



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 4 września 2014 r.¹

Sprawy połączone C-144/13, C-154/13 i C-160/13

VDP Dental Laboratory NV
przeciwko
Staatssecretaris van Financiën,
Staatssecretaris van Financiën
przeciwko
X BV
i
Staatssecretaris van Financiën
przeciwko
Nobel Biocare Nederland BV
[wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożone przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy)]

Przepisy podatkowe — Podatek od wartości dodanej — Zwolnienie z podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów — Artykuł 140 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112/WE — Zwolnienie z podatku z tytułu importu towarów — Artykuł 143 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE — Zastosowanie zwolnienia z podatku w przypadku dostaw protez dentystycznych zwolnionych na podstawie art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2006/112/WE — Odliczenie podatku naliczonego — Artykuł 17 ust. 2 lit. a) w brzmieniu zmienionym przez art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy 77/388/EWG — Bezpośrednia skuteczność — Prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu transakcji zwolnionych z podatku na podstawie prawa krajowego sprzecznego z prawem Unii

I – Wprowadzenie

1. Trybunał po raz kolejny² zmuszony jest do zajęcia się kwestią opodatkowania podatkiem VAT protez dentystycznych. Tym razem sprawa różni się tym, że dostawa protez jest w pewnych przypadkach zwolniona od podatku, jednak wciąż istnieją państwa członkowskie, które na podstawie przepisów przejściowych opodatkowały wszystkie dostawy protez.

2. W kwestii oddziaływania tych uwarunkowań na odliczenie podatku naliczonego oraz warunki konkurencji dostawców protez dentystycznych w różnych państwach członkowskich Trybunał wypowiedział się już w wyroku Eurodental³. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym również dotyczy tych warunków konkurencji, tym razem jednak w kontekście zwolnienia z podatku dla wewnątrzwspólnotowego nabycia i importu z krajów trzecich. Ich zastosowanie w odniesieniu do protez dentystycznych jest mianowicie jeszcze niewyjaśnione.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Zobacz wyroki: Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763; VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:792.

3 — Wyrok Eurodental, EU:C:2006:763.

3. Ponadto Trybunał w następstwie wydania wyroku w sprawie VDP Dental Laboratory⁴ będzie musiał ponownie zająć się konsekwencjami zwolnienia z podatku udzielonego niezgodnie z prawem Unii dla prawa do odliczenia podatku naliczonego. W tym zakresie niedawny wyrok MDDP⁵ nie powinien jednak pozostawić żadnych wątpliwości.

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

4. Postępowania przed sądem krajowym dotyczą nałożenia podatku VAT w latach 2006 i 2008. Dlatego w niniejszym przypadku należy mieć na uwadze zarówno szóstą dyrektywę 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 podatku⁶ w brzmieniu obowiązującym w 2006 r. (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”), jak i dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁷, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r., w brzmieniu obowiązującym w 2008 r. (zwaną dalej „dyrektywą w sprawie VAT”). W związku z tym poniżej będą wskazywane normy w brzmieniu nadanym albo dyrektywą w sprawie VAT, albo szóstą dyrektywą, w zależności od kwestii, dla którego okresu rozliczeniowego konieczne będzie dokonanie ich wykładni.

Zdarzenia podatkowe

5. Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy w sprawie VAT opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

- „a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;
- b) odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane:
 - (i) przez podatnika działającego w takim charakterze [...] gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze [...];
 - [...]
- c) [...]
- d) import towarów”.

6. Artykuł 14 ust. 1 dyrektywy w sprawie VAT opisuje „dostawę towarów” jako „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczowym majątkiem ruchomym jako właściciel”.

4 — Wyrok VDP Dental Laboratory, EU:C:2006:792.

5 — Wyrok MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778.

6 — Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23.

7 — Dz.U. L 347, s. 1.

7. Artykuł 20 ust. 1 dyrektywy w sprawie VAT definiuje „wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów” jako „nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel rzeczowym majątkiem ruchomym wysyłanym lub transportowanym do nabywcy przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, do miejsca przeznaczenia w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

8. „Import towarów” oznacza zgodnie z art. 30 ust. 1 dyrektywy w sprawie VAT „wprowadzenie na terytorium Wspólnoty towarów, które nie znajdują się w swobodnym obrocie w rozumieniu art. 24 traktatu”.

Zwolnienie z podatku protez dentystycznych

9. Zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT państwa członkowskie zwalniają z podatku następujące transakcje:

„świadczenie usług przez techników dentystycznych w ramach wykonywania ich zawodu, jak również dostarczanie protez dentystycznych przez dentystów oraz techników dentystycznych”.

10. Wyjątek od tego zwolnienia zawiera jednak w ramach tytułu XIII rozdział 1 zatytułowany „Odstępstwa mające zastosowanie do czasu wprowadzenia przepisów ostatecznych” w sekcji 1 („Odstępstwa dla państw należących do Wspólnoty w dniu 1 stycznia 1978 r.”). I tak art. 370 stanowi:

„Państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywały transakcje, których wykaz znajduje się w załączniku X część A, mogą utrzymać opodatkowanie tych transakcji”.

11. Punkt 1 części A załącznika X wymienia „świadczenie usług przez techników dentystycznych w ramach ich działalności zawodowej, jak również wykonanie protez dentystycznych przez dentystów i techników dentystycznych”.

Zwolnienia z podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia i importu towarów

12. Zgodnie z art. 140 dyrektywy w sprawie VAT państwa członkowskie zwalniają z podatku nadto:

a) wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów, których dostawa dokonywana przez podatników jest w każdych okolicznościach zwolniona na terytorium danego państwa;

b) wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów, których import jest w każdych okolicznościach zwolniony na mocy przepisów art. 143 lit. a), b), c) oraz e)–l);

[...]”.

13. W przypadku importu z państw trzecich państwa członkowskie zwalniają z podatku zgodnie z art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT:

„ostateczny import towarów, których dostawa przez podatnika jest w każdych okolicznościach zwolniona na terytorium danego państwa”.

Zwolnienia z podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów oraz w eksporcie

14. Artykuł 138 ust. 1 dyrektywy w sprawie VAT ustanawia następujące zwolnienie z podatku w przypadku dostawy transgranicznej na terytorium Unii, która odpowiada nabyciu wewnątrzwspólnotowemu:

„Państwa członkowskie zwalniają dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium danego państwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawcę, przez nabywcę lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem, działających w takim charakterze w państwie członkowskim innym niż państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów”.

15. Podobnie stanowi art. 146 dyrektywy w sprawie VAT w odniesieniu do eksportu:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

- a) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rzecz poza terytorium Wspólnoty;
- b) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Wspólnoty przez nabywcę lub na rzecz nabywcy niemającego siedziby na terytorium danego państwa [...]

