# WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 14 grudnia 2006 r. *

W sprawie C-401/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) postanowieniem z dnia 11 listopada 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 listopada 2005 r., w postępowaniu:

**VDP Dental Laboratory NV**

przeciwko

**Staatssecretaris van Financiën,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus i A. Ó Caoimh (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu VDP Dental Laboratory NV przez R. Oorthuizena, belastingadviseur,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster i M. de Mol, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez S. Spyropoulosa i K. Boskovitsa, jak również przez O. Patsopoulou, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou i A. Weimara, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 września 2006 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. e), art. 17 ust. 3 lit. a) i art. 28c część A lit. a) 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 (Dz.U. L 145, str. 1) zmienionej dyrektywą 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu zawisłego między VDP Dental Laboratory NV (zwaną dalej „VPD") a Staatssecretaris van Financiën (ministrem finansów) w przedmiocie prawa do odliczenia przez to przedsiębiorstwo podatku od wartości dodanej za lata podatkowe 1996–1998 (zwanego dalej „podatkiem VAT") naliczonego w zakresie dostaw protez dentystycznych wykonanych na rzecz dentystów z siedzibą w Niderlandach i W innych państwach członkowskich.

## Ramy prawne

*Uregulowania wspólnotowe*

3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy poddaje opodatkowaniu podatkiem VAT „dostaw[ę] towarów lub usług świadczona [lub świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]".

4 Artykuł 13 część A lit. e) tej dyrektywy stanowi:

„Zwolnienia na terytorium kraju

A. Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym

1. 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 protez dentystycznych przez dentystów i techników dentystycznych".

5 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, zmieniony przez art. 28f pkt 1 tej dyrektywy przewiduje w tytule „Powstanie i zakres prawa do odliczeń":

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

a) należny [podlegający zapłacie] lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika".

*Uregulowania krajowe*

6 Artykuł 11 ust. 1 lit. g) Wet op de omzetbelasting z dnia 28 czerwca 1968 r. (ustawy o podatku obrotowym, Stb. 1968, nr 329, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT z 1968 r."), w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 grudnia 1997 r., przewidywał, że zwolnione od podatku VAT są:

„dostawy i usługi świadczone przez dentystów i techników dentystycznych [...]".

7 Od dnia 1 grudnia 1997 r. art. 11 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT z 1968 r. stanowi, że zwolnione od podatku VAT są:

„usługi świadczone przez psychologów i techników dentystycznych; dostawy protez dentystycznych [...]".

8 Artykuł 15 ust. 2 tej ustawy przewiduje:

„O ile towary i usługi służą wykonywaniu czynności, o których mowa w [art.] 11 [...], prawo do odliczenia przysługuje jedynie w zakresie czynności wskazanych w

cytowanym art. [11] lit. i), j) oraz k), pod warunkiem że odbiorca tych świadczeń ma miejsce zamieszkania lub siedzibę poza terytorium Wspólnoty lub świadczenia te dotyczą bezpośrednio towarów przeznaczonych na wywóz poza terytorium Wspólnoty".

## Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

9 VDP jest przedsiębiorstwem z siedzibą w Niderlandach, którego działalność polega na zlecaniu, na zamówienie dentystów z siedzibą w tym samym państwie członkowskim oraz w innych państwach członkowskich, wykonania usług protetycznych, takich jak korony, rekonstrukcje i mostki. Po sprawdzeniu, czy gipsowe wyciski uzębienia wykonane przez dentystów nadają się do wykonania protezy dentystycznej, VDP przesyła te wyciski do laboratorium usytuowanego najczęściej poza terytorium Wspólnoty, w którym zamawia wykonanie na tej bazie protezy dentystycznej. Kiedy proteza taka zostanie wykonana, laboratorium dostarcza ją VDP, która płaci mu za nią cenę i ewentualnie przywozi ją na terytorium Wspólnoty. VDP dostarcza następnie za zapłatą protezę dentyście, który ją zamówił. VDP nie zatrudnia techników dentystycznych ani dentystów.

10 W deklaracjach na podatek VAT za okres od 1 stycznia 1996 r. do 31 grudnia 1998 r. VDP oceniła, że dostawy dokonane przez nią na rzecz dentystów z siedzibą w Niderlandach były zwolnione z podatku VAT, a w konsekwencji zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy o podatku VAT z 1968 r. nie odliczyła ona podatku VAT naliczonego w zakresie tych dostaw, z wyłączeniem tego, który dotyczył dostaw wykonanych na rzecz dentystów z siedzibą poza Niderlandami.

