

**Downloaded via the EU tax law app / web**

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 26 lutego 2015 r. (\*)

Odes?anie prejudycjalne – Podatek od warto?ci dodanej – Odliczenia – Zwolnienia – Dostawa protez dentystycznych

W sprawach po??czonych C?144/13, C?154/13 i C?160/13

maj?cych za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?one przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniami z dnia 1 i 8 marca 2013 r., które wp?yn??y do Trybuna?u, odpowiednio, w dniach 21, 27 i 28 marca 2013 r., w post?powaniach:

**VDP Dental Laboratory NV**

przeciwko

**Staatssecretaris van Financiën (C?144/13),**

i

**Staatssecretaris van Financiën**

przeciwko

**X BV (C?154/13),**

**Nobel Biocare Nederland BV (C?160/13),**

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: A. Tizzano, prezes izby, S. Rodin, A. Borg Barthet (sprawozdawca), M. Berger i F. Biltgen, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 maja 2014 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu VDP Dental Laboratory NV przez R. Oorthuizena, belastingadviseur,
- w imieniu Nobel Biocare Nederland BV przez G.C. Bulka, adviseur,
- w imieniu rz?du niderlandzkiego przez M. Bulterman, M. Noort oraz J. Langera, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du esto?skiego przez N. Grünberg, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Cordewenera oraz E. Manhaevego, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 września 2014 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 17 ust. 1 i 2 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r. (Dz.U. L 345, s. 19) (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”), oraz art. 140 lit. a) i b) i art. 143 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. (Dz.U. L 346, s. 13) (zwaną dalej „dyrektywą VAT”) w związku z art. 132 ust. 1 lit. e) i art. 370 tej dyrektywy.

2 Wnioski te zostały złożone w ramach trzech sporów: pomiędzy VDP Dental Laboratory NV (zwaną dalej „VDP”) a Staatssecretaris van Financiën (zwanym dalej „Staatssecretaris”) oraz pomiędzy Staatssecretaris, a z jednej strony X BV (zwaną dalej „X”) oraz z drugiej strony Nobel Biocare Nederland BV (zwaną dalej „Nobel”) w przedmiocie poboru podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) za lata podatkowe 2006 i 2008.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Postępowania w sprawach głównych dotyczą poboru podatku VAT za lata podatkowe 2006 i 2008. W konsekwencji dyrektywami mającymi zastosowanie są szósta dyrektywa oraz dyrektywa VAT. W zależności od sprawy, z jaką mamy do czynienia, należy wziąć pod uwagę właściwe przepisy w brzmieniu ustalonym przez szóstą dyrektywę lub przez dyrektywę VAT.

### Szósta dyrektywa

4 Artykuł 13 cz. 1 A szóstej dyrektywy, dotyczący zwolnień niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym na terytorium kraju, stanowi:

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

[...]

e) usługi świadczone przez techników dentystycznych przy wykonywaniu ich zawodu oraz dostaw[?] protez dentystycznych przez dentystów i techników dentystycznych;

[...]”.

5 Artyku? 17 tej dyrektywy, w brzmieniu wynikaj?cym z jej art. 28f (zwany dalej „art. 17 szóstej dyrektywy”), zatytu?owany „Powstanie i zakres prawa do odlicze?”, stanowi w ust. 1 i 2:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje si? wymagalny [z chwil? powstania obowi?zku podatkowego].

2 O ile towary i us?ugi s? cz??ci? transakcji [s?u?? wykonywaniu transakcji] podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?:

- a) nale?n[ego] lub zap?acon[ego] na terytorium kraju podat[ku] [VAT] od towarów lub us?ug, które s? lub maj? by? mu dostarczone [lub ?wiadczone] przez innego podatnika;
- b) nale?nego lub zap?aconego podatku [VAT] od towarów przywo?onych na terytorium kraju;
- c) podatku [VAT] nale?nego zgodnie z art. 5 ust. 7 lit. a), art. 6 ust. 3 i art. 28a ust. 6;
- d) podatku [VAT] nale?nego zgodnie z art. 28a ust. 1 lit. a)”.

#### Dyrektywa VAT

6 Artyku? 131 dyrektywy VAT stanowi:

„Zwolnienia przewidziane w rozdzia?ach 2–9 stosuje si? bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez pa?stwa cz?onkowskie w celu zapewnienia prawid?owego i prostego stosowania tych zwolnie? oraz zapobie?enia wszelkim mo?liwym przypadkom uchylania si? od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadu?y?”.