[...]”.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego

16. Przysługujące podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego od dokonanego przez niego nabycia towarów lub usług (zwanym dalej „transakcjami”) za okres roliczeniowy 2006 reguluje art. 17 ust. 1 i 2 w brzmieniu wynikającym z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy w następujący sposób:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny.

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

- a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego na terytorium kraju podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;
- b) należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów przywożonych na terytorium kraju;
- c) [...]
- d) podatku od wartości dodanej należnego [podlegającego zapłacie] zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a).

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

[...]

b) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z [...] art. 15 [...] lub art. 28c pkt A i C;
[...].”

17. Artykuł 28a ust. 1 lit a) szóstej dyrektywy odpowiada w zakresie uregulowania dotyczącego zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w sytuacji wewnątrzspółnotowego nabycia art. 2 ust. 1 lit. b) ppkt (i) dyrektywy w sprawie VAT⁸. Artykuł 15 szóstej dyrektywy reguluje przewidziane obecnie w art. 146 dyrektywy w sprawie VAT⁹ zwolnienia w eksporcie. W art. 28c część A szóstej dyrektywy znajdowało się zwolnienie z podatku z tytułu dostaw wewnątrzspółnotowych, które aktualnie reguluje art. 138 dyrektywy w sprawie VAT¹⁰.

18. Zawarte w art. 17 ust. 1–3 w brzmieniu nadanym mu przez art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy przepisy dotyczące odliczenia podatku naliczonego odpowiadają uregulowaniom zawartym w art. 167 i 168 dyrektywy w sprawie VAT.

B – Prawo krajowe

19. Niderlandzkie prawo zasadniczo zawierało przepisy, które odpowiadały wskazanym przepisom prawa Unii.

20. Jednakże zwolnienie z podatku protez dentystycznych, zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT zostało jeszcze w roku 2006 transponowane sprzecznie z prawem Unii¹¹ poprzez art. 11 ust. 1 lit. g) pkt 1 niderlandzkiej ustawy o podatku obrotowym (*Wet op de omzetbelasting 1968*) w taki sposób, że dostawca protez dentystycznych nie musiał być ani dentystą, ani technikiem dentystycznym.

III – Postępowanie główne

21. Wszystkie postępowania przed sądem krajowym dotyczą niderlandzkich podatników, którzy zlecają wykonanie protez dentystycznych za granicą, aby je albo odsprzedać jako pośrednik, albo przeznaczyć do użytku we własnym zakresie w ramach ich działalności dentystycznej. We wszystkich postępowaniach jest podejmowana kwestia, czy otrzymywanie protez dentystycznych z zagranicy jest zwolnione z podatku VAT.

A – Sprawa C-144/13 *VDP Dental Laboratory*

22. Sprawa C-144/13 dotyczy niderlandzkiej spółki VDP Dental Laboratory NV (zwanej dalej „VDP”). Na zamówienie dentystów zlecała ona wykonanie protez dentystycznych zagranicznym laboratoriom dentystycznym, zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz Unii. Spór przed sądem krajowym dotyczy zobowiązania VDP do zapłaty podatku VAT za pierwszy kwartał 2006 r. oraz za trzeci kwartał 2008 r.

8 — Zobacz pkt 5 powyżej.

9 — Zobacz pkt 15 powyżej.

10 — Zobacz pkt 14 powyżej.

11 — Zobacz wyrok VDP Dental Laboratory, EU:C:2006:792.

23. Zdaniem sądu krajowego w 2006 r. nie można było jeszcze uznać VDP za technika dentystycznego w rozumieniu zwolnienia z podatku, przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT. Powołując się na art. 11 ust. 1 lit. g) pkt 1 niderlandzkiej ustawy o podatku obrotowym, VDP wciąż traktowało realizowane przez siebie dostawy protez dentystycznych jako zwolnione od podatku. Pomimo tego zwolnienia VDP domagało się jednocześnie prawa do odliczenia podatku naliczonego od przeprowadzonych przez siebie transakcji, powołując się tym razem na prawo Unii. Niderlandzka administracja podatkowa odmówiła jednak VDP możliwości odliczenia podatku naliczonego.

24. Według sądu krajowego VDP jest od 2008 r. technikiem dentystycznym w rozumieniu zwolnienia z podatku, przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT. VDP traktowało realizowane dostawy protez dentystycznych jako zwolnione z podatku i nie dokonywało odliczeń podatku naliczonego. Nie chce jednak, aby uzyskane z zagranicy protezy dentystyczne zostały poddane opodatkowaniu jako wewnątrzspółnotowe nabycie albo import z krajów trzecich. Zdaniem VDP przysługuje mu bowiem w tym zakresie zwolnienie z podatku, o którym mowa w art. 140 lit. a) albo w art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT.

B – *Sprawa C-154/13 X*

25. Spór przed sądem krajowym w sprawie C-154/13 dotyczy zobowiązania X do zapłaty podatku VAT za pierwsze trzy kwartały 2008 r. W tym okresie X prowadziła praktykę dentystyczną. Zawierała wówczas transakcje, które zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT były zwolnione z podatku VAT, a zatem nie przysługiwało jej w związku z tym prawo do odliczenia podatku naliczonego.

26. W związku ze swoją działalnością X zakupiła protezy dentystyczne od technika dentystycznego, mającego siedzibę w Niemczech. Zdaniem X nie jest ona zobowiązana do zapłaty podatku VAT z tytułu tego wewnątrzspółnotowego nabycia na podstawie zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 140 dyrektywy w sprawie VAT. Niderlandzka administracja podatkowa uznaje jednak to zwolnienie z podatku m.in. dlatego za niepodlegające zastosowaniu, ponieważ w Niemczech, inaczej niż w Niderlandach, dostawa protez dentystycznych nie jest zwolniona z podatku VAT zgodnie z art. 370 w związku z załącznikiem X część A pkt 1.

C – *Sprawa C-160/13 Nobel Biocare Nederland*

27. Przedmiotem trzeciej sprawy jest spór o zobowiązanie niderlandzkiej spółki Nobel Biocare Nederland BV (zwanej dalej „Noblem”) do zapłaty podatku VAT za grudzień 2008 r. Nobel zaopatrywał w tym czasie laboratoria dentystyczne w Niderlandach w protezy dentystyczne. Wykonanie tych protez Nobel zlecał swojej spółce dominującej w Szwecji.

28. Niderlandzka administracja podatkowa uznała, iż otrzymywane przez Nobel ze Szwecji protezy dentystyczne podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT jako wewnątrzspółnotowe nabycie. Nobel jest jednak zdania, że w tym zakresie znajdzie zastosowanie zwolnienie z podatku, o którym mowa w art. 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT.

