstw w handlu między państwami członkowskimi.

9. Artykuł 28a(7) szóstej dyrektywy reguluje opodatkowanie odpłatnego wewnątrzwspólnotowego nabywania towarów:

„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 i którego nie dotyczą uregulowania ustanowione w art. 8 ust. 1 lit. a) zdanie drugie lub art. 28b (B) ust. 1.

W drodze odstępstwa od akapitu pierwszego wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów dokonane na warunkach wymienionych w ust. 1 lit. a) przez podatników lub osoby prawne

niepodlegaj?ce opodatkowaniu nie b?dzie podlega? opodatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej.

Pa?stwa cz?onkowskie przyznaj? podatnikom oraz niepodlegaj?cym opodatkowaniu osobom prawnym, którym przys?uguje to stosownie do akapitu drugiego, prawo wyboru ogólnego uregulowania okre?lonego w akapicie pierwszym. Pa?stwa cz?onkowskie okre?l? szczegó?owe zasady korzystania z tej mo?liwo?ci, która w ka?dym przypadku obejmuje co najmniej dwa lata kalendarzowe.

[...]

1a. Odst?pstwo przewidziane w ust. 1 lit. a) akapit drugi dotyczy:

a) [...];

b) wewn?trzwnspólnotowego nabywania towarów innych ni? wymienione w lit. a):

– [...] przez podatnika, który dokonuje dostaw towarów lub us?ugi, w odniesieniu do których podatek od warto?ci dodanej nie podlega odliczeniu, lub te? przez niepodlegaj?c? opodatkowaniu osob? prawn?,

– w wysoko?ci ca?kowitej nieprzekraczaj?cej w trakcie roku kalendarzowego progu ustalanego przez pa?stwa cz?onkowskie, który jednak?e nie mo?e by? ni?szy ni? równowarto?? w walucie krajowej kwoty 10 000 ECU, [oraz]

– pod warunkiem ?e ca?kowita warto?? nabytych wewn?trz Wspólnoty towarów nie przekroczy?a w poprzednim roku kalendarzowym progu okre?lonego w tiret drugim.

Próg referencyjny dla stosowania powy?szych regulacji obejmuje ca?kowit? kwot?, z wy??czeniem podatku od warto?ci dodanej nale?nego lub zap?aconego w pa?stwie cz?onkowskim, z którego towary zosta?y wys?ane lub przetransportowane, za jak? nabyto wewn?trz Wspólnoty towary, inne ni? nowe ?rodki transportu i nowe towary podlegaj?ce akcyzie".

10. Artyku? 28b cz??? B szóstej dyrektywy okre?la miejsce wewn?trzwnspólnotowej dostawy towarów w pewnych szczególnych przypadkach:

„1. Na zasadzie odst?pstwa od przepisów art. 8 ust. 1 lit. a) i ust. 2 za miejsce dostawy towarów wys?anych lub transportowanych przez lub na rachunek dostawcy z pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? to, w którym nast?pi?o zako?czenie przesy?ki lub transportu, uwa?a si? miejsce, w którym towary znajduj? si? w momencie zako?czenia wysy?ki lub transportu do kupuj?cego, o ile zostan? spe?nione nast?puj?ce warunki:

– dostawa towarów dokonywana jest na rzecz podatnika uprawnionego do korzystania z odst?pstwa przewidzianego w art. 28a ust. 1 lit. a) akapit drugi, osoby prawnej niepodlegaj?cej opodatkowaniu, uprawnionej do takiego samego odst?pstwa lub te? ka?dej innej osoby niepodlegaj?cej opodatkowaniu,

[...]

2. Jednak?e w przypadku dostawy towarów innych ni? produkty podlegaj?ce podatkowi akcyzowemu przepisy ust. 1 nie b?d? mie? zastosowania do dostaw towarów wys?anych lub transportowanych do tego samego pa?stwa cz?onkowskiego zako?czenia wysy?ki lub transportu, je?eli:

- całkowita wartość takich dostaw, pomniejszona o podatek od wartości dodanej, nie przekracza w walucie krajowej w bieżącym roku kalendarzowym równowartości 100 000 ECU, oraz
- całkowita wartość pomniejszona o podatek od wartości dodanej od dostaw towarów innych niż produkty podlegające podatkowi akcyzowemu, dokonanych na warunkach określonych w ust. 1, w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczyła równowartości 100 000 ECU w walucie krajowej^[(8)].

Państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do kupującego, może ograniczyć progi określone powyżej do równowartości 35 000 ECU w walucie krajowej, jeżeli to państwo członkowskie obawia się, że próg 100 000 ECU, określony powyżej, może prowadzić do poważnego zakłócenia warunków konkurencji. Państwa członkowskie, które korzystają z tej możliwości, podejmują niezbędne środki, aby poinformować o powyższym odpowiednie władze publiczne w państwie członkowskim, z którego przedmioty są wysyłane lub transportowane.

[...]

3. Państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie rozpoczęcia ich wysyłki lub transportu, przyznaje na mocy ust. 2 podatnikom dokonującym dostaw towarów prawo wyboru, aby miejsce takich dostaw ustalać zgodnie z ust. 1.

Zainteresowane państwa członkowskie określają szczegółowe zasady regulujące korzystanie z tej możliwości; jednakże w każdym przypadku zasady te obowiązują przez dwa lata kalendarzowe”.

11. Na podstawie art. 28c cz.??? A szóstej dyrektywy wewnątrzwspólnotowe dostawy pomiędzy dwoma państwami członkowskimi są zwolnione od podatku. Przepis ten stanowi między innymi:

„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 określone 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 znajdujących się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, który[zy] działa[j] w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

Zwolnienie to nie ma zastosowania do dostaw towarów dokonywanych przez podatników zwolnionych z podatku zgodnie z art. 24 ani też do dostaw towarów dokonywanych na rzecz podatników lub osób prawnych niepodlegających opodatkowaniu, do których odnosi się odstępstwo w art. 28a ust. 1 lit. a) drugi akapit;

[...]”.

12. Artykuł 17, zmieniony przez art. 28f szóstej dyrektywy⁽⁹⁾, stanowi o prawie odliczenia od podatku. W niniejszej sprawie znaczenie mają ust. 2 i 3:

„2. O ile towary i usługi są cz.???ci [są u??? dokonywaniu] transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest

zap?aci?:

a) nale?ny [podlegaj?cego zap?acie] lub zap?acony [zap?aconego] na terytorium kraju podatek [podatku] od warto?ci dodanej od towarów lub us?ug, które s? lub maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

3. Pa?stwa cz?onkowskie przyznaj? ponadto ka?demu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu kwoty podatku od warto?ci dodanej, okre?lonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub us?ugi s? cz??ci? [s?u?? dokonywaniu]:

a) transakcji zwi?zanych z dzia?alno?ci? gospodarcz?, okre?lonych w art. 4 ust. 2 przeprowadzanych w innym kraju, które podlega?yby odliczeniu [dawa?yby prawo do odliczenia podatku], je?li zosta?yby przeprowadzone na terytorium kraju;

b) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. g) i i), art. 15, 16 ust. 1 pkt B, C, D lub E lub ust. 2 lub [art.] 28c pkt A i C;

c) wszelkich transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 13 (B) lit. a) i d), ust. 1–5, w przypadku gdy klient ma siedzib? poza Wspólnot? lub te? gdy transakcje te s? bezpo?rednio zwi?zane z towarami przeznaczonymi do wywozu do kraju spoza Wspólnoty”.

B – *Uregulowania krajowe*

13. Na mocy art. 11 ust. 1 lit. g) Wet op de omzetbelasting (niderlandzkiej ustawy o podatku obrotowym) w brzmieniu obowi?zuj?cym przed dniem 1 grudnia 1997 r. us?ugi ?wiadczone przez techników dentystycznych by?y zwolnione od podatku. Zgodnie z wyk?adni? dokonanej przez s?dy niderlandzkie zwolnienie to nie obejmowa?o dostaw dokonywanych przez po?redników, którzy sami nie byli technikami dentystycznymi.

