

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 7 września 2006 r.¹

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 podatku² (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), dotyczące dostaw protez dentystycznych.

2. Po pierwsze, należy wyjaśnić, czy zwolnienie dostaw takiego rodzaju na mocy art. 13 część A 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 wewnątrzspółnotowych dostawach protez dentystycznych istnieje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, jeżeli w państwie przeznaczenia, przy zastosowaniu przepisu przejściowego, na zasadzie odstępstwa od art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy, dostawę taką traktuje się jako transakcję podlegającą opodatkowaniu. Podobna problematyka jest również przedmiotem sporu w sprawie C-240/05 Eurodental³.

II — Ramy prawne

A — Uregulowania wspólnotowe

4. Pierwsza dyrektywa VAT⁴ zawiera w art. 2 definicję istotnych elementów wspólnego systemu podatku VAT:

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Dz.U. L 145, str. 1.

3 — Zobacz w tej sprawie opinię rzecznika generalnego D. Ruizaraba 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).

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie 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”; część A ust. 1 tego przepisu stanowi między innymi:

„Nie naruszając 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 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy.

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 będących przedmiotem niniejszej sprawy.

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 pomiędzy państwami członkowskimi.

9. Artykuł 28a⁷ 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 niepodlegające opodatkowaniu nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

Państwa członkowskie przyznają podatnikom oraz niepodlegającym opodatkowaniu osobom prawnym, którym przysługuje to stosownie do akapitu drugiego, prawo wyboru ogólnego uregulowania określonego w akapicie pierwszym. Państwa członkowskie określają szczegółowe zasady korzystania z tej możliwości, która w każdym przypadku obejmuje co najmniej dwa lata kalendarzowe.

[...]

1a. Odstępstwo przewidziane w ust. 1 lit. a) akapit drugi dotyczy:

- a) [...];

6 — Dz.U. L 376, str. 1.

7 — Zmienioną dyrektywą Rady 92/111/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 384, str. 47).

- b) wewnątrzwspólnotowego nabywania towarów innych niż wymienione w lit. a):
- wysłane lub przetransportowane, za jaką nabyto wewnątrz Wspólnoty towary, inne niż nowe środki transportu i nowe towary podlegające akcyzie”.
- [...] przez podatnika, który dokonuje dostaw towarów lub usługi, w odniesieniu do których podatek od wartości dodanej nie podlega odliczeniu, lub też przez niepodlegającą opodatkowaniu osobę prawną,
10. Artykuł 28b część B szóstej dyrektywy określa miejsce wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów w pewnych szczególnych przypadkach:
- „1. Na zasadzie odstępstwa od przepisów art. 8 ust. 1 lit. a) i ust. 2 za miejsce dostawy towarów wysłanych lub transportowanych przez lub na rachunek dostawcy z państwa członkowskiego innego niż to, w którym nastąpiło zakończenie przesyłki lub transportu, uważa się miejsce, w którym towary znajdują się w momencie zakończenia wysyłki lub transportu do kupującego, o ile zostaną spełnione następujące warunki:
- w wysokości całkowitej nieprzekraczającej w trakcie roku kalendarzowego progu ustalanego przez państwa członkowskie, który jednakże nie może być niższy niż równowartość w walucie krajowej kwoty 10 000 ECU, [oraz]
- pod warunkiem że całkowita wartość nabytych wewnątrz Wspólnoty towarów nie przekroczyła w poprzednim roku kalendarzowym progu określonego w tiret drugim,
- dostawa towarów dokonywana jest na rzecz podatnika uprawnionego do korzystania z odstępstwa przewidzianego w art. 28a ust. 1 lit. a) akapit drugi, osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, uprawnionej do takiego samego odstępstwa lub też każdej innej osoby niepodlegającej opodatkowaniu,

Próg referencyjny dla stosowania powyższych regulacji obejmuje całkowitą kwotę, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej należnego lub zapłaconego w państwie członkowskim, z którego towary zostały

[...]