7 Artyku? 132 ust. 1 tej dyrektywy, dawniej art. 13 cz??? A szóstej dyrektywy, stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? nast?puj?ce transakcje:

[...]

- d) dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego;
- e) ?wiadczenie us?ug przez techników dentystycznych w ramach wykonywania ich zawodu, jak równie? dostarczanie protez dentystycznych przez dentystów oraz techników dentystycznych;

[...]”.

8 Artyku? 138 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:

„Pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? dostawy towarów wysy?anych lub transportowanych do miejsca przeznaczenia znajduj?cego si? poza terytorium danego pa?stwa, ale na terytorium Wspólnoty, przez sprzedawc?, przez nabywc? lub na ich rzecz, dokonane dla innego podatnika lub osoby prawnej nieb?d?cej podatnikiem, dzia?aj?cych w takim charakterze w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo rozpocz?cia wysy?ki lub transportu towarów”.

9 Zgodnie z art. 140 tej dyrektywy:

„Pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? nast?puj?ce transakcje:

- a) wewn?trzwspólnotowe nabycia towarów, których dostawa dokonywana przez podatników

jest w ka?dych okoliczno?ciach zwolniona na terytorium danego pa?stwa;

b) wewn?trzwspólnotowe nabycia towarów, których import jest w ka?dych okoliczno?ciach zwolniony na mocy przepisów art. 143 ust. 1 lit. a), b), c) oraz e)–l);

[...]”.

10 Artyku? 143 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? nast?puj?ce transakcje:

a) ostateczny import towarów, których dostawa przez podatnika jest w ka?dych okoliczno?ciach zwolniona na terytorium danego pa?stwa”.

11 Artyku? 167 dyrektywy VAT ma nast?puj?c? tre??:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje si? wymagalny”.

12 Artyku? 168 tej dyrektywy, dawniej art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, stanowi:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

b) VAT nale?nego od transakcji uznanych za dostawy towarów i ?wiadczenie us?ug zgodnie z art. 18 lit. a) i art. 27;

c) VAT nale?nego od wewn?trzwspólnotowych naby? towarów zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) [p]pkt (i);

d) VAT nale?nego od transakcji uznanych za wewn?trzwspólnotowe nabycia towarów zgodnie z art. 21 i 22;

e) VAT nale?nego lub zap?aconego z tytu?u importu towarów na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego”.

13 Dyrektywa VAT przewiduje ró?ne „[o]dst?pstwa dla pa?stw nale??cych do Wspólnoty w dniu 1 stycznia 1978 r.”, w szczególno?ci na podstawie art. 370, który przewiduje:

„Pa?stwa cz?onkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywa?y transakcje, których wykaz znajduje si? w za??czniku X cz??? A, mog? utrzyma? opodatkowanie tych transakcji”.

14 Za??cznik X do tej dyrektywy w cz???ci A, zatytu?owanej „Transakcje, które pa?stwa cz?onkowskie mog? nadal opodatkowywa?”, stanowi w pkt 1:

„?wiadczenie us?ug przez techników dentystycznych w ramach ich dzia?alno?ci zawodowej, jak równie? wykonanie [dostawa] protez dentystycznych przez dentystów i techników dentystycznych”.

15 Artyku? 90 WE (obecnie art. 110 TFUE) mia? nast?puj?c? tre??:

„?adne pa?stwo cz?onkowskie nie nak?ada bezpo?rednio lub po?rednio na produkty innych pa?stw cz?onkowskich podatków wewn?trznych jakiegokolwiek rodzaju wy?szych od tych, które nak?ada bezpo?rednio lub po?rednio na podobne produkty krajowe.

Ponadto ?adne pa?stwo cz?onkowskie nie nak?ada na produkty innych pa?stw cz?onkowskich podatków wewn?trznych, które po?rednio chroni? inne produkty”.

#### *Prawo niderlandzkie*

16 Artyku? 11 ust. 1 lit. g) pkt 1 Wet op de omzetbelasting (ustawy o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r. (Staatsblad 1968, nr 329, zwanej dalej „kodeksem VAT”), w brzmieniu maj?cym zastosowanie w okresie od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 1 stycznia 2007 r. stanowi:

„Zwolnione z podatku VAT na warunkach okre?lonych w rozporz?dzeniu s?:

us?ugi ?wiadczone przez przedstawicieli zawodów, których zawód regulowany jest na podstawie Wet op beroepen in de individuele gezondheidszorg [ustawy o zawodach w sektorze zdrowia indywidualnego]; us?ugi psychologów i techników dentystycznych; dostawy protez dentystycznych; transport chorych lub rannych karetk?”.