14. Od dnia 1 grudnia 1997 r. powo?any przepis przewiduje zwolnienie od podatku „dostaw protez dentystycznych”, nie precyzuj?c cech dostawcy.

III – **Okolicznoci faktyczne i pytania prejudycjalne**

15. VDP Dental Laboratory NV (zwana dalej „VDP”), spó?ka z siedzib? w Niderlandach, zleca na zamówienie dentystów z siedzib? w Niderlandach, Belgii, Danii, Niemczech, Francji, we W?oszech i w pa?stwach trzecich wykonanie us?ug protetycznych, takich jak korony, rekonstrukcje, ramy, mostki i tym podobne. Zamawiaj?cy dentysta wykonuje jeden lub kilka wycisków gipsowych uz?bienia przesy?anych lub odbieranych przez VDP. Po sprawdzeniu, czy wyciski nadaj? si? do wykonania zlecenia, VDP przesy?a je do laboratorium protetycznego (usytuowanego najcz??ciej poza terytorium Wspólnoty). Laboratorium dostarcza tak? protez? VDP, która p?aci za ni? wynagrodzenie i ewentualnie przywozi j? na terytorium Wspólnoty. VDP dostarcza nast?pnie protez? – za zap?at? wynagrodzenia i na swój koszt – denty?cie, który j? zamówi?. VDP nie zatrudnia dyplomowanych techników dentystycznych ani dentystów.

16. VDP reprezentowa?a stanowisko, ?e dokonane przez ni? w Niderlandach dostawy zwolnione s? od podatku obrotowego oraz ?e w odniesieniu do dostaw na rzecz dentystów z siedzib? w Niderlandach nie ma ona prawa do odliczania naliczonego podatku VAT. Jednak?e w odniesieniu do dostaw na rzecz dentystów z siedzib? poza Niderlandami VDP odlicza?a naliczony podatek VAT.

17. W celu unikni?cia podwójnego opodatkowania organ podatkowy wyrazi? zgod? na

odliczenie podatku naliczonego w zakresie, w jakim podatek ten został zafakturowany za dostarczone VDP towary i świadczony na jej rzecz usługi w ramach dostaw wewnątrzwspólnotowych. Nastąpiło to pod warunkiem, że VDP zarejestruje w swoich dokumentach księgowych numer identyfikacji podatkowej VAT nabywcy, oraz że złoży deklarację dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej.

18. Ze względu na to, że powyższe warunki nie zostały spełnione w odniesieniu do dostaw do wyżej wymienionych państw członkowskich (zob. pkt 15), organ podatkowy wydał decyzję określającą zobowiązanie podatkowe VAT za okres od 1 stycznia 1996 r. do 31 grudnia 1998 r. w wysokości 117 530 NLG.

19. Sąd orzekający w pierwszej instancji rozstrzygnął, że usługi świadczony przez zainteresowanego w okresie od dnia 1 stycznia 1996 r. do dnia 1 grudnia 1997 r. nie były zwolnione od podatku obrotowego w myśl art. 11 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku obrotowym (w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 grudnia 1997 r.). Co do okresu od dnia 1 grudnia 1997 r. do dnia 31 grudnia 1998 r. sąd ten stwierdził, że świadczenia wprowadzone nie są zwolnione od podatku na podstawie szóstej dyrektywy, ponieważ VDP nie jest technikiem dentystycznym, to jednak zostały spełnione warunki określone w art. 11 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku obrotowym (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 grudnia 1997 r.). Sąd ocenił dalej, że ze względu na zwolnienie świadczenia od podatku wykluczone jest prawo do odliczenia podatku naliczonego. Wywodził on, że VDP nie może powoływać się z jednej strony na istnienie obowiązku podatkowego w odniesieniu do danej dostawy na mocy szóstej dyrektywy, aby w ten sposób uzasadnić prawo do odliczenia podatku, a z drugiej strony na zwolnienie od podatku w oparciu o prawo krajowe. W rezultacie sąd obniżył kwotę podatku określonego decyzją na 9 527 NLG. Kwota ta obejmuje dostawy protez dentystycznych na rzecz dentystów z siedzibą w innych państwach członkowskich wykonane w okresie od dnia 1 grudnia 1997 r. do dnia 31 marca 1998 r.

20. W kasacji wniesionej do Hoge Raad (sądu najwyższego Niderlandów) sporne jest obecnie, czy istnieje również prawo do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do dostaw na rzecz dentystów z siedzibą we Francji i we Włoszech, bowiem w tych krajach dostawa protez dentystycznych nie jest zwolniona od podatku. W takich okolicznościach Hoge Raad wyrokiem z dnia 11 listopada 2005 r. skierował do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 13 cz. 1 ust. 1 ab initio i lit. e) [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że pod pojęciem dostawy protez dentystycznych przez techników dentystycznych rozumie się także dostawę protez dentystycznych przez podatnika, który zleca ich wykonanie technikowi dentystycznemu?

2) Jeżeli odpowiedź na powyższe pytanie będzie twierdząca, to czy art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie, które zwolniło powyższe dostawy z podatku VAT, musi po prostu z tymi dostawami prawo do odliczenia, jeżeli dostawy te (w szczególności na podstawie art. 28b cz. 1 ust. 1 ab initio i tiret pierwsze szóstej dyrektywy) następują w innym państwie członkowskim, które wyłącza je ze zwolnienia na podstawie art. 28 ust. 3 lit. a) w związku z załącznikiem E pkt 2 szóstej dyrektywy?”.

21. W postępowaniu przed Trybunałem VDP, rzędy niderlandzki i grecki oraz Komisja Wspólnot Europejskich przedstawiły uwagi na piśmie.

IV – Ocena prawna

A – W przedmiocie mających zastosowanie uregulowań dotyczących wewnątrzwspólnotowej wymiany handlowej

22. Zanim będzie można przystąpić do analizy pytań prejudycjalnych przedłożonych przez Hoge Raad, należy zbadać, które przepisy dotyczące handlu wewnątrzspółnotowego mają znaczenie w okolicznościach faktycznych niniejszej sprawy. W zależności bowiem od mających tu zastosowanie uregulowań obowiązuje też różne przepisy dotyczące odliczenia naliczonego podatku VAT.

1. Regulacja ogólna

23. Zgodnie z ogólnymi uregulowaniami wynikającymi z art. 28c cz. III A lit. a) szóstej dyrektywy wewnątrzspółnotowe dostawy towarów dokonane przez podatnika dla innego podatnika są zwolnione od podatku VAT w państwie pochodzenia dostaw. Zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy w ramach odpłatnego wewnątrzspółnotowego nabywania towarów zamiast dostawcy podatek VAT odprowadza odbiorca w państwie przeznaczenia.

24. Zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy państwa członkowskie gwarantują każdemu podatnikowi prawo odliczenia podatku naliczonego lub jego zwrot w zakresie, w jakim towary i usługi są używane do celów transakcji zwolnionych na podstawie art. 28c cz. III A szóstej dyrektywy, tzn. podatku podlegającego zapłacie od świadczeń wykonanych na rzecz podatnika w celu dokonania dostawy wewnątrzspółnotowej.

25. Na pierwszy rzut oka powyższy przepis zaskakuje, bowiem prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element cenotwórczy czynności objętych podatkiem należnym, dających prawo do odliczenia⁽¹⁰⁾.

26. Jednakże art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy jest całkowicie zgodny z zasadami dotyczącymi opodatkowania wymiany handlowej między państwami członkowskimi, jak wykazało to również rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer w swojej opinii w sprawie Eurodental⁽¹¹⁾. Rzeczony przepis uwzględnia przejście prawa do opodatkowania na państwo przeznaczenia i zapewnia, aby także wartość dodana nabytych świadczeń podlegała opodatkowaniu w państwie, w którym dane dobro gospodarcze jest konsumowane, co odpowiada charakterowi podatku VAT jako podatku od konsumpcji prywatnej⁽¹²⁾.