IV – **Postępowanie przed Trybunałem**

29. Hoge Raad der Nederlanden, sąd, przed którym toczyło się postępowanie główne, przedłożył Trybunałowi – zgodnie z art. 267 TFUE – w dniach 21, 27 i 28 marca 2013 r. trzy wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zawierające łącznie pięć pytań. Pytania te dotyczą dwóch różnych zagadnień.

30. W pierwszej kolejności sąd odsyłający w sprawie C-144/13 VDP Dental Laboratory podnosi kwestię dotyczącą prawa do odliczenia podatku naliczonego za okres roliczeniowy 2006:

Czy art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w sytuacji, gdy krajowy przepis prawny przewiduje, wbrew dyrektywie, zwolnienie (co wyklucza prawo do odliczenia podatku naliczonego), podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, powołując się na art. 17 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy?

31. W drugiej kolejności ze wszystkich trzech spraw wyłania się pytanie dotyczące zwolnienia z podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia:

Czy art. 140 lit. a) i b) dyrektywy w sprawie VAT[2006/112] należy interpretować w ten sposób, że ustanowione w tym przepisie zwolnienie z podatku VAT nie ma zastosowania do wewnątrzwspólnotowego nabycia protez dentystycznych? W przypadku odpowiedzi przeczącej: czy zwolnienia są wówczas uzależnione od dokonania dostaw protez dentystycznych z zagranicy przez dentystę lub technika dentystycznego, lub na rzecz dentysty lub technika dentystycznego?

32. Pytanie to zostało w sprawie C-144/13 VDP Dental Laboratory rozszerzone o wykładnię art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT, który dotyczy zwolnienia z podatku z tytułu importu z państw trzecich.

33. Ponadto w sprawie C-154/13 X pytanie to zostało w sposób następujący uzupełnione:

Jeżeli ustanowione w art. 140 lit. a) i b) dyrektywy w sprawie VAT zwolnienie z podatku VAT (z uwzględnieniem warunków określonych w pytaniu pierwszym, bądź bez ich uwzględnienia) obowiązuje dla wewnątrzwspólnotowego nabycia protez dentystycznych: Czy w państwach członkowskich takich jak Niderlandy, które dostosowały się do przewidzianego w art. 132 dyrektywy w sprawie VAT zwolnienia z podatku VAT, zwolnienie to obowiązuje również w stosunku do wewnątrzwspólnotowego nabycia protez dentystycznych pochodzących z państwa członkowskiego, które skorzystało z możliwości przyjęcia stanowiącego odstępstwo przejściowego uregulowania na podstawie art. 370 dyrektywy w sprawie VAT?

34. Po połączeniu spraw do wspólnego rozpoznania i do wydania orzeczenia kończącego postępowanie w sprawie VDP, Nobel, Republika Estonii, Królestwo Niderlandów oraz Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie. W rozprawie w dniu 19 maja 2014 r. uczestniczyły Nobel, Królestwo Niderlandów oraz Komisja Europejska.

V – Ocena prawna

A – *Odnosnie do prawa do odliczenia podatku naliczonego*

35. Jak wynika z uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie C-144/13, sąd odsyłający w pytaniu o prawo do odliczenia podatku naliczonego dąży w istocie do ustalenia, czy podatnik, powołując się na art. 17 w brzmieniu nadanym mu przez art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy może skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego, jeśli nie opodatkował dokonanych przez niego transakcji, a to z uwagi na to, iż prawo krajowe, wbrew przepisom Unii, przewidywało zwolnienie z podatku.

36. Zagadnienie to – w zakresie, w jakim dotyczy interpretacji dyrektywy w sprawie VAT – stanowiło przedmiot sprawy C-319/12 MDDP, która została rozstrzygnięta dopiero po wpłynięciu niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

37. W wyroku w sprawie MDDP Trybunał orzekł, że art. 168 dyrektywy w sprawie VAT nie zezwala podatnikowi zarówno na korzystanie ze zwolnienia z podatku, które przewiduje prawo krajowe, a które jest niezgodne z dyrektywą w sprawie VAT, jak i na korzystanie w związku z tym z prawa do odliczenia podatku naliczonego¹². W takiej sytuacji podatnik ma wybór, czy skorzystać ze zwolnienia, które przewiduje prawo krajowe, co prowadzi do wyłączenia prawa do odliczenia podatku naliczonego, czy też, powołując się na prawo Unii, dokonywane przez niego transakcje opodatkować podatkiem VAT i przez to uzyskać możliwość odliczenia podatku naliczonego.

38. Z uwagi na to, iż żaden z uczestników niniejszego postępowania nie przedstawił argumentów, które nie byłyby omawiane w ramach sprawy MDDP¹³, nie ma powodu, aby poświęcać uwagę wyrokowi w sprawie MDDP.

39. Wnioskowi temu nie przeczy również fakt, że na rozprawie Komisja podniosła, iż niniejsza sprawa różni się od sprawy MDDP pod kątem stanu faktycznego, ponieważ VDP będzie musiało w terminie późniejszym skorzystać ze swojego prawa do odliczenia podatku naliczonego. Należy wprowadzić przyznać Komisji rację, że VDP stanie przed problemem otrzymania od swoich odbiorców ceny podwyższonej o podatek VAT, ponieważ VDP w celu odliczenia podatku naliczonego będzie musiało opodatkować dokonane przez siebie transakcje, uprzednio zwolnione z podatku. Jednak już w ramach sprawy MDDP podkreślałam, że podatnik może domagać się od danego państwa członkowskiego odszkodowania, o ile nie może on później pobranego podatku VAT przenieść na swoich odbiorców¹⁴.

40. Odpowiadając na pierwsze pytanie prejudycjalne, należy zatem stwierdzić, że dla podatnika, który nie opodatkował dokonanych przez niego transakcji, ponieważ prawo krajowe, wbrew przepisom Unii, przewidywało zwolnienie z podatku, nie wynika z art. 17 w brzmieniu nadanym mu przez art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy prawo do odliczenia podatku naliczonego.

B – Odnośnie do zwolnień z podatku, o których mowa w art. 140 lit. a) i b) oraz art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT

41. Jeśli chodzi o zwolnienia z obowiązku uiszczania podatków z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów zgodnie z art. 140 lit. a) i b), jak i z tytułu importu towarów z krajów trzecich zgodnie z art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT, sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy, a jeśli tak, to na jakich warunkach zwalnia się z podatku protezy dentystyczne. Oba przepisy uzależniają bowiem zwolnienie z podatku od okoliczności, czy zwolnienie z podatku miałyby miejsce również wówczas, gdyby dostawa towaru odbywała się na terytorium kraju.

42. Zwolnienie z tytułu dostaw na terytorium kraju przewiduje art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT. Zwolnienie to obowiązuje jednak pod warunkiem, że dostawcą jest dentysta lub technik dentystyczny. Artykuł 140 lit. a) i b) oraz art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT wymagają jednak dla zwolnienia z podatku z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia albo importu towarów z krajów trzecich, aby dostawa na terytorium kraju była zwolniona „w każdych okolicznościach”. Dlatego Królestwo Niderlandów uważa – w przeciwieństwie do pozostałych uczestników postępowania – że art. 140 lit. a) i b) oraz art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT nie stosuje się do protez dentystycznych.