2. Jednakże w przypadku dostawy towarów innych niż produkty podlegające podatkowi akcyzowemu przepisy ust. 1 nie będą mieć zastosowania do dostaw towarów wysłanych lub transportowanych do tego samego państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu, jeżeli:

- całkowita wartość takich dostaw, pomniejszona o podatek od wartości dodanej, nie przekracza w walucie krajowej w bieżącym roku kalendarzowym równowartości 100 000 ECU, oraz

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.

[...]

- 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 krajowej⁸].

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.

Państwo członkowskie, na którego terytorium znajdują się towary w momencie

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

8 — Szczegółowe zasady w tym zakresie reguluje obecnie art. 22 rozporządzenia Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiające 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.

11. Na podstawie art. 28c część A szóstej dyrektywy wewnątrzwspólnotowe dostawy

pomiędzy dwoma państwami członkowskimi są zwolnione od podatku. Przepis ten stanowi między innymi:

odnosi się odstępstwo w art. 28a ust. 1 lit. a) drugi akapit;

[...]”.

„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:

12. Artykuł 17, zmieniony przez art. 28f szóstej dyrektywy⁹, stanowi o prawie odliczenia od podatku. W niniejszej sprawie znaczenie mają ust. 2 i 3:

a) dostawy towarów określone w art. 5, wysyłan[ych] lub transportowan[ych] przez sprzedawcę bądź nabywcę towarów lub na jego [ich] rachunek do miejsca poza terytorium określon[ym] w art. 3, lecz znajdującego się na obszarze Wspólnoty, dokonane dla podatnika lub osoby prawnej niepodlegającej opodatkowaniu, któr[zy] działa[ją] w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

„2. O ile towary i usługi są częścią [służą dokonywaniu] transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należny [podlegającego zapłacie] lub zapłacony [zapłaconego] na terytorium kraju podatek [podatku] od wartości dodanej od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

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

[...]

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

3. Państwa członkowskie przyznają ponadto każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu kwoty podatku od wartości dodanej, określonego w ust. 2, w stopniu, w jakim takie towary lub usługi są częścią [służą dokonywaniu]:

a) transakcji związanych z działalnością gospodarczą, określonych w art. 4 ust. 2 przeprowadzanych w innym kraju, które podlegałyby odliczeniu [dawałyby prawo do odliczenia podatku], jeśli zostałyby 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 siedzibę poza Wspólnotą lub też gdy transakcje te są bezpośrednio związane 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 obowiązującym przed dniem 1 grudnia 1997 r. usługi świadczone przez techników dentystycznych były zwolnione od podatku. Zgodnie z wykładnią dokonaną przez sądy niderlandzkie zwolnienie to nie obejmowało dostaw dokonywanych przez pośredników, którzy sami nie byli technikami dentystycznymi.

14. Od dnia 1 grudnia 1997 r. powołany przepis przewiduje zwolnienie od podatku „dostaw protez dentystycznych”, nie precyzując cech dostawcy.

III — **Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne**

15. VDP Dental Laboratory NV (zwana dalej „VDP”), spółka z siedzibą w Niderlandach, zleca na zamówienie dentystów z siedzibą w Niderlandach, Belgii, Danii, Niemczech, Francji, we Włoszech i w państwach trzecich wykonanie usług protetycznych, takich jak korony, rekonstrukcje, ramy, mostki i tym podobne. Zamawiający dentysta wykonuje jeden lub kilka wycisków gipsowych uzębienia przesyłanych lub odbieranych przez VDP. Po sprawdzeniu, czy wyciski nadają się do wykonania zlecenia, VDP przesyła je do laboratorium protetycznego (usytuowanego najczęściej poza terytorium Wspólnoty). Laboratorium dostarcza taką

protezę VDP, która płaci za nią wynagrodzenie i ewentualnie przywozi ją na terytorium Wspólnoty. VDP dostarcza następnie protezę — za zapłatą wynagrodzenia i na swój koszt — dentyście, który ją zamówił. VDP nie zatrudnia dyplomowanych techników dentystycznych ani dentystów.

16. VDP reprezentowała stanowisko, że dokonane przez nią w Niderlandach dostawy zwolnione są od podatku obrotowego oraz że w odniesieniu do dostaw na rzecz dentystów z siedzibą w Niderlandach nie ma ona prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. Jednakże w odniesieniu do dostaw na rzecz dentystów z siedzibą poza Niderlandami VDP odliczała naliczony podatek VAT.

17. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania organ podatkowy wyraził zgodę na odliczenie podatku naliczonego w zakresie, w jakim podatek ten został zafakturowany za dostarczone VDP towary i świadczone na jej rzecz usługi w ramach dostaw wewnątrz-wspólnotowych. Nastąpiło to pod warunkiem, że VDP zarejestruje w swoich dokumentach księgowych numer identyfikacji podatkowej VAT nabywcy, oraz że złoży deklarację dokonania dostawy wewnątrz-wspólnotowej.

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 świadczone przez zainteresowaną 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 wprawdzie 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:

następują w innym państwie członkowskim, które wyłączyło je ze zwolnienia na podstawie art. 28 ust. 3 lit. a) w związku z załącznikiem E pkt 2 szóstej dyrektywy?”.

„1) Czy art. 13 część A 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?

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

IV — Ocena prawna

A — W przedmiocie mających zastosowanie uregulowań dotyczących wewnątrzspółnotowej wymiany handlowej

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 połączyć z tymi dostawami prawo do odliczenia, jeżeli dostawy te (w szczególności na podstawie art. 28b część B ust. 1 ab initio i tiret pierwsze szóstej dyrektywy)

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 obowiązują też różne przepisy dotyczące odliczenia naliczonego podatku VAT.

1. Regulacja ogólna

23. Zgodnie z ogólnymi uregulowaniami wynikającymi z art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy wewnątrzwspólnotowe 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 wewnątrzwspólnotowego 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 część A szóstej dyrektywy, tzn. podatku podlegającego zapłacie od świadczeń wykonanych na rzecz podatnika w celu dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej.

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 odliczenia¹⁰.

26. Jednakże art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy jest całkowicie zgodny z zasadami dotyczącymi opodatkowania wymiany handlowej między państwami członkowskimi, jak wykazał to również rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer w swojej opinii w sprawie Eurodental¹¹. 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 prywatnej¹².

2. Regulacja „de minimis”

27. W przypadku niektórych dostaw wewnątrzwspólnotowych dokonywanych w nie-

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 moją opinię przedstawioną 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 opinię w sprawie Eurodental, pkt 27, oraz art. 2 pierwszej dyrektywy, cytowany powyżej w pkt 4.

wielkim zakresie zastosowanie znajdują szczególne zasady, które chciałabym zwięźle określić 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 odstępstwa 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 wewnątrzspółnotowego przez tego podatnika nie przekroczyła w trakcie roku kalendarzowego progu określanego przez państwa członkowskie. Proóg ten nie może 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 wewnątrzspółnotowego).

30. Artykuł 28b część B ust. 1 szóstej dyrektywy przenosi miejsce wewnątrzspółnotowej 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 protez dentystrycznych — tylko, w przypadku gdy dostawy do danego państwa członkowskiego w bieżącym lub poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczyły kwoty 100 000 ECU/EUR; państwa członkowskie mogą też obniżyć ten próg do kwoty 35 000 ECU/EUR (art. 28b część B ust. 2). Także w tym przypadku dostawca może jednak dokonać wyboru stosowania regulacji ogólnej.

31. Regulacja „de minimis” uzupełniona jest przepisem art. 28c część A lit. a) akapit drugi szóstej dyrektywy. Przepis ten precyzuje, że na zasadzie odstępstwa od regulacji ogólnej wewnątrzspółnotowa 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 końcowych 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 część 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 wewnątrzpaństwowych, 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 dotyczył 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 przeciętna stawka podatku VAT w krajach przeznaczenia wynosi 19%, odpowiednie dostawy wewnątrzpaństwowe miały wartość około 279 000 EUR.

38. Jednakże ze stanu faktycznego sprawy nie można wywnioskować, jak dostawy te przedstawiały się w różnych latach podatko-

wych i w różnych państwach przeznaczenia. Niejasne jest również, czy i ewentualnie które z tych państw skorzystały z możliwości ograniczenia progu umożliwiającego stosowanie art. 28b część B do równowartości 35 000 ECU/EUR. W końcu nie wiadomo, jaka była wartość dostaw w poprzednim roku kalendarzowym i czy VDP dokonała wyboru regulacji ogólnej.