2. Regulacja „de minimis”

27. W przypadku niektórych dostaw wewnątrzspółnotowych dokonywanych w niewielkim zakresie zastosowanie znajdują szczególne zasady, które chciałabym zważyć na określenie mianem regulacji „de minimis”. Przesłanki stosowania tych przepisów szczególnych są dość skomplikowane, a ich treść zależy od wyboru różnych opcji.

28. Upraszczając, można stwierdzić, że na zasadzie odstąpienia od ogólnych przepisów dotyczących dostaw na odległość, miejscem dostawy jest miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu. W związku z tym do zapłaty podatku zobowiązany jest *dostawca* w państwie przeznaczenia, a nie *nabywca*, jak przewidują to ogólne zasady wewnątrzspółnotowej wymiany handlowej. Dostawy objęte regulacją „de minimis” na rzecz podatników w innym państwie członkowskim traktowane są w znacznej mierze na równi z transgranicznymi dostawami dokonywanymi przez podatników na rzecz konsumentów końcowych. Konkretnie regulacja ta przedstawia się w sposób następujący:

29. Zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit drugi w związku z ust. 1a szóstej dyrektywy wewnątrzspółnotowe nabycie towarów jest zwolnione od podatku, jeżeli nabywca dokonuje jedynie dostaw, w odniesieniu do których podatek od wartości dodanej nie podlega odliczeniu i

całkowita kwota nabycia wewnątrzwspólnotowego przez tego podatnika nie przekroczyła w trakcie roku kalendarzowego progu określonego przez państwa członkowskie. Próg ten nie mógłby być niższy niż równowartość w walucie krajowej kwoty 10 000 ECU – obecnie 10 000 EUR. Ponadto dany podatnik nie mógł w bieżącym lub poprzednim roku kalendarzowym wykonać przewidzianego na mocy art. 28a ust. 1 lit. a) akapit trzeci prawa wyboru stosowania regulacji ogólnej (opodatkowanie nabycia wewnątrzwspólnotowego).

30. Artykuł 28b cz. III B ust. 1 szóstej dyrektywy przenosi miejsce wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, których nabycie jest zwolnione od podatku zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit drugi do państwa przeznaczenia. Jednakże skutek ten dotyczy towarów innych niż produkty podlegające opodatkowaniu podatkiem akcyzowym – czyli na przykład także protezy dentystyczne – tylko, w przypadku gdy dostawy do danego państwa członkowskiego w bieżącym lub poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczyły kwoty 100 000 ECU/EUR; państwa członkowskie mogły też obniżyć ten próg do kwoty 35 000 ECU/EUR (art. 28b cz. III B ust. 2). Także w tym przypadku dostawca może jednak dokonać wyboru stosowania regulacji ogólnej.

31. Regulacja „de minimis” uzupełniona jest przepisem art. 28c cz. III A lit. a) akapit drugi szóstej dyrektywy. Przepis ten precyzuje, że na zasadzie odstąpienia od regulacji ogólnej wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów nie jest zwolniona od podatku VAT, jeżeli zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit drugi odpowiadające jej nabycie tych towarów nie podlega opodatkowaniu.

32. W odniesieniu do odliczenia podatku naliczonego w zakresie dostaw dokonywanych przez dostawcę w państwie przeznaczenia art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy określa, że należy dokonać porównania ze sposobem opodatkowania tego rodzaju transakcji w kraju. Gdyby prawo do odliczenia podatku naliczonego istniało w przypadku transakcji kościowych dokonywanych na terytorium kraju, to takie prawo przyznaje się także w odniesieniu do świadczeń nabytych dla celów transakcji dokonywanych w innym państwie.

3. Która regulacja znajduje zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym?

33. W odpowiedzi na pytanie Trybunału Komisja wyraziła opinię, że w sprawie przed sądem krajowym zastosowanie znajduje regulacja „de minimis”.

34. Jednakże wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie prowadzi do jednoznacznego wyjaśnienia tej kwestii. Z jednej strony Hoge Raad w drugim pytaniu prejudycjalnym zwraca się wyraźnie z pytaniem o wykładnię art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z dostawami, które zgodnie z art. 28b cz. III B ust. 1 tiret pierwsze szóstej dyrektywy uważa się za dokonane w innym państwie członkowskim. Przemawia to za stosowaniem regulacji „de minimis”.

35. Z drugiej strony sąd krajowy w uzasadnieniu swojego wniosku odsyła do sprawy Eurodental i wywodzi, że przedłożone w tej sprawie pytanie o wykładnię art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy ma znaczenie również w niniejszej sprawie. Powyższy przepis znajduje jednak zastosowanie jedynie do dostaw wewnątrzwspólnotowych, które podlegają regulacji ogólnej.

36. Komisja opiera się przede wszystkim na własnej analizie stanu faktycznego przedstawionego przez sąd krajowy.

37. W tym zakresie należy stwierdzić, że pierwotnie niniejszy spór dotyczy decyzji określającej zobowiązanie podatkowe VAT za okres od dnia 1 stycznia 1996 r. do dnia 31 grudnia 1998 r. na 117 530 NLG (co odpowiada równowartości około 53 000 EUR). Przyjmując, że przeciwna stawka podatku VAT w krajach przeznaczenia wynosi 19%, odpowiednie dostawy

wewn?trzwspólnotowe mia?y warto?? oko?o 279 000 EUR.

38. Jednak?e ze stanu faktycznego sprawy nie mo?na wywnioskowa?, jak dostawy te przedstawia?y si? w ró?nych latach podatkowych i w ró?nych pa?stwach przeznaczenia. Niejasne jest równie?, czy i ewentualnie które z tych pa?stw skorzysta?y z mo?liwo?ci ograniczenia progu umo?liwiaj?cego stosowanie art. 28b cz??? B do równowarto?ci 35 000 ECU/EUR. W ko?cu nie wiadomo, jaka by?a warto?? dostaw w poprzednim roku kalendarzowym i czy VDP dokona?a wyboru regulacji ogólnej.

39. Ponadto z informacji przedstawionych we wniosku nie wynika jednoznacznie, czy odbiorcy dostaw dokonanych przez VDP dokonywali jedynie ?wiadcze?, które nie uprawnia?y do odliczenia podatku naliczonego, czy te? nie skorzystali oni z prawa wyboru opodatkowania nabycia wewn?trzwspólnotowego. W ka?dym razie prawo do odliczenia podatku naliczonego mog?o przys?ugiwa? dentystom zaopatrywanym przez VDP, którzy mieli siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim, które skorzysta?o z przepisu przej?ciowego zawartego w art. 28 ust. 1 lit. a) w zwi?zku z za??cznikiem E szóstej dyrektywy.

40. W zwi?zku z powy?szym do s?du krajowego nale?y ustalenie, która z powy?szych dwóch regulacji znajduje zastosowanie w niniejszej sprawie. Poniewa? regulacje te zawieraj? odmienne zasady odliczania podatku naliczonego, poni?ej dokonam analizy skutków, jakie w obu sytuacjach wywo?uje zbieg przepisów dotycz?cych wewn?trzwspólnotowej wymiany handlowej z przepisami dotycz?cymi zwolnienia krajowych dostaw protez dentystycznych.

B – *W przedmiocie stosunku przepisów dotycz?cych wewn?trzwspólnotowej wymiany handlowej do przepisów dotycz?cych zwolnienia dostaw protez dentystycznych w kraju*

1. Hipoteza pierwsza: stosowanie regulacji ogólnej w zakresie dostaw wewn?trzwspólnotowych

41. Zgodnie z art. 28c cz??? A lit. a) szóstej dyrektywy wewn?trzwspólnotowe dostawy towarów s? zwolnione z podatku VAT. Jednak w zwi?zku z dostawami wewn?trzwspólnotowymi art. 17 ust. 3 lit. b) przyznaje prawo do odliczenia podatku naliczonego, nie uzale?niaj?c go w jakikolwiek sposób od przedmiotu dostawy.

