

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 29 lipca 2010 r.¹

1. Postępowanie przed sądem krajowym w niniejszej sprawie dotyczy traktowania pod względem podatku VAT technik hodowli tkanek ludzkich, w ramach których komórki wydzielane z materiału chrząstek stawowych, pobieranego od pacjenta, są pomnażane w laboratorium i przygotowywane (czy to obejmując wprowadzenie do błony kolagenowej, czy też nie) do przeszczepu do ciała pacjenta.

2. Bundesfinanzhof (związkowy trybunał skarbowy) (Niemcy) zmierza do ustalenia, czy usługi laboratoryjne stanowią „prace, których przedmiotem są ruchomości” w rozumieniu prawodawstwa Unii Europejskiej w przedmiocie podatku VAT (odpowiedź twierdząca miałaby wpływ na miejsce, które należałoby uznać za miejsce dostawy, w przypadku gdy konsument i dostawca znajdują się w różnych państwach członkowskich) czy też, należy je klasyfikować jako „świadczenie opieki medycznej” (w którym to przypadku podlegałyby zwolnieniu z podatku VAT).

1 — Język oryginału: angielski.

Właściwe przepisy prawa Unii Europejskiej dotyczące podatku VAT

3. Postępowanie przed sądem krajowym dotyczy usług świadczonych w 2002 r., a zatem właściwe przepisy unijne zawarte są w szóstej dyrektywie².

4. Zgodnie z art. 9 ust. 1 tej dyrektywy za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się zasadniczo miejsce, gdzie usługodawca ma siedzibę lub stały zakład, miejsce jego stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa³.

5. Artykuł 9 ust. 2 lit. c) określa jednak, że za miejsce świadczenia usług odnoszących się między innymi do „prac, których

2 — Szósta dyrektywa 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, s. 1) zastąpiona ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 r. dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), która zawiera te same przepisy w innym brzmieniu z zastosowaniem odmiennej struktury.

3 — Zobacz art. 45 dyrektywy 2006/112.

przedmiotem są ruchomości” jest „miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane”⁴.

6. Jednakże art. 28b część F dyrektywy stanowi:

„W drodze odstępstwa od art. 9 ust. 2 lit. c) za miejsce świadczenia usług obejmujących wycenę rzeczy ruchomych lub prace dotyczące rzeczy ruchomych na rzecz klientów posiadających numer identyfikacyjny do celów podatku VAT w państwie członkowskim innym niż to, w którym usługi te są fizycznie wykonywane, uważa się terytorium państwa członkowskiego, które nadało klientowi numer identyfikacji podatkowej, pod którym usługa ta została dla niego wykonana.

Odstępstwo to nie znajduje zastosowania, w przypadku gdy towary nie są wysyłane lub transportowane poza państwo członkowskie, w którym usługa była faktycznie świadczona”⁵.

4 — Zobacz art. 52 lit. c) dyrektywy 2006/112.

5 — Zobacz art. 55 dyrektywy 2006/112. Artykuł 28b część F został wprowadzony dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające w życie (Dz.U. L 102, s. 18), której motywy 10 stanowi, że celem było ułatwienie handlu wewnątrzspółnotowego w dziedzinie prac dotyczących rzeczowego majątku ruchomego.

7. Artykuł 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy zawiera wykaz zwolnień z opodatkowania podatkiem VAT „Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym”. Stanowi on w szczególności:

„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:

[...]

b) opiek[ę] szpitaln[ą] i medyczn[ą], jak również działalność jej towarzysząc[ą] wykonywan[ą] przez instytucje zarządzane według prawa publicznego lub na warunkach porównywalnych z prawem publicznym, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze;

c) świadczenie opieki medycznej przy wykonywaniu zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo

[...]”⁶.

6 — Zobacz art. 131 i art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112.

Okoliczności faktyczne, postępowanie oraz przedłożone pytania

wypadku są one przesyłane lekarzowi prowadzącemu lub klinice celem dokonania przeszczepu.

8. Bundesfinanzhof wyjaśnia, że Verigen Transplantation Service International AG (zwane dalej „Verigen”) jest przedsiębiorstwem biotechnologicznym z siedzibą w Republice Federalnej Niemiec, wykonującym działalność w zakresie hodowli tkankowej. Przedmiotem jego działalności jest badanie, rozwój, tworzenie oraz wprowadzanie na rynek technologii do diagnozowania i terapii schorzeń tkanek, w szczególności schorzeń chrząstki. Przedmiotem sporu są transakcje Verigen polegające na mnożeniu autologicznych chondrocytów (własne komórki chrząstek stawowych pacjenta) w przypadkach, w których klienci, na rzecz których świadczona jest usługa (lekarze lub kliniki), zamieszkują lub mają siedzibę w innych państwach członkowskich, natomiast Verigen umieścił ich numer identyfikacyjny VAT na swych fakturach.