17 Artyku? 11 ust. 1 lit. g) pkt 1 tego kodeksu w brzmieniu obowi?zuj?cym w 2008 r. ma nast?puj?ce brzmienie:

„Zwolnione z podatku VAT na warunkach okre?lonych w rozporz?dzeniu s?:

leczenie ludzi w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych regulowanych przez ustaw? o zawodach w sektorze zdrowia indywidualnego, a tak?e leczenie ludzi przez psychologów; us?ugi ?wiadczone przez techników dentystycznych, dzia?aj?cych w takim charakterze; dostawa protez dentystycznych przez dentystów i techników dentystycznych; transport chorych lub rannych karetk?”.

18 Artyku? 15 ust. 2 rzeczonoego kodeksu, w brzmieniu obowi?zuj?cym w 2006 r., zawiera nast?puj?ce postanowienia:

„W zakresie, w jakim towary i us?ugi s? wykorzystywane do ?wiadczenia us?ug przedsi?biorcy w rozumieniu art. 11 i 28k, odliczenie podatku mo?e nast?pi?, jedynie gdy chodzi o ?wiadczenia, o których mowa w art. 11 lit. i), j) i k), pod warunkiem ?e nabywca tych us?ug zamieszkuje lub ma swoj? siedzib? poza Wspólnot? lub ?e us?ugi te dotycz? bezpo?rednio towaru, który ma zosta? wywieziony poza Wspólnot?”.

19 Artyku? 17e kodeksu VAT stanowi:

„Na warunkach i w granicach okre?lonych w rozporz?dzeniu ministerialnym zwalnia si? wewn?trzwspólnotowe nabycia towarów:

- a. których dostawa jest we wszystkich wypadkach zwolniona w Niderlandach;
- b. w stosunku do których we wszystkich wypadkach stosuje si? zwolnienie w chwili ich przywozu;
- c. w stosunku do których we wszystkich wypadkach istnieje prawo do pe?nego zwrotu”.

20 Artyku? 21 lit. c) kodeksu VAT stanowi:

„Na warunkach i w granicach ustalonych w rozporządzeniu ministerialnym zwalnia się z podatku:

a) przywóz towarów, których dostawa jest we wszystkich wypadkach zwolniona w Niderlandach”.

21 Artykuł 16a ust. 1 lit. a) rozporządzenia wykonawczego do kodeksu VAT stanowi:

„Za nabycia wewnątrzwspólnotowe w rozumieniu art. 17e uważa się:

a) wewnątrzwspólnotowe nabycia organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego”.

## **Postępowania główne i pytania prejudycjalne**

### *Sprawa C-144/13*

22 Postępowanie główne w sprawie C-144/13 dotyczy VDP z siedzibą w Niderlandach, będącej pośrednikiem w sprzedaży protez dentystycznych. Na wcześniejsze zamówienie dentystów z siedzibą w Niderlandach lub poza tym państwem czonkowskim zleca ona wytworzenie protez laboratoriom, które posiadają status techników dentystycznych poza terytorium Niderlandów i mają siedzibę w obrębie Unii Europejskiej, jak i poza nią. Odnośne laboratoria dostarczają protezy VDP, która z kolei dostarcza je dentystom, którzy złożyli zamówienia. Protezy dentystyczne, które VDP otrzymuje z państw nienależących do obszaru celnego Unii, są zgłaszane po ich przybyciu do Niderlandów w celu dopuszczenia ich do swobodnego obrotu.

23 W deklaracji podatku VAT za pierwszy kwartał roku 2006 VDP zgłosiła w odniesieniu do dostaw protez dentystycznych dokonanych w tym okresie na rzecz dentystów z siedzibą w Niderlandach, że owe dostawy są zwolnione z podatku VAT na podstawie art. 11 ust. 1 lit. g) pkt 1 kodeksu VAT w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2008 r. Ponadto odliczyła ona podatek VAT, który został jej zafakturowany w owym kwartale od wspomnianych dostaw protez, opierając się na wykładni art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy dokonanej przez Trybunał w wyroku VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792). Inspektor odmówił tego odliczenia na podstawie art. 15 ust. 2 kodeksu VAT i oddalił odwołanie wniesione przez VDP.

24 Z tytułu dostaw protez dentystycznych dokonanych na rzecz dentystów mających siedzibę w Niderlandach w trakcie trzeciego kwartału 2008 r. VDP nie zapłaciła żadnego podatku w drodze deklaracji, opierając się na okoliczności, że korzystała od dnia 1 stycznia 2008 r. ze statusu „technika dentystycznego” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT i uznała w związku z tym, że korzysta ze zwolnienia zgodnie z art. 11 ust. 1 lit. g) pkt 1 kodeksu VAT. Zgodnie z art. 15 ust. 2 tego kodeksu VDP nie odliczyła podatku, jaki został jej zafakturowany w tym kwartale z tytułu odnośnych dostaw.