42. W przypadku pierwsze?stwa stosowania powy?szych uregulowa? zbyteczne by?oby udzielenie odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, bowiem kwalifikacja dostawy w oparciu o art. 13 cz??? A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy pozbawiona by?aby jakiegokolwiek znaczenia. Decyduj?ce by?oby wy??cznie dokonanie dostawy wewn?trzwspólnotowej, z któr? wi??e si? prawo do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. b).

43. Takiemu rozwi?zaniu towarzyszy jednak pewien problem, mianowicie, ?e dostawy krajowe w okre?lonych okoliczno?ciach by?yby traktowane mniej korzystnie w stosunku do dostaw wewn?trzwspólnotowych, co mo?e prowadzi? do zak?ócenia warunków konkurencji.

44. W przypadku bowiem gdy krajowa dostawa w pa?stwie przeznaczenia jest zwolniona z podatku na mocy art. 13, to zgodnie z art. 28c cz??? B lit. a) szóstej dyrektywy zwolnione jest tak?e nabycie wewn?trzwspólnotowe. W rezultacie podatnik mo?e dokonywa? dostaw na rzecz odbiorców w innym pa?stwie cz?onkowskim bez jakiegokolwiek obowi?zku zap?aty przez nich podatku VAT. Mimo to dostawca móg?by odlicza? podatek naliczony ze wzgl?du na to, ?e dokona? dostawy wewn?trzwspólnotowej.

45. Podatnik, który ma siedzibę w państwie przeznaczenia, może wprowadzić również dokonywać dostaw zwolnionych z podatku na mocy art. 13. Jednakże nie przysługiwało mu wynikające z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy prawo do odliczenia podatku naliczonego.
46. W mojej opinii powyższy problem należy rozwiązać w ten sposób, że możliwość odliczenia podatku w związku z dostawami wewnątrzwspólnotowymi przyznaje się jedynie w sytuacji, gdy dostawa objęta należnym podatkiem VAT jest rzeczywiście opodatkowana w państwie przeznaczenia.
47. Natomiast rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer w swojej opinii w sprawie Eurodental zaproponował inne rozwiązanie. Jego zdaniem odliczenie podatku w związku z dostawą wewnątrzwspólnotową jest wykluczone wówczas, gdy dana transakcja ze względu na jej „charakter” nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z art. 13(13). W niniejszej sprawie uczestniczące w sprawie rzędy oraz Komisja również reprezentują pogląd, że zwolnieniu na mocy art. 13 należy przyznać pierwszeństwo stosowania przed zwolnieniem dostaw wewnątrzwspólnotowych.
48. Powyższe rozwiązanie nie znajduje jednoznacznie oparcia w treści mających zastosowanie przepisów. Przeciwnie pierwsze stanowi stosowania zwolnienia na podstawie art. 13 cz. A przemawia raczej wyraźne zastrzeżenie w zdaniu wprowadzającym tego przepisu: „[n]ie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku [...]”. Ponadto wątpliwe jest uznanie dostawy protezy dentystycznej za zwolnioną od podatku ze względu na charakter tej dostawy, mimo że art. 28 ust. 3 lit. a) w związku z załącznikiem E szóstej dyrektywy zezwala na opodatkowanie takich świadczeń.
49. Na poparcie swego poglądu rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer podnosi jeszcze dwa inne argumenty. Po pierwsze, powołuje się on – tak jak Komisja w niniejszej sprawie – na art. 17 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy. Przepis ten przyznaje prawo odliczenia podatku naliczonego w przypadku niektórych świadczeń zwolnionych od podatku na mocy art. 13 cz. B, jeżeli transakcja wykracza poza granice Wspólnoty. Zdaniem rzecznika generalnego oraz Komisji powyższy przepis byłby zbędny, gdyby po uzyskaniu wymiaru międzynarodowego przez świadczenia objęte jego zakresem zwolnienia te mogłyby znaleźć podstawę bezpośrednio w art. 17 ust. 3 lit. b).
50. Powyższy argument nie przekonuje mnie. Transakcje zwolnione od podatku zgodnie z art. 13 cz. B lit. a) i d) ust. 1–5 szóstej dyrektywy, o których mowa w art. 17 ust. 3 lit. c), stanowią usługi w sektorze ubezpieczeń i finansów związane z dostawami towarów poza Wspólnotę. Natomiast art. 17 ust. 3 lit. b) obejmuje swym zakresem dostaw towarów do innych państw członkowskich lub państw trzecich. Przepisy lit. b) i c) dotyczą zatem całkiem odmiennych świadczeń, w związku z czym jeden z nich nie może czynić drugiego zbędnym.
51. Po drugie, rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer podziela argument Komisji i stwierdza, że zwolnienie prowadzi do zakłócenia warunków konkurencji w państwie siedziby danego przedsiębiorstwa, gdyby przedsiębiorstwo to mogło odliczyć podatek naliczony w zakresie dostaw wewnątrzwspólnotowych, podczas gdy inne przedsiębiorstwa dokonujące podobnych dostaw krajowych w tym samym państwie nie miałyby takiego prawa.
52. Również w tym zakresie nie mogę poprzeć stanowiska mojego kolegi. Przedsiębiorstwo dokonujące dostaw wewnątrzwspólnotowych do innego państwa członkowskiego nie konkuruje z przedsiębiorstwami wykonującymi działalność na rynku w państwie swej siedziby. Przeciwnie, konkurencja istnieje raczej pomiędzy dostawami wewnątrzwspólnotowymi i krajowymi w państwie przeznaczenia. W celu uniknięcia zakłócenia warunków konkurencji należy zatem zapewnić

jednakowe traktowanie dostaw na gruncie podatkowym w państwie przeznaczenia.

53. Powyższego aspektu nie uwzględnia rozwiązanie zaproponowane przez rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera. Rozwiązanie to prowadzi w określonych sytuacjach, takich jak w sprawie Eurodental i ewentualnie także w sprawie VDP, zarówno do naruszenia zasady neutralności podatku VAT, jak i do ograniczenia handlu wewnątrzspółnotowego.

54. Przedmiotem sprawy Eurodental była kwestia, czy przedsiębiorstwo mające siedzibę w Luksemburgu ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w ramach dostaw protez dentystycznych do Niemiec. Podczas gdy w Luksemburgu dostawy protez dentystycznych przez techników dentystycznych są zwolnione od podatku VAT zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy, to w Niemczech takie dostawy są nadal opodatkowane w oparciu o przepis przejściowy art. 28 ust. 3 lit. a) w związku z załącznikiem E do szóstej dyrektywy.

55. Przyjmując za podstawę oceny zwolnienie dostaw protez dentystycznych w państwie pochodzenia zgodnie z art. 13, przedsiębiorstwo takie jak Eurodental nie mogłoby odliczać podatku naliczonego, chociaż dokonana przez nie dostawa faktycznie podlega opodatkowaniu w państwie przeznaczenia. Skutkiem byłoby obciążenie wewnątrzspółnotowej dostawy nie tylko podatkiem VAT proporcjonalnym do końcowej ceny, lecz dodatkowo podatkiem VAT naliczonym od świadczeń pośrednich.

56. Jest to sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT będącą podstawą przepisów dotyczących odliczania podatku naliczonego. Prawo do odliczania podatku stanowi integralną część systemu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane(14). Odliczenia mają na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłać bieżącego w ramach wykonywanej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT(15).

57. Jak określa art. 2 pierwszej dyrektywy, konsument końcowy zobowiązany jest do zapłaty podatku dokładnie proporcjonalnego do wartości świadczenia bez wielokrotnego opodatkowania wykonanych na różnych etapach świadczeń pośrednich. Jednak według rozwiązania zaproponowanego przez rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera doszłoby do podwójnego opodatkowania świadczeń pośrednich, a w związku z tym całkowite obciążenie podatkiem nie byłoby proporcjonalne do ceny płaconej przez konsumenta końcowego(16).