B — W przedmiocie stosunku przepisów dotyczących wewnątrzspółnotowej wymiany handlowej do przepisów dotyczących zwolnienia dostaw protez dentystycznych w kraju

39. Ponadto z informacji przedstawionych we wniosku nie wynika jednoznacznie, czy odbiorcy dostaw dokonanych przez VDP dokonywali jedynie świadczeń, które nie uprawniały do odliczenia podatku naliczonego, czy też nie skorzystali oni z prawa wyboru opodatkowania nabycia wewnątrzspółnotowego. W każdym razie prawo do odliczenia podatku naliczonego mogło przysługiwać dentystom zaopatrywanym przez VDP, którzy mieli siedzibę w państwie członkowskim, które skorzystało z przepisu przejściowego zawartego w art. 28 ust. 1 lit. a) w związku z załącznikiem E szóstej dyrektywy.

40. W związku z powyższym do sądu krajowego należy ustalenie, która z powyższych dwóch regulacji znajduje zastosowanie w niniejszej sprawie. Ponieważ regulacje te zawierają odmienne zasady odliczania podatku naliczonego, poniżej dokonam analizy skutków, jakie w obu sytuacjach wywołuje zbieg przepisów dotyczących wewnątrzspółnotowej wymiany handlowej z przepisami dotyczącymi zwolnienia krajowych dostaw protez dentystycznych.

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

41. Zgodnie z art. 28c część A lit. a) szóstej dyrektywy wewnątrzspółnotowe dostawy towarów są zwolnione z podatku VAT. Jednak w związku z dostawami wewnątrzspółnotowymi art. 17 ust. 3 lit. b) przyznaje prawo do odliczenia podatku naliczonego, nie uzależniając go w jakikolwiek sposób od przedmiotu dostawy.

42. W przypadku pierwszeństwa stosowania powyższych uregulowań zbyteczne byłoby udzielenie odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne, bowiem kwalifikacja dostawy w oparciu o art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy pozbawiona byłaby jakiegokolwiek znaczenia. Decydujące byłoby wyłącznie dokonanie dostawy wewnątrzspółnotowej, z którą wiąże się prawo do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. b).

43. Takiemu rozwiązaniu towarzyszy jednak pewien problem, mianowicie, że dostawy

krajowe w określonych okolicznościach byłyby traktowane mniej korzystnie w stosunku do dostaw wewnątrzspółnotowych, co może prowadzić do zakłócenia warunków konkurencji.

44. W przypadku bowiem gdy krajowa dostawa w państwie przeznaczenia jest zwolniona z podatku na mocy art. 13, to zgodnie z art. 28c część B lit. a) szóstej dyrektywy zwolnione jest także nabycie wewnątrzspółnotowe. W rezultacie podatnik może dokonywać dostaw na rzecz odbiorców w innym państwie członkowskim bez jakiegokolwiek obowiązku zapłaty przez nich podatku VAT. Mimo to dostawca mógłby odliczać podatek naliczony ze względu na to, że dokonał dostawy wewnątrzspółnotowej.

45. Podatnik, który ma siedzibę w państwie przeznaczenia, może wprowadzić również dokonywać dostaw zwolnionych z podatku na mocy art. 13. Jednakże nie przysługiwałoby 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 wewnątrzspółnotowymi przynajmniej 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 wewnątrzspółnotową jest wykluczone wówczas, gdy dana transakcja ze względu na jej „charakter” nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z art. 13¹³. W niniejszej sprawie uczestniczące w sprawie rządy oraz Komisja również reprezentują pogląd, że zwolnieniu na mocy art. 13 należy przyznać pierwszeństwo stosowania przed zwolnieniem dostaw wewnątrzspółnotowych.

48. Powyższe rozwiązanie nie znajduje jednoznacznie oparcia w treści mających zastosowanie przepisów. Przeciwnie pierwszeństwo stosowania zwolnienia na podstawie art. 13 część 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

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

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 część 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 część 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 dostawę 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 zbytecznym.