25 Ponadto VDP zadeklarowała i zapłaciła za wspomniany kwartał podatek z tytułu przywozu i wewnątrzwspólnotowego nabycia protez dentystycznych pochodzących z laboratoriów z siedzibą poza Niderlandami. Niemniej jednak uznała ona następnie, że nie jest zobowiązana do zapłaty tego podatku w odniesieniu do przywozu zgłoszonych protez zgodnie z art. 21 lit. c) kodeksu VAT w związku z art. 143 lit. a) dyrektywy VAT ani w odniesieniu do wewnątrzwspólnotowego nabycia takich protez zgodnie z art. 17 e lit. a) kodeksu VAT w związku z art. 140 lit. a) dyrektywy VAT. Inspektor oddalił odwołanie wniesione przez VDP w tym przedmiocie.

26 Jeżeli chodzi o pierwszy kwartał 2006 r., Rechtbank te Haarlem oddalił skargę VDP i uznał, że zastosowanie zwolnienia zgodnie z art. 11 ust. 1 lit. g) kodeksu VAT powodowało

wyczenie odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 15 ust. 2 kodeksu VAT. VDP wniosła skargę kasacyjną od wyroku wydanego przez ten sąd.

27 Jeżeli chodzi o trzeci kwartał 2008 r., Rechtbank te Haarlem uznał za uzasadnioną skargę wniesioną przez VDP i stwierdził, że po pierwsze, zgodnie z art. 21 lit. c) kodeksu VAT w związku z art. 143 lit. a) dyrektywy VAT, oraz po drugie, zgodnie z art. 17e lit. a) kodeksu VAT w związku z art. 140 lit. a) dyrektywy VAT, dany podatek VAT nie jest należny w dziedzinie przywozu i nabycia wewnątrzwspólnotowego protez dentystycznych, ponieważ podstawą opodatkowania jest zawsze dostawa dokonana przez zagranicznego technika dentystycznego, a taka dostawa w Niderlandach jest zwolniona. Staatssecretaris wniosł skargę kasacyjną od tego orzeczenia.

28 Zdaniem Hoge Raad der Nederlanden zarówno skarga wniesiona przez VDP, jak i skarga wniesiona przez Staatssecretaris powodują powstanie pytań dotyczących prawa Unii.

29 W tej sytuacji Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 17 ust. 1 i ust. 2 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przyznaje on prawo do odliczenia podatnikowi nawet wówczas, gdy przepis prawa krajowego przewiduje nieprzewidziane w tej dyrektywie zwolnienie (z którego to względu wykluczone jest prawo do odliczenia)?

2) Czy art. 143 lit. a) i art. 140 lit. a) i b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zwolnienia z podatku ustanowione w tych przepisach nie mają zastosowania do przywozu i wewnątrzwspólnotowego nabycia protez dentystycznych? W przypadku odpowiedzi przeczącej – czy korzystanie ze zwolnienia podlega warunkowi, by protezy dentystyczne były dostarczane z zagranicy przez dentystę lub technika dentystycznego albo by były one dostarczane na rzecz dentysty lub technika dentystycznego, czy też podlega ono kumulatywnie tym dwóm warunkom?”.

#### *Sprawa C-154/13*

30 Sprawa C-154/13 dotyczy X, z siedzibą w Niderlandach, prowadzącej gabinet dentystyczny, którego działalność jest zgodnie z art. 11 ust. 1 lit. g) pkt 1 kodeksu VAT zwolniona z podatku VAT, bez prawa do odliczenia. W okresie od dnia 1 stycznia do dnia 30 września 2008 r. X nabyła u technika dentystycznego z siedzibą w Niemczech protezy dentystyczne, które zostały przetransportowane i dostarczone X z Niemiec bez zafakturowania podatku VAT. X nie zapłaciła podatku VAT w drodze deklaracji z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego w zakresie dotyczącym tych zakupów. Inspecteur jest zdania, że chodzi jednak o takie nabycia i wydał decyzję okreśając wysokość zobowiązania podatkowego.