58. Ponadto Trybunał uznał, że jednym z przejawów zasady neutralności podatkowej jest wymóg, by podobne towary lub usługi, a więc konkurujące ze sobą, nie były odmiennie traktowane w zakresie podatku VAT(17). Dokładnie rzecz ujmując, tak rozumiana zasada neutralności stanowi jedynie szczególny wyraz ogólnej zasady równości(18). Również ta zasada byłaby naruszona, gdyby technik dentystyczny mający siedzibę w państwie przeznaczenia mógł odliczyć podatek VAT naliczony od świadczeń pośrednich, podczas gdy technik dentystyczny dokonujący dostaw wewnątrzspółnotowych z innego państwa członkowskiego do kraju przeznaczenia byłby pozbawiony możliwości odliczenia podatku.

59. Ponadto występuje w związku z tym odmienne traktowanie dostaw krajowych i konkurujących z nimi dostaw wewnątrzwspólnotowych ogranicza zagwarantowaną na mocy art. 28 WE swobodę przepływu towarów. Podwójne opodatkowanie świadczeń pośrednich podwyższa bowiem ceny protez dentystycznych przywożonych z innych państw członkowskich. Powyższe ograniczenie występuje przy tym w państwie pochodzenia dostawy wewnątrzwspólnotowej, które nie zapewnia możliwości odliczenia podatku naliczonego, chociaż dane świadczenie objęte podatkiem należnym rzeczywiście podlega opodatkowaniu w państwie przeznaczenia.

60. Rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer, podobnie jak Komisja, jest natomiast zdania, że źródłem powyższego problemu jest jedynie to, że państwo przeznaczenia korzysta z odstąpienia. Występuje w tym zakresie niepełna harmonizacja nie może prowadzić do finansowego obciążenia fiskusa państwa pochodzenia – w sprawie Eurodental Luksemburga – poprzez jednostronną decyzję państwa przeznaczenia – Niemiec.

61. Z pewnością pożądanym jest, aby system podatku VAT został zharmonizowany na tyle, na ile jest to możliwe, oraz aby zostały zlikwidowane różnice między państwami. Niemniej, jak różnice między państwami te będą zgodne z prawem, wynikające z nich negatywne skutki dla rynku wewnętrznego, a przede wszystkim dla poszczególnych podatników, należy, na ile to możliwe, ograniczyć, nawet jeżeli w konkretnym przypadku wiążą się to z obciążeniem wpłaconych podatkowych państwa członkowskiego.

62. Problemy przedstawione na tle sprawy Eurodental mogą wystąpić także w niniejszej sprawie, jeżeli dostawa protez dentystycznych przez pośrednika stanowiaby wprowadzenie do zasady świadczenie zwolnione z podatku zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy, które jednakże, zgodnie z art. 28 ust. 3 lit. a) w związku z załącznikiem E szóstej dyrektywy, nadal podlega opodatkowaniu w państwach przeznaczenia dostaw wewnątrzwspólnotowych dokonanych przez VDP.

63. W przedstawionym powyżej przypadku naruszeniu zasady neutralności oraz ograniczeniom swobodnego przepływu towarów można zapobiec w ten sposób, że państwo pochodzenia dostawy wewnątrzwspólnotowej, która w państwie przeznaczenia rzeczywiście podlega opodatkowaniu, dopuszcza możliwość odliczenia podatku naliczonego od świadczeń pośrednich lub zwraca ten podatek.

64. Zastosowanie powyższego rozwiązania nakazuje, po pierwsze, art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy. Po drugie, pobieranie podatku wyłącznie w państwie konsumpcji odpowiada logice systemu dostaw wewnątrzwspólnotowych oraz charakterowi podatku VAT jako podatku konsumpcyjnego. Natomiast państwo pochodzenia generalnie nie ma prawa do podatku VAT od świadczeń, który jest płacony przez konsumentów końcowych w innym państwie członkowskim.

65. VDP wskazuje ponadto na następujący problem: ponieważ Niemcy – w opinii VDP – niesłusznie obejmują zwolnieniem krajowym także dostawy protez dentystycznych dokonywane przez pośredników i z tego względu odmawiają prawa do odliczenia podatku naliczonego w zakresie tych dostaw, to VDP jest dyskryminowana w stosunku do pośredników z innych państw członkowskich dokonujących dostaw do Niemiec. Państwa, w których mają siedzibę konkurenci VDP, przyznają bowiem prawo do odliczenia podatku, ponieważ wychodzą one z założenia, że dostawy dokonywane przez pośredników nie są objęte zakresem stosowania rzeczonych zwolnień.

66. W tym względzie należy stwierdzić, że zgodnie z prawem traktowania pod względem podatkowym konkurentów VDP w państwach, w których wykonują oni swoją działalność, nie jest przedmiotem niniejszego postępowania. Podobnie nie jest przedmiotem postępowania zwolnienie

krajowych dostaw dokonywanych przez VDP oraz brak możliwości odliczenia podatku w zakresie tych dostaw. Sporne jest raczej jedynie to, czy VDP przysuguje prawo do odliczenia podatku naliczonego w ramach dostaw wewnątrzwspólnotowych. W tym względzie decydujące jest, czy nabycie wewnątrzwspólnotowe, które jest odpowiednikiem dostaw wewnątrzwspólnotowych, podlega opodatkowaniu w krajach przeznaczenia.

67. Podsumowując, należy jeszcze stwierdzić, że reprezentowane przeze mnie stanowisko jest całkowicie zgodne z wyrokiem wydanym w sprawie *Debouche*(19). Wyrok ten opiera się na następującym stanie faktycznym: Etienne Debouche, adwokat z siedziby w Belgii, wziął w leasing w Niderlandach pojazd, eksploatowany wyłącznie w celu wykonywania działalności zawodowej w Belgii. W Belgii usługi adwokatów są zwolnione od podatku VAT zgodnie z art. 28 ust. 3 lit. b) w związku z załącznikiem F pkt 2 szóstej dyrektywy, podczas gdy w Niderlandach takie usługi podlegały opodatkowaniu.

68. Trybunał rozstrzygnął, że w takiej sytuacji nie przysuguje prawo do zwrotu podatku VAT zapłaconego z tytułu leasingu pojazdów jako podatku naliczonego. Jako usługi adwokackie w państwie, w którym są one świadczone – w rzeczonyj sprawie w Belgii – nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, to podatek naliczony, zapłacony w zakresie świadczeń pośrednich otrzymanych w innym państwie członkowskim, nie może zostać odliczony. Jest tak również wtedy, gdy w państwie, w którym nabyto świadczenia pośrednie, odpowiednie usługi i dostawy objęte podatkiem należnym podlegają opodatkowaniu.

69. Powyższe rozstrzygnięcie uwidacznia, że dla odliczenia podatku naliczonego znaczenie ma co do zasady rzeczywiste traktowanie na gruncie podatkowym usług i dostaw objętych podatkiem należnym w państwie, w którym zostają one wprowadzone na rynek. W przypadku gdy uznaje się je – choćby tylko na mocy przepisów przejściowych – za zwolnione od podatku, nie należy przyznawać prawa do odliczenia podatku naliczonego.

70. Natomiast w przypadku, gdyby zwolnienie na mocy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy nie znajdowało zastosowania do dostawy protez dentystycznych przez pośrednika, to w niniejszej sprawie, w odróżnieniu od sprawy *Eurodental*, nie doszłoby do kolizji między zwolnieniem na mocy art. 13 bez możliwości odliczenia podatku naliczonego a zwolnieniem z możliwości odliczenia podatku naliczonego w zakresie dostaw wewnątrzwspólnotowych. W przypadku prawidłowego transponowania powyższych wymogów w zainteresowanych państwach przeznaczenia prawo do odliczenia podatku należnego z łatwością można by przyznać w państwie pochodzenia zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy w zakresie świadczeń pośrednich nabywanych dla celów dostaw wewnątrzwspólnotowych.

2. Hipoteza druga: zastosowanie regulacji „de minimis” dotyczącej dostaw wewnątrzwspólnotowych

71. W przypadku dostaw wewnątrzwspólnotowych objętych zakresem stosowania regulacji „de minimis” prawo do odliczenia podatku na mocy art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy zależy od tego, czy podatek należny mógłby być odliczony, jeżeli transakcje te miałyby miejsce na terytorium kraju.