51. Po drugie, rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer podziela argument Komisji i stwierdza, że zwolnienie prowadziłyby do zakłócenia warunków konkurencji w państwie siedziby danego przedsiębiorstwa, gdyby przedsiębiorstwo to mogło odliczyć podatek naliczony w zakresie dostaw wew-

nątrzwspólnotowych, 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 wewnątrz-wspólnotowych do innego państwa członkowskiego nie konkuruje z przedsiębiorstwami wykonującymi działalność na rynku w państwie swej siedziby. Przeciwnie, konkurencja istnieje raczej pomiędzy dostawami wewnątrz-wspólnotowymi 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 uwzględni 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 wewnątrz-wspólnotowego.

54. Przedmiotem sprawy Eurodental była kwestia, czy przedsiębiorstwo mające siedzibę w Luksemburgu ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w ramach dostaw protez dentystrycznych do Niemiec.

Podczas gdy w Luksemburgu dostawy protez dentystycznych przez techników dentystycznych są zwolnione od podatku VAT zgodnie z art. 13 część A 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.

datku 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 VAT¹⁵.

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.

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 końcowego¹⁶.

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 ograniczane¹⁴. Odliczenia mają na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach wykonywanej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system po-

58. Ponadto Trybunał uznał, że jednym z przejawów zasady neutralności podatkowej jest wymóg, by podobne towary lub usługi, a

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 Gabalfriśa 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 Gabalfriśa 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.

więc konkurujące ze sobą, nie były odmiennie traktowane w zakresie podatku VAT¹⁷. Dokładnie rzecz ujmując, tak rozumiana zasada neutralności stanowi jedynie szczególny wyraz ogólnej zasady równości¹⁸. Również ta zasada byłaby naruszona, gdyby technik dentystryczny mający siedzibę w państwie przeznaczenia mógł odliczyć podatek VAT naliczony od świadczeń pośrednich, podczas gdy technik dentystryczny dokonujący dostaw wewnątrzspółnotowych z innego państwa członkowskiego do kraju przeznaczenia byłby pozbawiony możliwości odliczenia podatku.

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

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.

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 odstępstwa. Występująca 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 pożądane jest, aby system podatku VAT został zharmonizowany na tyle, na ile jest to możliwe, oraz aby zostały zlikwidowane długo już obowiązujące odstępstwa. Niemniej, jak długo odstępstwa te będą zgodne z prawem, wynikające z nich negatywne skutki dla rynku wewnętrznego, a przede wszystkim dla poszczególnych podatników, należy, na ile to możliwe, ograniczać, nawet jeżeli w konkretnym przypadku wiąże się to z obniżeniem wpływów podatkowych państwa członkowskiego.

62. Problemy przedstawione na tle sprawy Eurodental mogą wystąpić także w niniejszej sprawie, jeżeli dostawa protez dentystrycznych przez pośrednika stanowiłaby wprowadzenie co do zasady świadczenie zwolnione z podatku zgodnie z art. 13 część A 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 wewnątrzspółnotowych dokonanych przez VDP.

63. W przedstawionym powyżej przypadku naruszeniem zasady neutralności oraz ograniczeniom swobodnego przepływu towarów można zapobiec w ten sposób, że państwo pochodzenia dostawy wewnątrzspółnotowej, 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 wewnątrzspółnotowych 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 Niderlandy — w opinii VDP — niesłusznie obejmują zwolnieniem krajowym także dostawy przez 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 Niderlandów. Państwa, w których mają siedzibę konkurenci VDP, przynajmniej bowiem

prawo do odliczenia podatku, ponieważ wychodzą one z założenia, że dostawy dokonywane przez pośredników nie są objęte zakresem stosowania rzeczzonego zwolnienia.