43. Uważam, że odpowiedź na to pytanie powinna być zróżnicowana. Prawdą jest, jak wykażę, że zwolnienie, o którym mowa w art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT nie znajduje zastosowania do importu protez dentystycznych z krajów trzecich (o tym poniżej w śródtytule 1). To samo dotyczy art. 140 lit. b) dyrektywy w sprawie VAT (o tym poniżej w śródtytule 2). Inaczej jednak należy oceniać

12 — Wyrok MDDP, EU:C:2013:778, pkt 45.

13 — Zobacz moją opinię w sprawie MDDP (C-319/12, EU:C:2013:421), pkt 37–51.

14 — Zobacz moją opinię w sprawie MDDP (EU:C:2013:421), pkt 72.

zwolnienie przewidziane w art. 140 lit. a), które, na warunkach określonych w art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT, dotyczy również wewnątrzspółnotowego nabycia protez dentystycznych (o tym poniżej w śródtytule 3). Nie zmienia tego również sytuacja, w której państwo członkowskie, z którego pochodzi towar, zgodnie z uregulowaniem przejściowym, zawartym w art. 370 w związku z załącznikiem X część A pkt 1, nie zastosuje przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT zwolnienia z podatku (o tym poniżej w śródtytule 4).

1. Zwolnienie z podatku z tytułu importu towarów zgodnie z art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT

44. Zgodnie z art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT ostateczny import towarów, „których dostawa przez podatnika jest w każdych okolicznościach zwolniona na terytorium danego państwa”.

45. Sformułowanie „na terytorium danego państwa” odnosi się do danego państwa członkowskiego, do którego towary są przywożone. Wniosek taki wynika z porównania przepisów takich jak art. 88, 207 albo art. 214 ust. 1 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT, które zawierają takie samo sformułowanie. Dlatego też jak VDP celnie zauważyła, dostawa towaru do państwa członkowskiego przeznaczenia, czyli do państwa członkowskiego, do którego towar zostanie przywieziony, musi być zwolniona z podatku.

46. Brzmienie art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT poprzez sformułowanie „w każdych okolicznościach” wskazuje na to, że dostawa importowanego towaru zawsze, a więc niezależnie od spełnienia dalszych warunków, musi być zwolniona z podatku. Jeśli zwolnienie z podatku z tytułu dostawy towaru zawiera jednak dodatkowe warunki, jak w niniejszej sprawie art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT w odniesieniu do cech dostawcy, to dostawa danego towaru nie będzie zwolniona z podatku „w każdych okolicznościach”.

47. Historia powstania art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT potwierdza tę wykładnię jego brzmienia. Artykułowi 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT odpowiadał art. 14 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Zgodnie z nim import towarów, „których dostawa dokonywana przez podatników na terytorium kraju jest w każdych okolicznościach zwolniona”, jest zwolniony z podatku. Z kolei art. 14 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy opiera się na art. 15 pkt 1 wniosku Komisji¹⁵. W przeciwieństwie do przyjętego później przez Radę art. 14 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy – art. 15 pkt 1 wniosku Komisji odnosił się wyraźnie do poszczególnych krajowych zwolnień z podatku. Odniesienie to obejmowało – z jednym wyjątkiem¹⁶ – wyłącznie zwolnienia z podatku, które były uzależnione jedynie od przedmiotu dostawy i miały obowiązywać niezależnie od dalszych warunków. Nie zawierało odesłania do zwolnienia z podatku z tytułu dostaw protez dentystycznych przez lekarzy i techników dentystycznych¹⁷.

48. Okoliczność, że przewidziane w art. 14 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy zwolnienie ostatecznie zostało sformułowane odmiennie, można w tym kontekście najlepiej wytłumaczyć tym, że pojedyncze zwolnienie z podatku, do którego odnosił się art. 15 punkt 1 wniosku Komisji, które było uzależnione od spełnienia dalszych warunków niż tylko przedmiot dostawy, nie zostało inkorporowane do przyjętej dyrektywy. Dlatego było rzeczą oczywistą, aby odniesienie wyłącznie do zwolnień, które obowiązują niezależnie od dalszych warunków, zastąpić wyrażeniem „w każdych okolicznościach”.

15 — Propozycja Rady odnośnie do szóstej dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku z dnia 20 czerwca 1973 r., COM(73) 950 wersja ostateczna.

16 — Zobacz art. 14 ust. B lit. c) propozycji szóstej dyrektywy (ww. w przypisie 15), który zwolnił z podatku dostawę „organom urzędowym odpowiedzialnym za budowę, zagospodarowanie i utrzymanie cmentarzy, grobów i pomników upamiętniających ofiary wojny”: por. w tym zakresie załącznik X część B pkt 6 dyrektywy w sprawie VAT.

17 — Artykuł 14 ust. A 1 lit. e) propozycji szóstej dyrektywy (ww. w przypisie 15).

49. Wykładnia systemowa prowadzi do tego samego wniosku. Artykuł 143 zawiera bowiem w lit. k) zwolnienie z podatku z tytułu „importu złota przez banki centralne”. „Dostawy złota do banków centralnych” są zgodnie z art. 152 dyrektywy w sprawie VAT zwolnione z podatku. Chodzi zatem o zwolnienie z podatku, które zwalnia z podatku dostawę złota nie w każdym przypadku, lecz tylko wtedy, gdy jest ona dostarczana do konkretnego dostawcy, a mianowicie banku centralnego. Gdyby przyjąć, że przewidziane w art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT zwolnienie z podatku należy rozumieć tylko w ten sposób, że znajduje ono zastosowanie wobec wszelkich zwolnień z tytułu dostawy towarów, jeśli spełnione są ich warunki, to import złota przez banki centralne musiałby być na podstawie tego przepisu w związku z art. 152 dyrektywy w sprawie VAT zwolniony z podatku. Artykuł 143 lit. k) dyrektywy w sprawie VAT, który właśnie takie zwolnienie przewiduje, stałby się w związku z tym zbędny.

50. Wreszcie z celu przewidzianego w art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT zwolnienia z podatku nie da się wywieść żadnych argumentów, które przemawiałyby za rozszerzającą wykładnią zakresu jego zastosowania.

51. Po ustaleniu jeszcze we wniosku do szóstej dyrektywy, że zwolnienie z podatku nie wymaga „szczególnych wyjaśnień”¹⁸, Komisja stwierdziła w niniejszym postępowaniu, że jej celem było równe traktowanie transgranicznych i krajowych transakcji. W pierwszej chwili brzmi to racjonalnie. Jednak jeśli weźmie się pod uwagę również skutki odliczenia podatku naliczonego w łańcuchu dostaw, w efekcie o równym traktowaniu nie może być już mowy.