31 Rechtbank te 's-Gravenhage uznał skargę wniesioną przez X za zasadną. Zdaniem tego sądu art. 17e kodeksu VAT i art. 140 dyrektywy VAT powinny być interpretowane w ten sposób, że w przypadku dostawy protezy dentystycznej przez dentystę lub technika dentystycznego z siedziby poza Niderlandami odpowiadające jej wewnątrzwspólnotowe nabycie przez klienta w Niderlandach jest zwolnione z podatku VAT, ponieważ taka dostawa jest również zwolniona, gdy jest ona dokonywana w Niderlandach. Staatssecretaris wniosł skargę kasacyjną od tego orzeczenia i odesłał w szczególności do opodatkowania dostaw protez dentystycznych w Niemczech.

32 W tej sytuacji Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 140 lit. a) i b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że ustanowione w

tym przepisie zwolnienie z podatku VAT nie ma zastosowania do wewn?trzwspólnotowego nabycia protez dentystycznych? W przypadku odpowiedzi przeczej – czy korzystanie ze zwolnienia podlega warunkowi, by protezy dentystyczne by?y dostarczane z zagranicy przez dentyst? lub technika dentystycznego albo by by?y one dostarczane na rzecz dentysty lub technika dentystycznego, czy te? podlega ono kumulatywnie tym dwóm warunkom?

2) Je?eli ustanowione w art. 140 lit. a) i b) dyrektywy VAT zwolnienie z podatku VAT (niezale?nie od warunków okre?lonych w pytaniu pierwszym) ma zastosowanie do wewn?trzwspólnotowego nabycia protez dentystycznych, to czy w pa?stwach cz?onkowskich takich jak Królestwo Niderlandów, które dostosowa?y si? do przewidzianego w art. 132 dyrektywy VAT zwolnienia, zwolnienie to ma zastosowanie równie? do wewn?trzwspólnotowego nabycia protez dentystycznych pochodz?cych z pa?stwa cz?onkowskiego, które skorzysta?o z derogacyjnego i przej?ciowego systemu przewidzianego w art. 370 dyrektywy VAT?”.

### *Sprawa C?160/13*

33 Sprawa C?160/13 dotyczy spółki Nobel z siedzib? w Niderlandach, która korzysta ze statusu technika dentystycznego w rozumieniu art. 11 ust. 1 lit. g) pkt 1 kodeksu VAT. Nobel jest po?rednikiem w sprzeda?y protez dentystycznych. Sprzedaje ona i dostarcza protezy na wcze?niejsze zamówienie laboratorium dentystycznym w Niderlandach. Protezy dentystyczne s? produkowane w Szwecji przez spółk? dominuj?c? Nobel, A AB (zwan? dalej „A”), która równie? jest technikiem dentystycznym. A za uzgodnionym wynagrodzeniem dostarcza protezy Nobel, która nast?pnie dostarcza je rzeczonym laboratorium.

34 Je?eli chodzi o protezy dentystyczne dostarczane w grudniu 2008 r., A nie zafakturowa?a podatku VAT. Je?eli chodzi o te dostawy, Nobel zap?aci?a w drodze deklaracji podatek ci??cy na wewn?trzwspólnotowych nabyciach. Nast?pnie wnios?a ona odwo?anie w tym zakresie. Rechtbank te Haarlem przyzna? jej racj? i uzna?, ?e art. 17e kodeksu VAT i art. 140 dyrektywy VAT powinny by? interpretowane w ten sposób, ?e w przypadku dostawy protez dentystycznych przez dentyst? lub technika dentystycznego z siedzib? poza terytorium Niderlandów odpowiadaj?ce mu wewn?trzwspólnotowe nabycie przez klienta w Niderlandach powinno by? zwolnione z podatku VAT, poniewa? taka dostawa jest równie? zwolniona, gdy jest dokonywana w Niderlandach. Staatssecretaris wniós? skarg? kasacyjn? od wyroku wydanego przez ten s?d.

35 W tych okoliczno?ciach Hoge Raad der Nederlanden postanowi? zawiesi? post?powanie i skierowa? do Trybuna?u nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 140 lit. a) i b) dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e ustanowione w tym przepisie zwolnienie z podatku VAT nie ma zastosowania do wewn?trzwspólnotowego nabycia protez dentystycznych? W przypadku odpowiedzi przeczej – czy korzystanie ze zwolnienia uzale?nione jest od warunku, by protezy dentystyczne by?y dostarczane z zagranicy przez dentyst? lub technika dentystycznego albo by by?y one dostarczane na rzecz dentysty lub technika dentystycznego, czy te? podlega ono kumulatywnie tym dwóm warunkom?”.

36 Postanowieniem Prezesa Trybuna?u z dnia 4 czerwca 2013 r. sprawy C?144/13, C?154/13 i C?160/13 zosta?y po??czone do celów pisemnego i ustnego etapu post?powania oraz wydania wyroku.