11 Do VDP została skierowana decyzja określająca zobowiązanie podatkowe za ten okres. Zdaniem bowiem organu podatkowego, skoro VDP wykonuje jedynie świadczenia, o których mowa w art. 11 ustawy o podatku VAT z 1968 r., nie jest ona uprawniona do odliczenia tego podatku, nawet w zakresie dostaw dokonanych na rzecz dentystów z siedzibą poza Niderlandami, z wyjątkiem przypadków, gdy brak odliczenia prowadziłby do podwójnego opodatkowania, to znaczy, po pierwsze, wtedy gdy produkty są wywożone do państw trzecich, a po drugie, w przypadku dostawy wewnątrzwspólnotowej, pod warunkiem że VDP poda numer identyfikacji podatkowej VAT nabywcy i że złoży deklarację dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej. Te ostatnie warunki nie zostały jednak spełnione w tym przypadku.

12 Wyrokiem z dnia 13 stycznia 2003 r. Gerechtshof te Amsterdam (sąd apelacyjny w Amsterdamie) orzekł, odmiennie od stanowiska prezentowanego przez organ podatkowy, że świadczenia wykonane przez VDP w okresie od 1 stycznia 1996 r. do 30 listopada 1997 r. nie były zwolnione na podstawie art. 11 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT z 1968 r. w wersji obowiązującej do dnia 1 grudnia 1997 r., co oznacza, że decyzja określająca, której adresatem była VDP, była w odniesieniu do tego okresu nieuzasadniona.

13 Natomiast, odnosząc się do okresu od 1 grudnia 1997 r. do 31 stycznia 1998 r., Gerechtshof te Amsterdam ocenił, że działalność VDP spełniała przesłanki przewidziane w tym przepisie w wersji obowiązującej od 1 grudnia 1997 r. W istocie chociaż działalność VDP nie może być uznana za dostawę protez dentystycznych przez technika dentystycznego w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy, ponieważ żadna z osób zatrudnionych przez VDP nie posiada dyplomu technika dentystycznego i VDP ogranicza się do odebrania zamówienia, oceny gipsowego wycisku, przekazania zamówienia wykonania protezy dentystycznej osobie trzeciej i dostarczenia jej klientowi, to jednak zdaniem tego sądu art. 11 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT z 1968 r., inaczej niż wspomniany przepis szóstej dyrektywy, nie ustanawia żadnego warunku dotyczącego kwalifikacji dostawcy, który dokonuje dostawy. W związku z tym Gerechtshof te Amsterdam odmówił VDP prawa do dokonania odliczenia za ten okres, uzasadniając, że ponieważ zastosowanie art. 11 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT z 1968 r. jest

nierozerwalnie związane z wyłączeniem prawa do odliczenia podatku VAT, VDP nie mogła powołać się jednocześnie na zwolnienie przewidziane w tym artykule i — do celów odliczenia podatku VAT — na przepis szóstej dyrektywy, zgodnie z którym wykonane przez nią świadczenia nie są zwolnione.

14 W kasacji wniesionej do Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) VDP twierdzi, że miała prawo odliczyć podatek VAT w zakresie dostaw dokonanych we Francji i Włoszech. Ponieważ, zgodnie z ustawodawstwem tych krajów w dziedzinie podatku VAT, dostawy wykonane przez VDP nie są objęte zwolnieniem, produkty i usługi nabyte przez nią na potrzeby dostaw protez dentystycznych dentystom z siedzibą w tych państwach członkowskich zostały w istocie wykorzystane na potrzeby dostaw opodatkowanych na podstawie szóstej dyrektywy. Z art. 17 ust. 2 dyrektywy wynika zatem zdaniem VDP, że może ona w tym zakresie odliczyć podatek VAT.

15 W postanowieniu odsyłającym Hoge Raad der Nederlanden zauważa, że nie można wywieść ani z art. 11 ust. 1 lit. g) ustawy o podatku VAT z 1968 r. w wersji obowiązującej do dnia 1 grudnia 1997 r., ani z jego genezy, iż zastosowanie zwolnienia jest poddane warunkowi posiadania przez dostawcę określonych kwalifikacji. Sąd ten ma jednak wątpliwości w kwestii, czy wniosek ten stanowi prawidłowe zastosowanie art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy. Z jednej strony za zwolnieniem spornych świadczeń może przemawiać cel zmniejszenia kosztów opieki medycznej (zob. podobnie wyrok z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 23). Z drugiej jednak strony bardziej ścisła wykładnia mogłaby prowadzić do wniosku, że terminem „dostawa protez dentystycznych przez [...] techników dentystycznych" objęta jest wyłącznie dostawa dokonana przez technika dentystycznego działającego w takim charakterze.