52. Szerokie stosowanie zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT bez uwzględnienia odliczenia podatku naliczonego w łańcuchu dostaw prowadzi do tego, że przy otrzymaniu towaru nie powstaje obciążenie podatkiem VAT, bez względu na to, czy pochodzi on z kraju, czy z państwa trzeciego. Jest to spowodowane tym, że odnoszące się do dostaw krajowych zwolnienie z podatku zostaje rozszerzone na import z krajów trzecich.

53. Uwzględniając odliczenie podatku naliczonego przez dostawcę, wyłania się całkowicie odmienny obraz. Zwolnienie z podatku z tytułu krajowych dostaw towarów ma bowiem ten skutek, że zgodnie z art. 168 dyrektywy w sprawie VAT¹⁹ dostawca nie ma również prawa do odliczenia podatku naliczonego za usługi, których dokonał w związku z wytworzeniem towaru. Niepodlegający odliczeniu podatek VAT od tych składników produkcji obciąża w związku z tym ostatecznie zwolnioną z podatku dostawę towaru poprzez podwyższenie kosztów jego wytworzenia.

54. Odmiennie wygląda to jednak w przypadku importu towaru z krajów trzecich. W tym przypadku dostawca z siedzibą w kraju trzecim ma co do zasady prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jest to zgodne z międzynarodową praktyką podatkową, zgodnie z którą przywożone towary są zwolnione z podatku VAT. W eksporcie z Unii następuje to na podstawie zwolnienia z podatku z tytułu wywozu na podstawie art. 146 oraz jednoczesnego przyznania możliwości odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 169 lit. b) dyrektywy w sprawie VAT²⁰.

55. Jeśli zatem w związku z transgranicznymi transakcjami powstanie prawo dostawcy do odliczenia podatku naliczonego, a w przypadku transakcji krajowych nie, wówczas przewidziane w art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT zwolnienie z podatku prowadzi do przewagi konkurencyjnej towarów z krajów trzecich. Dlatego też Królestwo Niderlandów słusznie zauważyło, że w niniejszej sprawie dostawcy z krajów trzecich, w przeciwieństwie do krajowych dostawców protez dentystycznych, mogliby realizować dostawy całkowicie bez obciążenia podatkiem VAT, gdyby art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT miał zastosowanie również wobec importu protez dentystycznych z krajów trzecich.

18 — Propozycja szóstej dyrektywy (ww. w przypisie 15), s. 17.

19 — Względnie art. 17 ust. 2 w brzmieniu nadanym mu przez art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy.

20 — Względnie art. 17 ust. 3 lit. b) w brzmieniu nadanym mu przez art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy.

56. Takim zakłóceniom konkurencji można zapobiec tylko wówczas, jeśli w kraju trzecim również nie zostanie udzielone prawo do odliczenia podatku naliczonego za wywóz towarów. Z uwagi jednak na to, iż zasadniczo sytuacja taka nie będzie miała miejsca, przewaga konkurencyjna dostawców z krajów trzecich może być zniwelowana, chociaż niecałkowicie, poprzez opodatkowanie importu towaru. Na skutek opodatkowania importu pochodzący z kraju trzeciego towar będzie bowiem podlegał podatkowi VAT. Obciążenie to jest ostateczne w zakresie, w jakim nabywca nie jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 168 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT²¹. Ma to w szczególności miejsce, gdy nabywca jest konsumentem albo odsprzedaje na terytorium kraju towar bez naliczenia podatku. Ta ostatnia sytuacja jest przedmiotem trzech postępowań przed sądem krajowym. Podatnikom nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego z tytułu otrzymania protez dentystycznych, ponieważ odsprzedają protezy bez opodatkowania zgodnie z art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT.

57. Obciążenie z tytułu podatku VAT za towary z krajów trzecich będzie regularnie wzrastało w przeciwieństwie do obciążenia, które dotyczy towarów dostarczanych na terytorium kraju. Podczas gdy w tym ostatnim przypadku obciążenie zależy od wartości składników produkcji²², w przypadku towarów, których opodatkowanie powstaje z chwilą importu, obciążenie opiera się na wartości gotowego towaru²³. Tym samym poprzez odmowę zwolnienia z podatku importu na podstawie art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT powstaje w rezultacie niekorzystna pozycja konkurencyjna dla protez dentystycznych z krajów trzecich.

58. Ani zwolnienie z podatku, ani opodatkowanie importu towarów z krajów trzecich, których dostawa jest w państwie członkowskim przeznaczenia zwolniona z podatku, nie stanowi rozwiązania neutralnego z punktu widzenia konkurencji. Żadna z tych możliwości nie jest w stanie stworzyć równych warunków konkurencji dla towarów pochodzących z kraju, jak i z krajów trzecich. Rozwiązanie neutralne z punktu widzenia konkurencji pozostaje poza możliwościami regulacyjnymi dyrektywy w sprawie VAT, albowiem wymagałoby ono wpływu na prawo do odliczenia podatku naliczonego, przysługujące dostawcy w kraju trzecim²⁴.

59. Mając powyższe na uwadze, należy przytoczyć utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym przewidziane w szóstej dyrektywie zwolnienia z podatku należy interpretować w sposób ścisły, albowiem stanowią one wyjątek od ogólnej zasady, w myśl której każda dostawa towarów i każda usługa, świadczone przez podatnika za wynagrodzeniem, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT²⁵. Zasada ta dotyczy również zwolnień z tytułu importu. W niniejszej sprawie wąska wykładnia nie czyni również bezskutecznym zwolnienia przewidzianego w art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT²⁶, ponieważ, jak widać, cel, którym jest równe traktowanie, przy uwzględnieniu skutków odliczenia przez dostawcę podatku naliczonego, nie może zostać zrealizowany lepiej na skutek rozszerzającej wykładni przepisu.

60. Wreszcie przeciwko wykładni rozszerzającej przemawiają poważne trudności praktyczne. Zarówno Królestwo Niderlandów, jak i Komisja słusznie wskazały na te trudności. W przypadku rozszerzającej wykładni przewidzianego w art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT zwolnienia z podatku w niniejszej sprawie należałoby regularnie przy przekraczaniu granicy wykazywać, że pochodzący z kraju trzeciego sprzedawca jest dentystą lub technikiem dentystycznym. Tych trudności uniknie się,

21 — Względnie art. 17 ust. 2 lit. b) w brzmieniu nadanym mu przez art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy.

22 — Zobacz art. 73 dyrektywy w sprawie VAT.

23 — Zobacz art. 85 dyrektywy w sprawie VAT w związku z art. 29 rozporządzenia Rady nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 2, t. 4, s. 307).