### **W przedmiocie pyta? prejudycjalnych**

#### *W przedmiocie pytania pierwszego w sprawie C?144/13*

37 Przez pytanie pierwsze w sprawie C?144/13 s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do



ustalenia, czy art. 168 dyrektywy VAT, który przejmuje treść art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, powinien być interpretowany w ten sposób, że jeżeli zwolnienie przewidziane przez prawo krajowe jest sprzeczne z dyrektywą VAT, art. 168 tej dyrektywy nie zezwala podatnikowi na korzystanie z tego zwolnienia przy jednoczesnym korzystaniu z prawa do odliczenia.

38 Trybunał miał już okazję orzec, że jeżeli zwolnienie przewidziane przez prawo krajowe jest sprzeczne z dyrektywą VAT, art. 168 tej dyrektywy nie zezwala podatnikowi na korzystanie z tego zwolnienia przy jednoczesnym korzystaniu z prawa do odliczenia (wyrok MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 45).

39 W rzeczywistości bowiem, tak jak podniosła rzecznik generalna w pkt 37 opinii, w obliczu takiej sytuacji podatnik powinien albo zastosować zwolnienie krajowe i zrezygnować z prawa do odliczenia, albo poddać transakcje podatkowi VAT na podstawie prawa Unii i dokonywane przez siebie transakcje opodatkować podatkiem VAT i przez to uzyskać możliwość odliczenia podatku naliczonego.

40 W związku z tym na pytanie pierwsze w sprawie C-144/13 należy odpowiedzieć, że art. 168 dyrektywy VAT powinien być interpretowany w ten sposób, że jeżeli zwolnienie z podatku VAT przewidziane przez prawo krajowe jest sprzeczne z dyrektywą VAT, wspomniany art. 168 nie zezwala podatnikowi na korzystanie z tego zwolnienia przy jednoczesnym korzystaniu z prawa do odliczenia.

*W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-144/13, pytania pierwszego w sprawie C-154/13 i jedyne pytanie w sprawie C-160/13*

41 Przez pytanie drugie w sprawie C-144/13, pytanie pierwsze w sprawie C-154/13, a także jedyne pytanie w sprawie C-160/13 sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy zwolnienie z podatku VAT przewidziane w art. 140 lit. a) i b), a także w art. 143 lit. a) dyrektywy VAT ma zastosowanie do wewnętrznego nabycia i przywozu protez dentystycznych oraz czy w odpowiednim przypadku korzystanie z tego zwolnienia uzależnione jest od warunku, by protezy dentystyczne były dostarczane z innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego przez dentystę lub technika dentystycznego albo były dostarczane na rzecz dentysty lub technika dentystycznego, czy też takie korzystanie jest uzależnione jedynie od tych dwóch warunków.

42 Należy stwierdzić, że art. 132, 140 i 143 dyrektywy VAT wpisują się w ramy systemu zwolnień przewidzianego w tytule IX dyrektywy VAT, zatytułowanym „Zwolnienia”. Przepisy te przewidują mechanizm zwolnień dla transakcji dotyczących określonych towarów, o ile spełnione zostaną określone warunki.

43 Celem zamierzonym przez zwolnienia przewidziane w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT jest ułatwienie dostępu do określonych usług oraz dostaw określonych towarów poprzez unikanie nadmiernych kosztów, jakie wynikałyby z ich opodatkowania podatkiem VAT (zob. podobnie wyroki: Komisja/Niemcy, C-287/00, EU:C:2002:388, pkt 47; MDDP, EU:C:2013:778, pkt 26).

44 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że omawiane zwolnienia stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. w szczególności wyroki: CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 15; Skandia, C-240/99, EU:C:2001:140, pkt 23).

45 Należy ponadto przypomnieć, że art. 132 dyrektywy VAT zmierza do zwolnienia z podatku VAT niektórych rodzajów działalności wykonywanej w interesie publicznym. Jednakże przepis ten nie wyłącza rodzajów działalności wykonywanej w interesie publicznym spod zastosowania podatku

VAT, lecz zwalnia jedynie te rodzaje działalności, które zostały w tym przepisie wymienione i opisane w bardzo szczegółowy sposób (wyrok Instytutu Przemysłu Motoryzacyjnego, C-149/97, EU:C:1998:536, pkt 18).