72. Litera a) rzeczonyj przepisu ustanawia w ten sposób – w mojej ocenie – wyraźne odstępstwo od przepisu zawartego w lit. b) dla tej kategorii dostaw wewnątrzwspólnotowych. Zamiast uwzględnić sposób traktowania dostaw wewnątrzwspólnotowych na gruncie podatkowym w państwie przeznaczenia, co w przypadku takich dostaw byłoby w zasadzie wskazane ze względu na rozważania systematyczne przedstawione wyżej, lit. a) uwzględnia uregulowania krajowe.

73. Powyższa różnica w stosunku do przepisu lit. b) jest jednak uzasadniona ze względu na charakter „de minimis” spornych dostaw. W przypadku sporadycznych dostaw o niewielkiej wartości obowiązek ustalania, czy w państwie przeznaczenia dokonano dostawy podlegającej opodatkowaniu i umożliwiającej odliczenie podatku, prowadziłyby do nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych.

74. Także w tym zakresie występuje niebezpieczeństwo naruszenia zasady neutralności podatkowej oraz ograniczeń swobodnego przepływu towarów w sytuacji, gdy protezy dentystyczne dostarczane są w państwach członkowskich, które nadal poddają opodatkowaniu tego rodzaju dostawy w oparciu o art. 28 ust. 3 lit. a) w związku z załącznikiem E pkt 2 szóstej dyrektywy. Jak wynika z wyraźnej treści art. 17 ust. 3 lit. a), prawodawca zaakceptował to niebezpieczeństwo w celu uniknięcia nadmiernych utrudnień w traktowaniu pod względem podatkowym dostaw „de minimis”, a tym samym, w wielu przypadkach, w celu uniknięcia ograniczeń handlu wewnątrzspółnotowego.

75. Niemniej w odniesieniu do niniejszej sprawy powstaje kwestia dotycząca stosowania art. 17 ust. 3 lit. a), w przypadku gdy państwo siedziby dostawcy nie dokonało prawidłowej transpozycji dyrektywy i zwalnia transakcje, które zgodnie z dyrektywą w zasadzie podlegałyby opodatkowaniu. Do tej kwestii powróć(20) po dokonaniu bliższej analizy wykładni art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy.

C – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

76. Zwracając się z tym pytaniem sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy obejmuje również dostawę protez dentystycznych przez podatnika, który nie jest dentystą lub technikiem dentystycznym.

77. Zgodnie z brzmieniem art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. e) zwolnione od podatku są tylko dostawy protez dentystycznych dokonywane przez dentystów lub techników dentystycznych. Przesłanki zwolnienia przewidziane w art. 13 powinny podlegać ścisłej wykładni, bowiem stanowi wyjątek od zasady, zgodnie z którą podatek VAT pobierany jest od każdej dostawy i usługi(21). Już z tego względu nie ma podstaw do rozszerzenia zakresu zastosowania tego przepisu poza granice określone jego literalnym brzmieniem.

78. Ciężko językowa wykładnia odpowiada ponadto celowi tego przepisu. W odróżnieniu od pozostałych zwolnień, przede wszystkim tych przewidzianych w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b), zakres stosowania zwolnień wynikających z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) A wyznaczony jest najczęściej nie tylko poprzez określenie wymogów dotyczących przedmiotu danego świadczenia, lecz również cech osoby świadczeniodawcy.

79. Jak Trybunał stwierdził niedawno w wyroku w sprawie Solleveld i van den Hout/van Eijnsbergen(22) w odniesieniu do art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, wymogi dotyczące osoby dostawcy mają na celu zapewnienie, aby zwolnienie od podatku było stosowane wyłącznie do świadczeń opieki medycznej wykonywanych przez osoby posiadające wymagane kwalifikacje zawodowe.

80. Zwolnienie ?wiadcze? medycznych z podatku ma bowiem na celu zapewnienie, w interesie publicznym, aby ?wiadczenia te by?y dost?pne dla ogó?u, a ich cena nie wzrasta?a o kwot? podatku VAT(23). Jednak?e interesowi dobra publicznego s?u?y jedynie zwolnienie od podatku takich ?wiadcze? medycznych, które wykonywane s? przez wykwalifikowany personel(24). Ma to zastosowanie nie tylko w przypadku ?wiadczenia opieki medycznej w rozumieniu lit. c), lecz równie? w przypadku dostaw protez dentystycznych zgodnie z lit. e).

81. Przy tym w kontek?cie niniejszej sprawy przedmiotem rozstrzygni?cia nie jest, czy to ostatnie zwolnienie ma zastosowanie jedynie w przypadku, gdy technik dentystyczny dokonuj?cy dostawy sam wykona? protez?. Nawet je?eli dokonuje on dostawy protezy wykonanej przez osob? trzeci?, to w oparciu o w?asne kwalifikacje mo?e on w ka?dym razie oceni?, czy dany produkt posiada wymagany jako??. Ponadto w ramach przyjmowania zamówienia mo?e on udziela? porad denty?cie oraz – w razie konieczno?ci – wykonywa? prace uzupe?niaj?ce oraz przyjmowa? i uwzgl?dnia? reklamacje.

82. Ma to zastosowanie w szczególno?ci, gdy dana proteza dentystyczna wykonana jest przez technika dentystycznego w pa?stwie trzecim, w przypadku którego nie mo?na ustali? wymaga? w zakresie kwalifikacji zawodowych. Ponadto usuni?cie wad mo?e w takim przypadku prowadzi? do szczególnych komplikacji.

83. Nie mo?na wykluczy?, ?e w konkretnym przypadku tak?e osoba, która nie jest technikiem dentystycznym, nab?dzie z czasem kompetencje niezb?dne do wykonywania zada? ??cz?cych si? z dostawami. Nie twierdz? te?, ?e protezy dentystyczne wykonane w pa?stwie trzecim i rozprowadzane we Wspólnocie przez po?rednika co do zasady nie spe?niaj? tutejszych standardów jako?ci. Jednak w celu zapewnienia, aby co do zasady zwolnienie stosowane by?o jedynie w przypadku dostaw o wymaganej jako?ci, uzasadnione jest ograniczenie zakresu stosowania tego zwolnienia do dostaw dokonywanych przez wykwalifikowanych techników dentystycznych (lub dentystów).

84. Zasada neutralno?ci podatkowej nie sprzeciwia si? takiej wyk?adni art. 13 cz??? A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy. Zgodnie z orzecznictwem zasada ta zakazuje, aby podobne towary lub us?ugi, a wi?c konkuruj?ce ze sob?, by?y odmiennie traktowane w zakresie podatku VAT(25).

85. Podstaw? rzeczowego zwolnienia jest niepodwa?alna ocena prawodawcy, zgodnie z któr? jedynie technicy dentystyczni lub denty?ci posiadaj? niezb?dne kwalifikacje zawodowe gwarantuj?ce nale?yt? jako?? dostarczonych przez nich protez. ?wiadczenie po?rednika nieposiadaj?cego odpowiednich kwalifikacji zawodowych nie jest uznawane za równowa?ne. W konsekwencji nie istnieje obowi?zek równego traktowania tego ?wiadczenia ze wzgl?du na zasad? neutralno?ci podatkowej.

86. Na pierwsze pytanie prejudycjalne nale?y zatem odpowiedzie?, ?e zwolnienie wynikaj?ce z art. 13 cz??? A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy obejmuje swoim zakresem jedynie dostawy dokonywane przez techników dentystycznych lub dentystów.

D – *W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego*

87. Hoge Raad przedk?ada drugie pytanie na wypadek udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierd?cej, zgodnie z któr? zakres stosowania rzeczowego zwolnienia obejmuje równie? dostawy protez dentystycznych przez po?redników.