24 — Zobacz pkt 55 i 56 niniejszej opinii.

25 — Zobacz wyroki: *Velker International Oil Company*, C-185/89, EU:C:1990:262, pkt 19 i *Granton Advertising*, C-461/12, EU:C:2014:1745, pkt 25.

26 — Zobacz w związku z tym wymogiem wyroki: *Dornier*, C-45/01, EU:C:2003:595, pkt 42 i *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 27.

jeśli przewidziane w art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT zwolnienie znajdzie zastosowanie jedynie wówczas, gdy dostawa importowanego towaru będzie zwolniona z podatku zawsze, a więc tylko z uwagi na cechy samego towaru. Jego cechy można bowiem zazwyczaj łatwo ustalić w trakcie przekraczania granicy.

61. W konsekwencji zwolniony z podatku na podstawie art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT jest jedynie import towarów z krajów trzecich, których dostawa w państwie członkowskim przeznaczenia jest zawsze zwolniona z podatku, a zatem niezależnie od dalszych warunków. Odpowiadając na pytanie prejudycjalne dotyczące art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT należy zatem stwierdzić, że to zwolnienie z podatku nie znajdzie zastosowania wobec importu protez dentystycznych.

2. Zwolnienie z podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia zgodnie z art. 140 lit. b) dyrektywy w sprawie VAT

62. Następną kwestią, którą należy zbadać, jest zwolnienie z podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów zgodnie z art. 140 lit. b) dyrektywy w sprawie VAT. Przepis ten wiąże się z właśnie omawianym zwolnieniem z podatku z tytułu importu towarów zgodnie z art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT. Artykuł 140 lit. b) dyrektywy w sprawie VAT zwalnia bowiem m.in. „wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, których import jest w każdych okolicznościach zwolniony na mocy przepisów art. 143 lit. a) [...]”.

63. Z uwagi na to, że omawiane zwolnienie nie ma zastosowania do importu protez dentystycznych²⁷, również wewnątrzwspólnotowe nabycie protez dentystycznych nie jest zwolnione z podatku na podstawie art. 140 lit. b) dyrektywy w sprawie VAT.

3. Zwolnienie z podatku z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia zgodnie z art. 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT

64. Wewnątrzwspólnotowe nabycie protez dentystycznych może być zwolnione z podatku wyłącznie po spełnieniu warunków przewidzianych w art. 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT. Zwolnienie to dotyczy wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, których dostawa dokonywana przez podatników jest „w każdych okolicznościach” zwolniona w państwie członkowskim przeznaczenia.

65. Pomimo iż brzmienie art. 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT wyraźnie nawiązuje do zwolnienia z podatku z tytułu importu towarów z krajów trzecich, o którym mowa w art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT, to jednak oba przepisy nie mogą być jednakowo interpretowane. Przeciwnie, wewnątrzwspólnotowe nabycie protez dentystycznych jest zwolnione z podatku, gdy dostawa dokonywana jest przez dentystę lub technika dentystycznego²⁸. Mój pogląd, który odbiega od wykładni art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT, lecz jest podzielany przez VDP, Nobel, Republikę Estonii i Komisję, wynika z dwóch przyczyn.

66. Po pierwsze, identyczna wykładnia obu przepisów pozbawiłaby zwolnienie przewidziane w art. 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT wszelkiej autonomicznej treści. Zwolnienie to nie wykraczałoby ponad uregulowanie zwolnienia, o którym mowa w art. 140 lit. b) dyrektywy w sprawie VAT, w zakresie, w którym odsyła ono ze swej strony do zwolnienia, o którym mowa w art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT.

27 — Zobacz pkt 44–61 powyżej.

28 — Zobacz moją opinię w sprawie VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537), pkt 44.

67. Po drugie, wykładnia, która odbiega od art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT, jest wymagana na podstawie art. 90 WE i 93 WE (obecnie art. 110 TFUE i 113 TFUE). Albowiem akt prawny Unii, jakim jest dyrektywa w sprawie VAT należy interpretować zgodnie z całym prawem pierwotnym²⁹.

68. Zgodnie z art. 90 WE (obecnie art. 110 TFUE) państwa członkowskie nie nakładają na towary z innych państw członkowskich podatków wewnętrznych wyższych od tych, które nakładają na podobne produkty krajowe. Celem owego przepisu jest zapewnienie swobodnego przepływu towarów pomiędzy państwami członkowskimi przy niezakłóconej konkurencji, poprzez zakaz jakiegokolwiek formy ochrony wynikającej ze stosowania wobec towarów pochodzących z innych państw członkowskich podatków krajowych o charakterze dyskryminacyjnym³⁰.

69. Owo zapewnienie równych warunków konkurencji stanowi ratio legis art. 93 WE (obecnie art. 113 TFUE), na którego podstawie wydano dyrektywę w sprawie VAT. Harmonizacja obowiązującego w państwach członkowskich podatku VAT przyczyni się w dalszej perspektywie do ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego i w szczególności do uniknięcia zakłóceń konkurencji.

70. Z obu postanowień Traktatu wynika, że art. 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT należy interpretować w miarę możliwości w sposób pozwalający na zapobieganie zakłóceniom konkurencji pomiędzy państwami członkowskimi. W tym zakresie wewnątrzspółnotowa konkurencja różni się od konkurencji w stosunku do krajów trzecich pod dwoma względami.

71. Z jednej strony zwolnienia z podatku są w Unii zasadniczo jednolicie uregulowane w dyrektywie w sprawie VAT. Zwolnienie z podatku należy w związku z tym stosować z reguły w ten sam sposób zarówno w państwie członkowskim pochodzenia, jak i w państwie członkowskim przeznaczenia.

72. Z drugiej strony dostawa transgraniczna towaru, który na szczeblu krajowym nie jest zwolniony z podatku, nie uprawnia także do odliczenia podatku naliczonego. Trybunał uznał bowiem w sprawie Eurodental, że zgodnie z art. 13 szóstej dyrektywy dokonanie transakcji, które są zwolnione z podatku, nie uzasadnia prawa do odliczenia podatku naliczonego, nawet jeśli transakcje te mają charakter wewnątrzspółnotowy³¹. Wewnątrzspółnotowa dostawa, która jest na podstawie art. 138 dyrektywy w sprawie VAT zwolniona z podatku, nie uprawnia tym samym – jak art. 169 lit. b) dyrektywy w sprawie VAT³² – do odliczenia podatku naliczonego, jeśli taka dostawa podlega specjalnemu zwolnieniu z podatku m.in. na podstawie art. 132 dyrektywy w sprawie VAT.