16 Hoge Raad der Nederlanden zadaje sobie pytanie, czy jeśli dostawa protez dentystycznych ma miejsce z państwa członkowskiego, które zwalnia tę dostawę

zgodnie z szóstą dyrektywą, do państw członkowskich, takich jak Republika Francuska i Republika Włoska, w których dostawa jest opodatkowana na podstawie art. 28 ust. 3 lit. a) w związku z załącznikiem E pkt 2 szóstej dyrektywy, to art. 17 ust. 3 lit. a) tej dyrektywy sprzeciwia się odliczeniu podatku VAT, czy też zasada neutralności podatkowej nakazuje państwu członkowskiemu wysyłki zezwolić na to odliczenie. Wskazuje w tym zakresie, że chociaż art. 17 ust. 1 dyrektywy nie wiąże prawa do odliczenia podatku VAT ze zwolnieniem przewidzianym w art. 13 dyrektywy, to art. 17 ust. 3 lit. b) tej dyrektywy przyznaje prawo do odliczenia w przypadku zwolnienia przewidzianego w art. 28c w zakresie dostaw wewnątrzwspólnotowych.

17 Stwierdziwszy, że Trybunał rozpatruje tę problematykę w sprawie C-240/05 Eurodental, Hoge Raad der Nederlanden postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„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?

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) 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?".

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

18 Pierwszym pytaniem sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy zwolnienie z podatku VAT przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy znajduje zastosowanie do dostaw protez dentystycznych dokonywanych przez dostawcę, który powierzył ich wykonanie technikom dentystycznym.

19 Z postanowienia odsyłającego wynika, że pytanie to zostało zadane w odniesieniu do dostaw dokonywanych przez dostawcę, VDP, który sam nie zatrudnia ani dentystów, ani techników dentystycznych, lecz który wykonuje działalność gospodarczą pośrednictwa, w ramach której nabywa protezy dentystyczne od techników dentystycznych w celu ich odsprzedaży dentystom lub osobom prywatnym.

20 Należy zatem zbadać, czy dostawy protez dentystycznych dokonywane przez takiego pośrednika handlowego, który nie jest dentystą lub technikiem dentystycznym, są objęte przepisami art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy.

21 Zdaniem rządu niderlandzkiego wszystkie dostawy protez dentystycznych wykonanych przez techników dentystycznych są objęte zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie, niezależnie od tego, czy protezy te są dostarczane bezpośrednio przez techników dentystycznych, czy pośrednio, przez pośrednika. Natomiast VDP, rząd grecki i Komisja Wspólnot Europejskich twierdzą, że zwolnienie to nie ma zastosowania.

22 W tym miejscu należy przypomnieć, że szósta dyrektywa nadaje podatkowi VAT bardzo szeroki zakres zastosowania obejmujący wszelką działalność gospodarczą producenta, handlowca lub usługodawcy (zob. w szczególności wyrok z dnia 15 czerwca 1989 r. w sprawie 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties, Rec. str. I-1737, pkt 10).

23 Artykuł 13 dyrektywy zwalnia jednak z podatku VAT określone rodzaje działalności. Zgodnie z orzecznictwem pojęcia używane do określenia zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, należy interpretować ściśle, zważywszy, że zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek VAT pobierany jest od każdej dostawy towarów lub usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 1 grudnia 2005 r. w połączonych sprawach C-394/04 i C-395/04 Ygeia, Rec. str. I-10373, pkt 15; z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, Rec. str. I-1385, pkt 13, oraz z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. str. I-5123, pkt 24).

24 Ponadto art. 13 część A szóstej dyrektywy nie zwalnia z podatku VAT wszystkich rodzajów działalności w interesie publicznym, lecz jedynie te, które są w nim wymienione i opisane w bardzo szczegółowy sposób (zob. podobnie wyroki z dnia 12 listopada 1998 r. w sprawie C-149/97 Institute of the Motor Industry, Rec. str. I-7053, pkt 18, oraz z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-212/01 Unterpertinger, Rec. str. I-13859, pkt 36).