88. U podstaw tego pytania le?y teza, ?e istnienie prawa do odliczenia podatku w zakresie dostaw wewn?trzwspólnotowych zale?y od traktowania odpowiednich transakcji obj?tych

podatkiem należnym w państwie pochodzenia dostawy. Sugeruje to treść art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy, o której wykażni wnosi sąd krajowy w ramach niniejszego pytania. Jednak w przypadku, gdyby zastosowanie znajdowała regulacja ogólna, to wykażnia art. 17 ust. 3 – jednak tym razem jego lit. b) – byaby faktycznie kwestię priorytetów?

89. Z uwagi na przedstawioną powyżej niejasność co do regulacji mającej w istocie zastosowanie pragnę z kolei zaproponować odpowiedź dla obu możliwych hipotez, nawet jeżeli sąd krajowy nie zwróci się z pytaniem o wykażni art. 17 ust. 3 lit. b). Aby udzielić sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, Trybunał może uznać za niezbędne uwzględnienie przepisów prawa wspólnotowego, których sąd krajowy nie powoła w swoim pytaniu(26).

1. Hipoteza pierwsza: stosowanie regulacji ogólnej w zakresie dostaw wewnątrzwspólnotowych

90. Jak stwierdzono powyżej(27), art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy przyznaje prawo do odliczenia podatku naliczonego w zakresie dostaw wewnątrzwspólnotowych, które na mocy art. 28c cz. 1 A są zwolnione z podatku VAT. Zatem prawo do odliczenia podatku niewątpliwie istnieje, jeżeli dostawa protezy dentystycznej w państwie przeznaczenia uznana jest w oparciu o dyrektywę za dostawę podlegającą obowiązkowi podatkowemu, ponieważ nie jest dokonana przez technika dentystycznego lub dentystę.

91. Podatek VAT mógłby być odliczony w zakresie dostaw protez dentystycznych także wtedy, gdyby dostawy te były zwolnione z podatku VAT na mocy art. 13 cz. 1 A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy, jednakże w państwie przeznaczenia nadal podlegałyby opodatkowaniu na podstawie art. 28 ust. 3 lit. a) w związku z załącznikiem E pkt 2 szóstej dyrektywy.

2. Hipoteza druga: stosowanie regulacji „de minimis” w zakresie dostaw wewnątrzwspólnotowych

92. Zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy prawo do odliczenia podatku naliczonego w zakresie towarów i usług dostarczonych na terytorium kraju przysuguje, jeżeli używane są one do celów transakcji związanych z działalnością gospodarczą określoną w art. 4 ust. 2 dokonywanych w innym państwie, które wiązałyby się z odliczeniem podatku, jeżeli miałyby miejsce na terytorium kraju.

93. Z powyższego wynika, że prawo do odliczenia podatku w zakresie dostaw protez dentystycznych w innym państwie członkowskim, do których zastosowanie znajduje art. 28b cz. 1 A w związku z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit drugi szóstej dyrektywy, nie przysuguje, jeżeli dostawy byłyby zwolnione od podatku VAT w państwie siedziby dostawcy zgodnie z art. 13 cz. 1 A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy.

94. Powstaje jednakże kwestia, jakie skutki w odniesieniu do odliczenia podatku VAT wywołuje nieprawidłowa transpozycja art. 13 cz. 1 A ust. 1 lit. e) przez państwo siedziby dostawcy i objęcie przez to państwo zakresem stosowania zwolnienia transakcji nieobjętych dyrektywą. Taka sytuacja zachodzi w przypadku przepisów niderlandzkich, które zwalniają od podatku również dostawy protez dentystycznych dokonywane przez pośredników nieposiadających kwalifikacji technika dentystycznego lub dentystę.

95. W sytuacji gdy nie istnieje możliwość dokonania wykażni prawa krajowego zgodnie z art. 13 cz. 1 A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy, to w celu uzyskania prawa do odliczenia podatku jednostka może powołać się bezpośrednio na przepisy dyrektywy. Zarówno art. 13 cz. 1 A ust. 1 lit. e), jak i art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy są w tym zakresie dostatecznie precyzyjne(28). Niemniej jednak wykluczone jest „niesymetryczne” powoływanie się na przepisy dyrektywy, co oznacza, że podatnik co do zasady nie może powoływać się na dyrektywę w celu domagania się

prawa do odliczenia podatku naliczonego, nie p?ac?c podatku nale?nego.

96. G?ówna zasada systemu podatku od warto?ci dodanej jest bowiem taka, ?e prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub us?ug zak?ada, i? wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowi?y element cenotwórczy opodatkowanych transakcji obj?tych podatkiem nale?nym, daj?cych prawo do jego odliczenia(29). Z kolei w sytuacji, gdy jeden podatnik wykonuje ?wiadczenia na rzecz innego podatnika, które ten wykorzystuje do celów transakcji zwolnionej od podatku, to temu drugiemu podatnikowi – abstrahuj?c od przypadków przewidzianych *expressis verbis* we w?a?ciwych dyrektywach – co do zasady nie przys?uguje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT(30).

97. W przypadku dostaw *na terytorium kraju*, które s? zwolnione od podatku ze wzgl?du na nieprawid?ow? transpozycj? dyrektywy, mo?liwo?? odliczenia podatku naliczonego narusza?aby powy?sze zasady. W konsekwencji w celu domagania si? przyznania mo?liwo?ci odliczenia podatku na mocy dyrektywy podatnik zobowi?zany jest jednocze?nie wnioskowa? o traktowanie go jak podatnika(31). Krajowe przepisy proceduralne musz? przy tym zapewni?, aby jednostka mog?a wyegzekwowa? prawa przys?uguj?ce jej na mocy dyrektywy. Natomiast nie mo?na by zaakceptowa? rozwi?zania, zgodnie z którym wyk?adnia dyrektywy przynosi?aby podatnikowi korzy?? sprzeczna z zasadami tej?e dyrektywy.

98. Ca?kiem inna sytuacja zachodzi w przypadku wyst?puj?cych w niniejszej sprawie *dostaw transgranicznych* podlegaj?cych regulacji „*de minimis*”. Dostawy te *rzeczywi?cie* nie podlegaj? opodatkowaniu w miejscu siedziby dostawcy, bowiem uznaje si? je za dokonane w pa?stwie przeznaczenia. Artyku? 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy jedynie *fikcyjnie*, dla uproszczenia procedur administracyjnych, uzale?nia odliczenie podatku naliczonego od sposobu traktowania podobnych transakcji na terytorium kraju.

99. Wychodz?c z za?o?enia, ?e pa?stwa cz?onkowskie w prawid?owy sposób dokona?y transpozycji art. 13 cz??? A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy, podobne dostawy powinny by? co do zasady traktowane w krajach przeznaczenia jako dostawy podlegaj?ce opodatkowaniu, przez co zgodnie z przedstawionymi zasadami odliczenie podatku naliczonego by?oby samo w sobie uzasadnione. W tym zakresie nie mo?na mówi? o asymetrycznym powo?ywaniu si? na przepisy dyrektywy.

100. Maj?c na uwadze powy?sze, w ramach stosowania art. 17 ust. 3 lit. a) nie powinno si? fikcyjnie przyjmowa? za podstaw? oceny sposobu, w jaki traktowane by?yby podobne transakcje na gruncie prawa krajowego niezgodnego z dyrektywami. Nale?y raczej przyj?? za podstaw? oceny kwesti?, w jaki sposób tego typu transakcje by?yby traktowane pod wzgl?dem podatkowym na terytorium kraju w przypadku *prawid?owej transpozycji* dyrektywy.

101. Powy?sze rozwi?zanie w wi?kszo?ci przypadków nie narusza zasady neutralno?ci podatkowej. Zasada ta by?aby naruszona wówczas, gdyby odliczenie podatku naliczonego w pa?stwie siedziby dostawcy nie by?o mo?liwe, mimo ?e zgodnie z dyrektyw? dostawy protez dentystycznych przez po?redników nie s? uznawane w krajach przeznaczenia za dostawy zwolnione od podatku. Brak mo?liwo?ci odliczenia podatku naliczonego prowadzi?by mianowicie do podwójnego opodatkowania ?wiadcze? po?rednich, co ogranicza?oby tak?e handel transgraniczny.