73. Tym samym zapewniona jest w Unii neutralność konkurencyjna w zakresie podatku VAT w handlu protezami dentystycznymi. Warunki odliczenia podatku naliczonego przez dostawcę są bowiem takie same w przypadku krajowym i wewnątrzspółnotowym. W obu przypadkach w razie zwolnień podatkowych, które jednolicie obowiązują w Unii, nie powstaje prawo do odliczenia podatku naliczonego dla dostawcy. Z tego powodu protezy dentystyczne zakupione zarówno na terytorium kraju, jak i w innym państwie członkowskim w tych samych okolicznościach są opodatkowane podatkiem z tytułu wytworzenia niepodlegającym odliczeniu³³. Mając powyższe na uwadze, zwolnienie z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towaru w przypadku, gdy dostawa krajowa również byłaby zwolniona z podatku, przyczyni się w rzeczywistości – odmiennie niż w przypadku importu z krajów trzecich³⁴ – do równego traktowania krajowych i transgranicznych transakcji.

29 — Zobacz wyroki: *Sturgeon i in.*, C-402/07 i C-432/07, EU:C:2009:716, pkt 48; *Chatzi* C-149/10, EU:C:2010:534, pkt 43; *Komisja/Strack*, C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, pkt 40.

30 — Wyrok *Stadtgemeinde Frohnleiten und Gemeindebetriebe Frohnleiten*, C-221/06, EU:C:2007:657, pkt 30 dotyczący art. 90 WE.

31 — Wyrok *Eurodental*, EU:C:2006:763, pkt 37.

32 — Względnie art. 17 ust. 3 lit. b) w brzmieniu nadanym mu przez art. 28f pkt 1s szóstej dyrektywy.

33 — Różnice powstają tylko w tym zakresie, w jakim obciążenie podatkiem VAT ulega wahaniom na podstawie różnych stawek podatkowych stosowanych przez państwa członkowskie, które zależą od pochodzenia składników produkcji. Albowiem stawki podatkowe zostały na podstawie art. 96–105 dyrektywy w sprawie VAT jedynie częściowo ujednocnione.

34 — Zobacz pkt 53–55 powyżej.

74. Mając powyższe na uwadze, nie dziwi fakt, że Trybunał w wyroku w sprawie Eurodental stwierdził *en passant*, że przewidziane w art. 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT zwolnienie może mieć zastosowanie również do protez dentystycznych³⁵ i komitet doradczy ds. podatku od wartości dodanej wypowiedział się wcześniej w podobny sposób³⁶.

75. Zwolnienie to zakłada, że dostawca w państwie członkowskim, z którego pochodzi towar, jest dentystą lub technikiem dentystycznym, ponieważ tylko wówczas dostawy krajowe i wewnątrzspółnotowe są równo traktowane. Prowadzi to jednak do pewnych praktycznych utrudnień przy faktycznym ustalaniu warunków zwolnienia. W Unii łatwiej jest jednak dokonać oceny niż w przypadku importu z kraju trzeciego³⁷. Po pierwsze, w Unii istnieje bowiem pomoc w sprawach podatkowych³⁸, a po drugie badanie powinno odbywać się nie na granicy, lecz w ramach zwykłego postępowania w sprawach podatkowych.

76. Artykuł 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT, odmiennie niż art. 143 lit. a), należy interpretować w ten sposób, że stosuje się go do wewnątrzspółnotowego nabycia, jeśli dostawca jest dentystą lub technikiem dentystycznym w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT.

4. Wpływ wyjątku, o którym mowa w art. 370 dyrektywy w sprawie VAT

77. Wreszcie pozostaje kwestia, czy art. 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT należy stosować również wówczas, gdy protezy dentystyczne są dostarczane z państwa członkowskiego, które na podstawie art. 370 w związku z pkt 1 części A załącznika X do dyrektywy w sprawie VAT nie stosuje zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT, natomiast zawsze opodatkowuje dostawę protez dentystycznych.

78. Królestwo Niderlandów uważa w tym względzie, że w każdym razie w takim przypadku, dla celów zapobiegania zakłóceniom konkurencji, zwolnienie z podatku nie może mieć zastosowania.

79. Wyjątek ten nie może opierać się na treści zwolnienia, o którym mowa w art. 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT. Treść ta odnosi się, jak widać, tylko do istnienia zwolnienia w państwie członkowskim przeznaczenia, a nie w państwie członkowskim pochodzenia³⁹.

80. Jednak sytuacja konkurencyjna państwa członkowskiego, w którym dostawa protez dentystycznych jest zgodnie z art. 370 w związku z pkt 1 części A załącznika X do dyrektywy w sprawie VAT w każdych okolicznościach opodatkowana, jest w konsekwencji taka sama jak sytuacja w kraju trzecim. Z uwagi na to, że dostawca w takim państwie członkowskim nie podlega zwolnieniu z podatku na podstawie art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT, lecz zwolnieniu przewidzianemu dla dostaw wewnątrzspółnotowych na podstawie art. 138 dyrektywy w sprawie VAT, może on w razie dostawy do innego państwa członkowskiego skorzystać na podstawie art. 169 lit. b) dyrektywy w sprawie VAT⁴⁰ z pełnego odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do swych zakupów. Zatem protezy dentystyczne pochodzące z takiego państwa członkowskiego mogą być dostarczane całkowicie bez obciążenia podatkiem VAT. Wynika stąd – tak samo jak w przypadku dostawy z kraju trzeciego⁴¹ – przewaga konkurencyjna podatników, którzy mają w takim państwie członkowskim siedzibę.

35 — Zobacz wyrok Eurodental, EU:C:2006:763, pkt 40 odnośnie do przepisu poprzedzającego art. 28c część B lit. a) szóstej dyrektywy.

36 — Zobacz wytyczne z 56. posiedzenia komitetu doradczego do spraw podatku od wartości dodanej, które odbyło się w dniach 13–14 października 1998 r. odnośnie do przepisu poprzedzającego art. 28c część B lit. a) szóstej dyrektywy.

37 — Zobacz pkt 60 powyżej.

38 — Zobacz rozporządzenie Rady nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej i zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (wersja ze zmianami) (Dz.U. L 268, s. 1).

39 — Zobacz pkt 45 powyżej.

40 — Względnie art. 17 ust. 3 lit. b) w brzmieniu nadanym mu przez art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy.

41 — Zobacz pkt 55 powyżej.

81. W szczególności w celu zrównoważenia tej przewagi konkurencyjnej proponuję, aby w ramach badania art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT stosować wąską wykładnię zwolnienia z podatku z tytułu importu z krajów trzecich⁴². Jednak nie uważam za stosowne przenoszenie tej wąskiej wykładni na zwolnienie z podatku z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia na podstawie art. 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT, w sytuacji gdy w państwie członkowskim, z którego pochodzi towar, na podstawie wyjątku, o którym mowa w art. 370 dyrektywy w sprawie VAT, nie obowiązuje zwolnienie z podatku z tytułu dostawy protez dentystycznych.