25 Ponadto o ile jest prawdą, że ze zwolnień tych korzystają te rodzaje działalności, które służą określonym celom, o tyle większość przepisów art. 13 część A szóstej dyrektywy uściśla również, jakie podmioty gospodarcze są uprawnione do wykonywania zwolnionych świadczeń, a zatem nie są one zdefiniowane poprzez pojęcia czysto przedmiotowe i funkcjonalne (zob. wyroki z dnia 11 lipca 1985 r. w sprawie 107/84 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. 2655, pkt 13; ww. wyrok w sprawie Stichting Uitvoering Financiële Acties, pkt 12, oraz z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Gregg, Rec. str. I-4947, pkt 13).

26 W tym zakresie przypomnieć należy, że według utrwalonego orzecznictwa zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, a zatem powinny być zdefiniowane z punktu widzenia prawa wspólnotowego. Podobnie jest również w przypadku szczególnych warunków wymaganych dla skorzystania z takich zwolnień, a zwłaszcza tych zwolnień, które dotyczą statusu lub tożsamości podmiotu gospodarczego świadczącego usługi objęte takim zwolnieniem. O ile bowiem zgodnie ze zdaniem wprowadzającym art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy państwa członkowskie określają warunki zwolnienia z podatku w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania oraz nadużyciom, o tyle jednak warunki te nie mogą dotyczyć definicji przedmiotu przewidzianych zwolnień (zob. wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-498/03 Kingscrest Associates i Montecello, Rec. str. I-4427, pkt 22–24 i cytowane tam orzecznictwo).

27 Jeśli chodzi o zwolnienie będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy przewiduje, zgodnie z samą jego treścią in fine, że zwolniona jest „dostawa protez dentystycznych przez dentystów i techników dentystycznych".

28 Podobnie jak w przypadku większości zwolnień przewidzianych w art. 13 część A szóstej dyrektywy i przeciwnie niż to ma miejsce w przypadku większości zwolnień przewidzianych w art. 13 część B tej dyrektywy (zob. w szczególności wyroki z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. str. I-6729, pkt 64, oraz z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-169/04 Abbey National, Zb.Orz. str. I-4027, pkt 66), zwolnienie to jest zatem definiowane w zależności od rodzaju dostarczanych towarów, lecz również w zależności od kwalifikacji dostawcy.

29 Takie zawężenie zakresu zastosowania zwolnienia wynika wyraźnie ze wszystkich wersji językowych art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy (zob. poza wersją francuską, na przykład wersje: duńską — „tandlaegers og tandteknikeres levering af tandproteser", niemiecką — „die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und

Zahntechniker", angielską — „dental prostheses supplied by dentists and dental technicians", włoską — „le forniture di protesi dentarie effettuate dai dentisti e dagli odontotecnici" i niderlandzką — „het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici").

30 Potwierdza je również okoliczność, że art. 13 część A ust. 1 lit. e) ab initio szóstej dyrektywy sam zwalnia świadczenie przez techników dentystycznych przy wykonywaniu ich zawodu, przy czym zwolnienie to stosuje się w ten sposób do wszelkiej działalności, którą zajmują się konkretnie specjaliści w tym zawodzie.

31 Z treści art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy wynika jasno, że przepis nie zwalnia z podatku VAT wszystkich dostaw protez dentystycznych, lecz jedynie te, które są dokonywane przez członków dwóch określonych grup zawodowych, a mianowicie przez „dentystów" i „techników dentystycznych".

32 W związku z tym dostawy protez dentystycznych dokonywane przez pośrednika, który nie jest dentystą lub technikiem dentystycznym, nie mogą mieścić się w zakresie stosowania zwolnienia przewidzianego w tym przepisie.

33 W związku z tym zwolnienie przewidziane w ustawie o podatku VAT z 1968 r., która począwszy od 1997 r. stosuje się do wszystkich dostaw protez dentystycznych niezależnie od kwalifikacji ich dostawcy, pozostaje w sprzeczności z treścią odpowiedniego przepisu szóstej dyrektywy. Szeroka wykładnia w tym zakresie, za którą opowiada się rząd niderlandzki, nie jest zgodna z orzecznictwem Trybunału cytowanym w pkt 23 niniejszego wyroku, zgodnie z którym zwolnienia przewidziane w art. 13 dyrektywy, a w szczególności pojęcia „dentysty" i „technika dentystycznego" podlegają ścisłej wykładni.