66. W tym względzie należy stwierdzić, że zgodność z prawem traktowania pod względem podatkowym konkurentów VDP w państwach, w których wykonują oni stałą 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 przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego w ramach dostaw wewnątrzspółnotowych. W tym względzie decydujące jest, czy nabycie wewnątrzspółnotowe, które jest odpowiednikiem dostaw wewnątrzspółnotowych, 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 opierał się na następującym stanie faktycznym: Etienne Debouche, adwokat z siedzibą 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)

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

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 przysługuje prawo do zwrotu podatku VAT zapłaconego z tytułu leasingu pojazdów jako podatku naliczonego. Jako że usługi adwokackie w państwie, w którym są one świadczone — w rzeczowej 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 część A 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 możliwością odliczenia podatku naliczonego w zakresie dostaw wewnątrzspółnotowych. 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 wewnątrzspółnotowych.

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

71. W przypadku dostaw wewnątrzspółnotowych 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, jeśli transakcje te miałyby miejsce na terytorium kraju.

72. Litera a) rzeczonego przepisu ustanawia w ten sposób — w mojej ocenie — wyraźne odstępstwo od przepisu zawartego w lit. b) dla tej kategorii dostaw wewnątrzspółnotowych. Zamiast uwzględnić sposób trakto-

wania dostaw wewnątrzspółnotowych 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 powrócę²⁰ po dokonaniu bliższej analizy wykładni art. 13 część A 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 część A 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 część A 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 stanowią wyjątek od

²⁰ — Zobacz poniżej pkt 94 i nast.

zasady, zgodnie z którą podatek VAT pobierany jest od każdej dostawy i usługi²¹. Już z tego względu nie ma podstaw do rozszerzenia zakresu zastosowania tego przepisu poza granice określone jego literalnym brzmieniem.

78. Ścisłe językowa wykładnia odpowiada ponadto celowi tego przepisu. W odróżnieniu od pozostałych zwolnień, przede wszystkim tych przewidzianych w art. 13 część B, zakres stosowania zwolnień wynikających z art. 13 część 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 Eijnsbergen²² w odniesieniu do art. 13 część A 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 świadczeń medycznych z podatku ma bowiem na celu zapewnienie, w interesie publicznym, aby świadczenia te były dostępne dla ogółu, a ich cena nie wzrastała o kwotę podatku VAT²³. Jednakże interesowi dobra publicznego służy jedynie zwolnienie od podatku takich świadczeń medycznych, które wykonywane są przez wykwalifikowany personel²⁴. Ma to zastosowanie nie tylko w przypadku świadczenia opieki medycznej w rozumieniu lit. c), lecz również w przypadku dostaw protez dentystycznych zgodnie z lit. e).

81. Przy tym w kontekście niniejszej sprawy przedmiotem rozstrzygnięcia nie jest, czy to ostatnie zwolnienie ma zastosowanie jedynie w przypadku, gdy technik dentystyczny dokonujący dostawy sam wykonał protezę. Nawet jeżeli dokonuje on dostawy protezy wykonanej przez osobę trzecią, to w oparciu o własne kwalifikacje może on w każdym razie ocenić, czy dany produkt posiada wymaganą jakość. Ponadto w ramach przyjmowania zamówienia może on udzielać porad dentyście oraz — w razie konieczności — wykonywać prace uzupełniające oraz przyjmować i uwzględniać reklamacje.

82. Ma to zastosowanie w szczególności, gdy dana proteza dentystyczna wykonana jest przez technika dentystycznego w państwie

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 opinię w sprawie Solleveld i van den Hout-van Eijnsbergen, pkt 39.

trzecim, w przypadku którego nie można ustalić wymagań w zakresie kwalifikacji zawodowych. Ponadto usunięcie wad może w takim przypadku prowadzić do szczególnych komplikacji.

83. Nie można wykluczyć, że w konkretnym przypadku także osoba, która nie jest technikiem dentystycznym, nabędzie z czasem kompetencje niezbędne do wykonywania zadań łączących się z dostawami. Nie twierdzą też, że protezy dentystyczne wykonane w państwie trzecim i rozprowadzane we Wspólnocie przez pośrednika co do zasady nie spełniają tutejszych standardów jakości. Jednak w celu zapewnienia, aby co do zasady zwolnienie stosowane było jedynie w przypadku dostaw o wymaganej jakości, uzasadnione jest ograniczenie zakresu stosowania tego zwolnienia do dostaw dokonywanych przez wykwalifikowanych techników dentystycznych (lub dentystów).

84. Zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się takiej wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy. Zgodnie z orzecznictwem zasada ta zakazuje, aby podobne towary lub usługi, a więc konkurujące

ze sobą, były odmiennie traktowane w zakresie podatku VAT²⁵.

85. Podstawą rzezonego zwolnienia jest niepodważalna ocena prawodawcy, zgodnie z którą jedynie technicy dentystyczni lub dentyści posiadają niezbędne kwalifikacje zawodowe gwarantujące należyłą jakość dostarczonych przez nich protez. Świadczenie pośrednika nieposiadającego odpowiednich kwalifikacji zawodowych nie jest uznawane za równoważne. W konsekwencji nie istnieje obowiązek równego traktowania tego świadczenia ze względu na zasadę neutralności podatkowej.

86. Na pierwsze pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć, że zwolnienie wynikające z art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy obejmuje swoim zakresem jedynie dostawy dokonywane przez techników dentystycznych lub dentystów.

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.

D — W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

wspólnotowego, których sąd krajowy nie powołał w swoim pytaniu²⁶.

87. Hoge Raad przedkłada drugie pytanie na wypadek udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej, zgodnie z którą zakres stosowania rzeczzonego zwolnienia obejmuje również dostawy protez dentystycznych przez pośredników.

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

88. U podstaw tego pytania leży teza, że istnienie prawa do odliczenia podatku w zakresie dostaw wewnątrzwspólnotowych zależy od traktowania odpowiednich transakcji objętych podatkiem należnym w państwie pochodzenia dostawy. Sugeruje to treść art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy, o której wykładnię wnosi sąd krajowy w ramach niniejszego pytania. Jednak w przypadku, gdyby zastosowanie znajdowała regulacja ogólna, to wykładnia art. 17 ust. 3 — jednak tym razem jego lit. b) — byłaby faktycznie kwestią priorytetową.

90. Jak stwierdzono powyżej²⁷, art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy przyznaje prawo do odliczenia podatku naliczonego w zakresie dostaw wewnątrzwspólnotowych, które na mocy art. 28c część 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.

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 zwrócił się z pytaniem o wykładnię art. 17 ust. 3 lit. b). Aby udzielić sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, Trybunał może uznać za niezbędne uwzględnienie przepisów prawa

91. Podatek VAT mógłby być odliczony w zakresie dostaw protez dentystycznych także wtedy, gdyby dostawy te były zwolnione z

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.

podatku VAT na mocy art. 13 część 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 wewnątrzspółnotowych

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 przysługuje, 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, jeśli 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 część B w związku z art. 28a ust. 1 lit. a) akapit drugi szóstej dyrektywy, nie przysługuje, jeżeli dostawy byłyby zwolnione od podatku VAT w państwie siedziby dostawcy zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy.

94. Powstaje jednakże kwestia, jakie skutki w odniesieniu do odliczenia podatku VAT wywołuje nieprawidłowa transpozycja art. 13 część 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 dentysty.

95. W sytuacji gdy nie istnieje możliwość dokonania wykładni prawa krajowego zgodnej z art. 13 część 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 część A ust. 1 lit. e), jak i art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy są w tym zakresie dostatecznie precyzyjne²⁸. 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 płacąc podatku należnego.

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.

96. Główna zasada systemu podatku od wartości dodanej jest bowiem taka, że prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element cenotwórczy opodatkowanych transakcji objętych podatkiem należnym, dających prawo do jego odliczenia²⁹. Z kolei w sytuacji, gdy jeden podatnik wykonuje świadczenia na rzecz innego podatnika, które ten wykorzystuje do celów transakcji zwolnionej od podatku, to temu drugiemu podatnikowi — abstrahując od przypadków przewidzianych *expressis verbis* we właściwych dyrektywach — co do zasady nie przysługuje prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT³⁰.