46 Zwolnienie dostaw protez dentystycznych dokonywanych przez dentystów i techników dentystycznych ma na celu zagwarantowanie, że dostawa towarów związanych ze zdrowiem nie stanie się niedostępną ze względu na wygórowany koszt tych towarów, jeżeli ich dostawa podlegałaby podatkowi VAT [zob. w odniesieniu do art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, obecnie art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, wyrok Komisja/Francja, C-76/99, EU:C:2001:12, pkt 23].

47 Jeżeli chodzi o art. 140 lit. a) dyrektywy VAT, to nakłada on na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, których dostawa dokonywana przez podatników jest w każdym przypadku zwolniona na terytorium danego państwa

48 Tytułem wstępu należy zauważyć, tak jak to podkreśliła Rzecznik Generalna w pkt 45 opinii, że sformułowanie „na terytorium danego państwa” odnosi się do państwa członkowskiego przywozu. Wynika to z porównania z przepisami takimi jak art. 88, 207 albo art. 214 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, które zawierają takie samo sformułowanie.

49 W ten sposób w celu ustalenia, czy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów jest zwolnione z podatku VAT, należy zbadać, czy dostawa tych samych towarów jest zwolniona na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia.

50 W postępowaniach głównych wewnątrzwspólnotowe nabycie protez dentystycznych mogły być objęte zakresem zastosowania art. 140 lit. a) dyrektywy VAT, a tym samym mogły korzystać ze zwolnienia, jeżeli są zwolnione na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia. Tymczasem ponieważ art. 132 ust. 1 lit. e) tej dyrektywy nakłada na państwa członkowskie obowiązek zwolnienia dostaw protez dentystycznych dokonanych przez dentystów i techników dentystycznych, dostawa na terytorium państwa członkowskiego tego towaru będzie obowiązkowo zwolniona, o ile państwo członkowskie nie wdrożyło uregulowania przejściowego przewidzianego w art. 370 dyrektywy VAT.

51 W ten sposób wewnątrzwspólnotowe nabycie protez dentystycznych dokonane przez dentystów i techników dentystycznych objęte są zakresem zastosowania art. 140 lit. a) dyrektywy VAT.

52 Należy również stwierdzić, że zwolnienie ostatecznego przywozu towarów przewidziane w art. 143 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT jest w sposób oczywisty zainspirowane art. 140 lit. a) tej dyrektywy, w odróżnieniu od transakcji, których dotyczy ostateczny przywóz tych towarów.

53 W celu ustalenia bowiem, czy dany przywóz towarów jest zwolniony z podatku VAT, należy zbadać, czy dostawa tych samych towarów jest zwolniona na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia. W rzeczywistości z treści tych przepisów wynika, że prawodawca unijny przewidział identyczny mechanizm dla art. 140 lit. a) i art. 143 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT.

54 Z powyższego wynika, że przepisy te należy interpretować w identyczny sposób.

55 Ponieważ punktem odniesienia jest istnienie zwolnienia dostawy towarów w państwie członkowskim przeznaczenia w odniesieniu do protez dentystycznych, należy odnieść się do zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT przy zastosowaniu tych samych warunków co przy art. 140 lit. a) tej dyrektywy. W ten sposób ostateczna dostawa protez dentystycznych dokonana przez dentystów i techników dentystycznych należy do zakresu

zastosowania art. 143 ust. 1 lit. a) wspomnianej dyrektywy.

56 Odnosząc się do art. 140 lit. b) dyrektywy VAT w celu ustalenia, czy wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów może korzystać ze zwolnienia w państwie członkowskim, wystarczy sprawdzić, czy ostateczny przywóz tych towarów na terytorium danego państwa członkowskiego korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 143 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

57 Jeżeli chodzi o kwestię dotyczącą warunków koniecznych dla korzystania ze zwolnienia, to należy stwierdzić, że z samej treści art. 132 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT wynika, iż korzyść ta podlega warunkowi, by protezy dentystyczne były dostarczane przez dentystów lub techników dentystycznych.

58 W związku z tym na pytanie drugie w sprawie C-144/13, pytanie pierwsze w sprawie C-154/13, a także na jedyne pytanie w sprawie C-160/13 należy odpowiedzieć, że art. 140 lit. a) i b), a także art. 143 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT powinny być interpretowane w ten sposób, że przewidziane przez nie zwolnienie z podatku VAT ma zastosowanie do wewnątrzwspólnotowego nabycia i ostatecznego przywozu protez dentystycznych dostarczanych przez dentystów i techników dentystycznych, jeżeli państwo członkowskie dostawy lub przywozu nie wdrożyło uregulowania przejściowego przewidzianego w art. 370 tej dyrektywy.