82. Po pierwsze, powodowałoby to w rezultacie naruszenie konkurencji takiego państwa członkowskiego, z którego pochodzi towar. Ponieważ, jak już wspominałam w odniesieniu do krajów trzecich⁴³, protezy dentystyczne pochodzące z takiego państwa członkowskiego byłyby na skutek opodatkowania z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia obciążone wyższym podatkiem VAT niż te pochodzące z innego państwa członkowskiego, które są obciążone jedynie podatkiem niepodlegającym odliczeniu. Taka dyskryminacja importowanych towarów jest jednak problematyczna w państwach członkowskich – inaczej niż w krajach trzecich – z uwagi na związany z tym zakaz, o którym mowa w art. 90 WE (obecnie art. 110 TFUE)⁴⁴.

83. Po drugie, Trybunał orzekł już w wyroku w sprawie Eurodental w odniesieniu do kwestii zakłóceń konkurencji, które wynikają z różnych systemów prawnych co do odliczenia podatku naliczonego⁴⁵, że sytuacja ta jest konsekwencją braku pełnej harmonizacji w zakresie podatku VAT⁴⁶. Słusznie zaskarżone przez Królestwo Niderlandów zakłócenia konkurencji są wynikiem przewidzianego w art. 370 dyrektywy w sprawie VAT wyjątku, a nie zbyt szerokiej wykładni zwolnienia, o którym mowa w art. 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT.

84. W związku z tym, jeśli przyczynę problemu stanowi wyjątek przewidziany w art. 370 dyrektywy w sprawie VAT, to rozwiązanie może być znalezione wyłącznie tam. Zastanawiam się, czy przepis ten spełnia wymagania stawiane przez prawo pierwotne, zwłaszcza przez zasadę równego traktowania. Dotyczy to zarówno ogólnej zasady równego traktowania, o której mowa w art. 20 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą praw podstawowych”), która dotyczy podatników, jak i szczególnej zasady równego traktowania, o której mowa w art. 4 ust. 2 TFUE, która ma zastosowanie w relacjach między państwami członkowskimi. Albowiem art. 370 dyrektywy w sprawie VAT nie stanowi klasycznego przypadku stopniowej harmonizacji, która wszystkim państwom członkowskim pozwala na zastosowanie rozwiązań krajowych. Wręcz przeciwnie, przepis ten pozwala wyłącznie ściśle określonym państwom członkowskim⁴⁷ na odstępstwo od przepisów dyrektywy w sprawie VAT dotyczących zwolnień od podatków, których stosowanie jest z kolei dla innych państw członkowskich obowiązkowe⁴⁸. Takie różnice w traktowaniu państw członkowskich, jak i wynikające z nich różnice w traktowaniu podatników, mających w tych państwach siedzibę, mogą być uzasadnione w okresie przejściowym w celu osiągnięcia harmonizacji⁴⁹. Jednak w niniejszej sprawie

42 — Zobacz pkt 56 powyżej.

43 — Zobacz pkt 57 powyżej.

44 — Zobacz pkt 68 powyżej.

45 — Zobacz pkt 72 powyżej.

46 — Wyrok Eurodental, EU:C:2006:763, pkt 48–53.

47 — Zobacz odnośnie do ściśle określonych warunków co do możliwości powołania się na wyjątki z dyrektywy w sprawie VAT przez państwa członkowskie, które później przystąpiły do Unii Europejskiej: wyrok Komisja/Polska, C-49/09, EU:C:2010:644, pkt 42 w odniesieniu do art. 115 dyrektywy w sprawie VAT.

48 — Faktu tego nie uwzględnia wyrok Jetair i BTW-*eenheid* BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, pkt 44–51, który zajął się art. 370 dyrektywy w sprawie VAT w innym kontekście.

49 — Zobacz odnośnie do nierównego traktowania podmiotów gospodarczych wyrok Arcelor Atlantique et Lorraine i in., C-127/07, EU:C:2008:728, pkt 69; por. w tym kontekście również wyrok Eurodental, EU:C:2006:763, pkt 52.

stosowanie wyjątku, o którym mowa w art. 370 dyrektywy w sprawie VAT nie jest ograniczone czasowo. Dlatego też już od czasu wejścia w życie szóstej dyrektywy, a zatem już od ponad 36 lat, istnieją odmienne uprawnienia państw członkowskich w odniesieniu do stosowania zwolnienia z podatku, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT⁵⁰.

85. Kwestia zgodności art. 370 dyrektywy w sprawie VAT z art. 20 karty praw podstawowych, jak i z art. 4 ust. 2 TFUE nie stanowiła jednakże przedmiotu niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Może stanowić przedmiot rozważań Trybunału jedynie w ramach odrębnego postępowania. Niezależnie od tego, w świetle przedstawionych przez Królestwo Niderlandów zakłóceń konkurencji, wzywa się ustawodawcę Unii do sprostania wynikającym z art. 113 TFUE wymogom poprzez odpowiednią zmianę dyrektywy w sprawie VAT.

86. Odnosząc się do przedmiotowej sprawy, należy stwierdzić, że art. 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT znajduje zastosowanie również w przypadku dostaw protez dentystycznych z innego państwa członkowskiego, które na podstawie art. 370 w związku z pkt 1 części A załącznika X do dyrektywy w sprawie VAT nie stosuje zwolnienia z podatku, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT.

VI – Wnioski

87. Wobec powyższego proponuję udzielić następujących odpowiedzi na pytania prejudycjalne postawione przez Hoge Raad der Nederlanden:

- 1) Z art. 17 w brzmieniu nadanym mu przez art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy dla podatnika, który nie opodatkował dokonanych przez niego transakcji, ponieważ prawo krajowe, wbrew przepisom Unii, przewidywało zwolnienie z podatku, nie wynika prawo do odliczenia podatku naliczonego.
- 2) Zwolnienie z podatku, o którym mowa w art. 140 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT znajduje zastosowanie w odniesieniu do wewnątrzspółnotowego nabycia protez dentystycznych, jeśli dostawca jest, zgodnie z art. 130 ust. 1 lit. e) dyrektywy w sprawie VAT, dentystą lub technikiem dentystycznym. Obowiązuje to niezależnie od tego, czy państwo członkowskie, z którego pochodzi towar, stosuje wyjątek przewidziany w art. 370 w związku z pkt 1 części A załącznika X do dyrektywy w sprawie VAT.
- 3) Zgodnie z art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT import protez dentystycznych nie jest w żadnym wypadku zwolniony z podatku.
- 4) Zgodnie z art. 140 lit. b) w związku z art. 143 lit. a) dyrektywy w sprawie VAT wewnątrzspółnotowe nabycie protez dentystycznych nie jest w żadnym wypadku zwolnione z podatku.

50 — Zobacz art. 28 ust. 3 lit. a) i art. 28 ust. 4 w związku z pkt 2 załącznika E do szóstej dyrektywy.