34 Rząd ten podnosi jednak, że zasada ścisłej wykładni zwolnień nie jest jedyną, która ma znaczenie dla zdefiniowania zakresu ich zastosowania, oraz że należy również uwzględniać zarówno cel, jak i zasadę neutralności podatkowej. Po pierwsze, celem art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy, podobnie jak w przypadku art. 13 część A ust. 1 lit. c) i d), jest uniknięcie sytuacji, w której opieka medyczna, w niniejszym przypadku opieka dentystyczna, stałaby się niedostępna ze względu na jej zwiększony koszt, który wyniknąłby z poddania tej opieki podatkowi VAT (zob. podobnie wyroki z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-249, pkt 23, oraz z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. str. I-6833, pkt 29). Stałoby się tak jednak, gdyby dostawy protez dentystycznych dokonywane przez pośredników nie były zwolnione, ponieważ dentyści, sami wykonujący czynności zwolnione, nie mogliby odliczyć naliczonego podatku VAT i W związku z tym przenieść tego podatku na swoich pacjentów. Po drugie, pośrednicy i technicy dentystyczni wykonują identyczne świadczenia, ponieważ dla dentystów nie ma znaczenia, czy dostawca sam wytwarza protezy dentystyczne, czy podzleca tę czynność technikowi dentystycznemu.

35 W tym miejscu wystarczy stwierdzić, że pojęcia „dentystów" i „techników dentystycznych" widniejące w art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy są zupełnie jednoznaczne oraz że — bez radykalnej modyfikacji treści tego przepisu i uczynienia bezskutecznym warunku odnoszącego się do kwalifikacji dostawcy — nie mogą być one rozumiane w ten sposób, że obejmują pośredników, którzy nie są właśnie dentystami lub technikami dentystycznymi.

36 W konsekwencji, skoro prawodawca wspólnotowy nie miał zamiaru rozszerzyć prawa do korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w tym przepisie, na dostawy protez dentystycznych, które nie są dokonywane przez dentystów lub techników dentystycznych, to ani cele, którym służy do zwolnienie, ani zasada neutralności podatkowej nie może w tym zakresie narzucać rozszerzającej wykładni art. 13 część A szóstej dyrektywy.

37 Wręcz przeciwnie, biorąc pod uwagę dokładną treść warunków zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy, każdą wykładnię rozszerzającą treść tego przepisu należy uznać za niezgodną z jego celem, tak jak został on zamierzony przez prawodawcę wspólnotowego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Stichting Uitvoering Financiële Acties, pkt 14).

38 Ponadto ścisła wykładnia zwolnienia przewidzianego w tym przepisie nie jest w stanie pozbawić go skuteczności, ponieważ dostawy dokonane przez technika dentystycznego na rzecz pośrednika, takiego jak ten w postępowaniu przed sądem krajowym, są zwolnione z podatku VAT z tym skutkiem, że ten ostatni nie musi płacić podatku VAT od tych dostaw.

39 Wynika stąd, że dostawy protez dentystycznych dokonywane przez pośrednika, który nie jest dentystą lub technikiem dentystycznym, nie są objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy oraz że w związku z tym podlegają ogólnej zasadzie opodatkowania podatkiem VAT przewidzianej w art. 2 pkt 1 dyrektywy. Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy dostawy takie rodzą prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT.

40 W tej kwestii z orzecznictwa wynika, że przepisy art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy w związku z art. 2 i 13 część A ust. 1 lit. e) dyrektywy przyznają jednostkom prawa, na które mogą się oni powoływać przed sądem krajowym wobec danego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 35 i 36, oraz z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. str. I-493, pkt 32, 33 i 35).

41 Zatem przedsiębiorstwo, które tak jak VDP sprzeciwia się stosowaniu uregulowania krajowego, takiego jak to będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, z tego względu, że jest ono niezgodne z szóstą dyrektywą, może oprzeć się bezpośrednio na jej przepisach celem opodatkowania podatkiem VAT dostaw rozpatrywanych protez dentystycznych, a w konsekwencji uzyskania prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego w zakresie tych dostaw.

42 Na pierwsze pytanie prejudycjalne należy zatem udzielić odpowiedzi, że art. 13 część A ust. 1 lit. e) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie znajduje on zastosowania do dostaw protez dentystycznych dokonywanych przez pośrednika, takiego jak ten w postępowaniu przed sądem krajowym, który nie jest dentystą lub technikiem dentystycznym, lecz który nabył te protezy od technika dentystycznego

43 W tych okolicznościach nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne.

**W przedmiocie kosztów**

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

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

**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 zmienionej dyrektywą 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. należy interpretować w ten sposób, że nie znajduje on zastosowania do dostaw protez dentystycznych dokonywanych przez pośrednika, takiego jak ten w postępowaniu przed sądem krajowym, który nie jest dentystą lub technikiem dentystycznym, lecz który nabył te protezy od technika dentystycznego.**

Podpisy