*W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-154/13*

59 Przez pytanie drugie w sprawie C-154/13 sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 140 lit. a) i b) dyrektywy VAT powinien być interpretowany w ten sposób, że zwolnienie z podatku VAT przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie również w przypadku, w którym wewnątrzwspólnotowo nabyte protezy dentystyczne pochodzą z państwa członkowskiego, które wdrożyło derogacyjny i przejściowy system przewidziany w art. 370 dyrektywy VAT.

60 Należy przypomnieć, że wspólnotowy system podatku VAT jest wynikiem postępującej harmonizacji ustawodawstw krajowych w ramach art. 113 TFUE i 115 TFUE. Zgodnie z tym, co wielokrotnie orzekają Trybunał, harmonizacja ta, dokonana przez kolejne dyrektywy, a w szczególności przez szóstą dyrektywę, jest jak dotychczas jedynie harmonizacją częściową (wyroki: *ORO Amsterdam Beheer i Concerto*, C-165/88, EU:C:1989:608, pkt 21; a także *Eurodental*, C-240/05, EU:C:2006:763, pkt 50).

61 Dyrektywa VAT na podstawie swego art. 370 upoważnia bowiem państwa członkowskie do dalszego utrzymywania określonych przepisów prawa krajowego poprzedzających tę dyrektywę, które, w braku takiego upoważnienia, byłyby z nią sprzeczne (zob. podobnie wyroki: *Idéal tourisme*, C-36/99, EU:C:2000:405, pkt 38; *Eurodental*, EU:C:2006:763, pkt 51).

62 W ten sposób z odpowiedzi udzielonej na pytanie drugie w sprawie C-144/13, na pytanie pierwsze w sprawie C-154/13 oraz na jedyne pytanie w sprawie C-160/13 wynika, że w celu ustalenia, czy wewnątrzwspólnotowe nabycie protez dentystycznych może korzystać ze zwolnienia, należy zbadać, czy dostawa lub przywóz tych towarów są zwolnione na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia. Z powyższego wynika, że punktem odniesienia jest system mający zastosowanie w państwie członkowskim przeznaczenia.

63 Jeżeli państwo to nie wdrożyło systemu derogacyjnego i przejściowego przewidzianego w art. 370 dyrektywy VAT i stosuje w związku z tym zwolnienia przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. e) tej dyrektywy, zwolnienia przewidziane w art. 140 lit. a) i b) owej dyrektywy również mają zastosowanie. Jest tak niezależnie od tego, czy państwo członkowskie pochodzenia skorzystało ze wspomnianego derogacyjnego i przejściowego systemu ustanowionego w art. 370 dyrektywy VAT.

64 W związku z tym na pytanie drugie w sprawie C-154/13 należy odpowiedzieć, że art. 140 lit. a) i b) dyrektywy VAT powinien być interpretowany w ten sposób, że zwolnienie z podatku VAT przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie również w przypadku, w którym wewnątrzspółnotowo nabyte protezy dentystyczne pochodzą z państwa członkowskiego, które wdrożyło derogacyjny i przejściowy system przewidziany w art. 370 dyrektywy VAT.

### **W przedmiocie kosztów**

65 Dla stron postępowania głównego niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do którego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania głównego, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r., powinien być interpretowany w ten sposób, że jeżeli zwolnienie z podatku od wartości dodanej przewidziane przez prawo krajowe jest sprzeczne z dyrektywą 2006/112, zmienioną dyrektywą 2007/75, to wspomniany art. 168 nie zezwala podatnikowi na korzystanie z tego zwolnienia przy jednoczesnym korzystaniu z prawa do odliczenia.**
- 2) **Artykuł 140 lit. a) i b) oraz art. 143 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2007/75, powinny być interpretowane w ten sposób, że przewidziane przez nie zwolnienie z podatku od wartości dodanej ma zastosowanie do wewnątrzspółnotowego nabycia i ostatecznego przywozu protez dentystycznych dostarczanych przez dentystów i techników dentystycznych, jeżeli państwo członkowskie dostawy lub przywozu nie wdrożyło uregulowania przejściowego przewidzianego w art. 370 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2007/75.**
- 3) **Artykuł 140 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2007/75, powinien być interpretowany w ten sposób, że zwolnienie z podatku od wartości dodanej przewidziane w tym przepisie ma zastosowanie również w przypadku, w którym wewnątrzspółnotowo nabyte protezy dentystyczne pochodzą z państwa członkowskiego, które wdrożyło derogacyjny i przejściowy system przewidziany w art. 370 tej dyrektywy.**

Podpisy

\* Język postępowania: niderlandzki.