102. Jak wynika z powy?szych rozwa?a?, dostawy dokonywane na terytorium kraju oraz dostawy dokonywane w innym pa?stwie cz?onkowskim s? odmiennie traktowane w zakresie odliczenia podatku naliczonego. Jednak, poniewa? dostawy s? *rzeczywi?cie* opodatkowane w pa?stwie przeznaczenia – zak?adaj?c prawid?ow? transpozycj? dyrektywy – a podobne dostawy na terytorium kraju s? zwolnione od podatku w sposób sprzeczny z dyrektyw?, to sytuacja dostaw

dokonywanych w kraju nie jest taka sama jak sytuacja dostaw dokonywanych za granic?

V – Wnioski

103. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne przedłożone przez Hoge Raad w następujący sposób:

1) Artykuł 13 cz. 1 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, należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie zwolnienia w zakresie dostaw nie obejmują dostaw protez dentystycznych dokonywanych przez położnika, który nie posiada kwalifikacji technika dentystycznego lub dentysty.

2) Zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy podatnikowi przysuguje prawo do odliczenia lub zwrotu podatku naliczonego w zakresie wewnątrzwspólnotowych dostaw protez dentystycznych, które to dostawy zwolnione są od podatku zgodnie z art. 28c cz. 1 ust. 1 lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, jeżeli odpowiadające im nabycie wewnątrzwspólnotowe podlega opodatkowaniu w państwie przeznaczenia ze względu na to, że państwo to nadal obejmuje tego rodzaju transakcje obowiązkiem podatkowym w oparciu o art. 28 ust. 3 lit. a) w związku z załącznikiem E pkt 2 szóstej dyrektywy.

Zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy podatnikowi przysuguje prawo do odliczenia lub zwrotu podatku naliczonego w zakresie dostaw dokonanych w innym państwie członkowskim zgodnie z art. 28b cz. 1 ust. 1 lit. a) akapit drugi szóstej dyrektywy, o ile z tymi dostawami wiązałoby się prawo do odliczenia podatku, gdyby miały one miejsce na terytorium kraju. Prawo do odliczenia podatku naliczonego przysuguje w takiej sytuacji również wówczas, gdyby dostawa była traktowana na terytorium kraju, w sposób sprzeczny z szóstą dyrektywą, jako transakcja zwolniona od podatku.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Dz.U. L 145, str. 1.

3 – Zobacz w tej sprawie opinię rzecznika generalnego D. Ruiz-Jaraba Colomera przedstawioną w dniu 22 czerwca 2006 r.

4 – Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71, str. 1301).

5 – Zgodnie z tym przepisem okres przejściowy upływa w dniu uchylenia uregulowań zawartych w art. 28, które dotychczas nie zostały uchylone w odniesieniu do transakcji budowlanych przedmiotem niniejszej sprawy.

6 – Dz.U. L 376, str. 1.

7 – Zmieniona dyrektywa Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzająca środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 384, str. 47).

8 – Szczegółowe zasady w tym zakresie reguluje obecnie art. 22 rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 288, str. 1), które w niniejszej sprawie *ratione temporis* nie znajdują zastosowania.

9 – W brzmieniu nadanym przez dyrektywę 92/111, *ww.* w przypisie 7.

10 – Wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. str. I-4357, pkt 35 odsyłający do wyroków: z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. str. I-4177, pkt 30, z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. str. I-1361, pkt 28 oraz z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. str. I-6663, pkt 31.

11 – Wyżej wymieniona w przypisie 3, pkt 34. W przedmiocie systemu dostaw wewnątrzwspólnotowych oraz nabycia wewnątrzwspólnotowego zob. też moja opinia przedstawiona w dniu 10 listopada 2005 r. w sprawie C-245/04 EMAG Handel Eder (wyrok z dnia 6 kwietnia 2006 r., Zb.Orz. str. I-3227), pkt 19–25.

12 – Zobacz w tym zakresie *ww.* w przypisie 3 opinia w sprawie Eurodental, pkt 27, oraz art. 2 pierwszej dyrektywy, cytowany powyżej w pkt 4.

13 – Wyżej wymieniona w przypisie 3 opinia w sprawie Eurodental, pkt 35.

14 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 18, z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. str. I-1577, pkt 43, oraz *ww.* w przypisie 10 wyrok w sprawie Kretztechnik, pkt 33.

15 – Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie Kretztechnik, pkt 33, odsyłający do wyroków: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19, z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. str. I-1, pkt 15, *ww.* w przypisie 14 wyrok w sprawie Gabalfrisa i in., pkt 44, *ww.* w przypisie 10 wyrok w sprawie Midland Bank, pkt 19, oraz *ww.* w przypisie 10 wyrok w sprawie Abbey National, pkt 24.

16 – Zobacz *ww.* w przypisie 3 opinia w sprawie Eurodental, przypis 16.

17 – Wyroki: z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. str. I-4947, pkt 20, z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 Linneweber i Akritidis, Zb.Orz. str. I-1131, pkt 24 oraz z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-246/04 Turn und Sportunion Waldburg, Zb.Orz. str. I-589, pkt 33.

18 – Wyrok z dnia 27 kwietnia 2006 r. w sprawach połączonych C-443/04 i C-444/04 Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, Zb.Orz. str. I-3617, pkt 35. Zobacz w tym zakresie również pkt 40 przedstawionej przeze mnie opinii w powyższych sprawach.

19 – Wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-302/93 Debouche, Rec. str. I-4495.

20 – Zobacz poniżej pkt 94 i nast.

21 – Wyroki: z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 28, z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-307/01 d'Ambrumenil i Dispute Resolution Services, Rec. str. I-13989, pkt 52, oraz z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Zb.Orz. str. I-4427, pkt 29.

22 – Wyżej wymieniony w przypisie 18 wyrok, pkt 37, odsyłający do ww. w przypisie 21 wyroku w sprawie Kügler, pkt 27.

23 – Wyżej wymieniony w przypisie 21 wyrok w sprawie d'Ambrumenil i Dispute Resolution Services, pkt 58, odsyłający do wyroku z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 23, oraz do ww. w przypisie 21 wyroku w sprawie Kügler, pkt 29.

24 – Zobacz ww. w przypisie 18 opinii w sprawie Solleveld i van den Hout/van Eijnsbergen, pkt 39.

25 – Zobacz ww. w przypisie 17 orzeczenia oraz wyrok z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-12691, pkt 20, ww. w przypisie 21 wyrok w sprawie Kingscrest Associates i Montecello, pkt 54, oraz ww. w przypisie 18 wyrok w sprawie Solleveld i van den Hout/van Eijnsbergen, pkt 39.

26 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 20 marca 1986 r. w sprawie 35/85 Tissier, Rec. str. 1207, pkt 9, z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie C-315/88 Bagli Pennacchiotti, Rec. str. I-1323, pkt 10, z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie C-107/98 Teckal, Rec. str. I-8121, pkt 39, oraz z dnia 7 listopada 2002 r. w sprawach połączonych C-228/01 i C-289/01 Bourrasse i Perchicot, Rec. str. I-10213, pkt 33.

27 – Punkt 41 i nast.

28 – W przedmiocie bezpośredniego stosowania przepisów szóstej dyrektywy zob.: wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. str. I-493, pkt 31; w szczególności w przedmiocie zwolnienia od podatku zgodnie z art. 13: wyrok z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec. str. 53, pkt 49, oraz w przedmiocie art. 17 ust. 1 i 2: ww. w przypisie 14 wyrok w sprawie BP Soupergaz, pkt 34.

29 – Zobacz odesłanie w przypisie 10.

30 – Wyrok z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. str. I-983, pkt 28, oraz ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie Debouche, pkt 16.

31 – Jak wyjaśnił już rzecznik generalny Darmon w swojej opinii przedstawionej w dniu 30 czerwca 1993 r. w sprawie C-63/92 Lubbock Fine (wyrok z dnia 15 grudnia 1993 r., Rec. str. I-6665), pkt 19, w pojęciu z prawem do odliczenia podatku obowiązek podatkowy może być bowiem korzystny dla podatnika.