97. W przypadku dostaw *na terytorium kraju*, które są zwolnione od podatku ze względu na nieprawidłową transpozycję dyrektywy, możliwość odliczenia podatku naliczonego naruszałaby powyższą zasadę. W konsekwencji w celu domagania się przyznania możliwości odliczenia podatku na mocy dyrektywy podatnik zobowiązany jest jednocześnie wnioskować o traktowanie go jak podatnika³¹. Krajowe przepisy proceduralne muszą przy tym zapewnić, aby jednostka mogła wyegzekwować prawa przysługujące jej na mocy dyrektywy. Natomiast

nie można by zaakceptować rozwiązania, zgodnie z którym wykładnia dyrektywy przynosiłaby podatnikowi korzyść sprzeczną z zasadami tejże dyrektywy.

98. Całkiem inna sytuacja zachodzi w przypadku występujących w niniejszej sprawie *dostaw transgranicznych* podlegających regulacji „*de minimis*”. Dostawy te *rzeczywiście* nie podlegają opodatkowaniu w miejscu siedziby dostawcy, bowiem uznaje się je za dokonane w państwie przeznaczenia. Artykuł 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy jedynie *fikcyjnie*, dla uproszczenia procedur administracyjnych, uzależnia odliczenie podatku naliczonego od sposobu traktowania podobnych transakcji na terytorium kraju.

99. Wychodząc z założenia, że państwa członkowskie w prawidłowy sposób dokonały transpozycji art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy, podobne dostawy powinny być co do zasady traktowane w krajach przeznaczenia jako dostawy podlegające opodatkowaniu, przez co zgodnie z przedstawionymi zasadami odliczenie podatku naliczonego byłoby samo w sobie uzasadnione. W tym zakresie nie można mówić o asymetrycznym powoływaniu się na przepisy dyrektywy.

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 połączeniu z prawem do odliczenia podatku obowiązek podatkowy może być bowiem korzystny dla podatnika.

100. Mając na uwadze powyższe, w ramach stosowania art. 17 ust. 3 lit. a) nie powinno

się fikcyjnie przyjmować za podstawę oceny sposobu, w jaki traktowane byłyby podobne transakcje na gruncie prawa krajowego niezgodnego z dyrektywami. Należy raczej przyjąć za podstawę oceny kwestię, w jaki sposób tego typu transakcje byłyby traktowane pod względem podatkowym na terytorium kraju w przypadku *prawidłowej transpozycji* dyrektywy.

101. Powyższe rozwiązanie w większości przypadków nie narusza zasady neutralności podatkowej. Zasada ta byłaby naruszona wówczas, gdyby odliczenie podatku naliczonego w państwie siedziby dostawcy nie było możliwe, mimo że zgodnie z dyrektywą dostawy protez dentystycznych przez pośredników nie są uznawane w krajach przeznaczenia za dostawy zwolnione od

podatku. Brak możliwości odliczenia podatku naliczonego prowadziłyby mianowicie do podwójnego opodatkowania świadczeń pośrednich, co ograniczałoby także handel transgraniczny.

102. Jak wynika z powyższych rozważań, dostawy dokonywane na terytorium kraju oraz dostawy dokonywane w innym państwie członkowskim są odmiennie traktowane w zakresie odliczenia podatku naliczonego. Jednak, ponieważ dostawy są rzeczywiście opodatkowane w państwie przeznaczenia — zakładając prawidłową transpozycję dyrektywy — a podobne dostawy na terytorium kraju są zwolnione od podatku w sposób sprzeczny z dyrektywą, to sytuacja dostaw dokonywanych w kraju nie jest taka sama jak sytuacja dostaw dokonywanych za granicą.

V — Wnioski

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

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

- 2) Zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia lub zwrotu podatku naliczonego w zakresie wewnątrzspółnotowych dostaw protez dentystycznych, które to dostawy zwolnione są od podatku zgodnie z art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy szóstej dyrektywy, jeżeli odpowiadające im nabycie wewnątrzspółnotowe 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 przysługuje prawo do odliczenia lub zwrotu podatku naliczonego w zakresie dostaw dokonanych w innym państwie członkowskim zgodnie z art. 28b część B w związku z art. 28a 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 przysługiwałoby w takiej sytuacji również wówczas, gdyby dostawa była traktowana na terytorium kraju, w sposób sprzeczny z szóstą dyrektywą, jako transakcja zwolniona od podatku.