10. Verigen uznawał te usługi w ramach obrotu z klientami z innych państw członkowskich za niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT. Jednakże organ podatkowy uznał je za podlegające opodatkowaniu i wymierzył podatek za sporny rok.

9. Lekarz lub klinika przesyła Verigen pobrany od pacjenta w drodze biopsji materiał chrząstkowy. Verigen przetwarza tkankę w celu umożliwienia oddzielenia chondrocytów. Po przetworzeniu w środowisku własnej surowicy, komórki są pomnażane w inkubatorze w drodze hodowli, zazwyczaj w ciągu trzech – czterech tygodni. Otrzymane komórki mogą, lecz nie muszą, zostać wprowadzone do błony kolagenowej w taki sposób, że powstaje „plaster chrząstkowy”. W każdym

11. We wszczętym postępowaniu Verigen stał na stanowisku, że pomnażanie liczby komórek chrzęstnych nie jest świadczeniem opieki medycznej. Chodzi tu raczej o „zwykłe usługi laboratoryjne”, które są wykonywane przez asystentów biologiczno-technicznych lub medyczno-technicznych. Niezbędne kontrole jakości są przeprowadzane przez farmaceutę i zewnętrznego chemika.

12. Finanzgericht (sąd ds. skarbowych) uwzględnił skargę Verigen w pierwszej instancji. Orzekł, że pomnażanie komórek stanowi usługę, którą należy oceniać jako „prace dotyczące rzeczy ruchomej”. Również organy pobrane do transplantacji stają się poprzez oddzielenie od ciała rzeczami ruchomymi. Na objęcie ich pojęciem rzeczy ruchomych

w żaden sposób nie wpływa to, czy oddzielona część ciała jest wykorzystywana później do transplantacji własnej, czy też obcej. Z treści faktur wystawionych przez Verigen wynika, że klienci mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w innych państwach członkowskich stosowali numery identyfikacyjne VAT, które zostały im nadane w ich państwie członkowskim. Transakcje te nie podlegają zatem opodatkowaniu w Republice Federalnej Niemiec.

13. W uzasadnieniu kasacji organ podatkowy podnosi, że poprzez krótkotrwałe oddzielenie od ciała komórki nie stają się rzeczami ruchomymi, natomiast w przypadku pomnażania komórek nie chodzi o „prace”. Nie mamy także do czynienia ze „stosowaniem” numeru identyfikacyjnego VAT wydanego w innym państwie członkowskim – w tym celu konieczne byłoby wyraźne uzgodnienie przed wykonaniem usługi.

14. Sąd krajowy utrzymuje, że przekazanie pomnożonych komórek chrzęstnych lekarzowi prowadzącemu lub klinice nie stanowi dostawy towarów, natomiast mnożenie komórek stanowi usługę, ponieważ Verigen nie może swobodnie dysponować materiałem chrzęstkowym jak właściciel, lecz zobowiązany jest do zwrotu komórek po rozmnożeniu. Mnożenie komórek nie podlega w Republice Federalnej Niemiec opodatkowaniu, jeśli miejsce świadczenia usługi znajduje się w innym państwie członkowskim. Jednakże byłoby tak jedynie wówczas, gdyby przy zastosowaniu prawidłowej wykładni, art. 28b część F szóstej dyrektywy obejmował usługi świadczone przez Verigen. Jeśli taka wykładnia art. 28b

część F nie byłaby prawidłowa, wówczas transakcja musiałaby zostać opodatkowana w Republice Federalnej Niemiec, chyba że można by było uznać ją za stanowiącą świadczenie opieki medycznej w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. c).

15. W związku z powyższym Bundesfinanzhof zmierza do uzyskania orzeczenia w przedmiocie następujących pytań:

- „1. Czy art. 28b część F akapit pierwszy [szóstej dyrektywy] należy rozumieć w ten sposób, że:
 - a) pobrany od człowieka materiał chrzęstkowy [...] który został przekazany przedsiębiorcy w celu mnożenia liczby komórek, a następnie zwrócony zainteresowanemu pacjentowi w drodze przeszczepu, stanowi »rzecz ruchomą« w rozumieniu tego przepisu,
 - b) oddzielanie komórek chrząstek stawowych z materiału chrzęstkowego, a następnie pomnażanie liczby komórek stanowi »prace« dotyczące rzeczy ruchomych w rozumieniu tego przepisu,
 - c) usługę uznaje się za wykonaną na rzecz klienta »posiadającego numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej«, gdy numer ten został umieszczony na fakturze

dostawcy usługi bez wyraźnego, piśmennego porozumienia dotyczącego jego wykorzystania?

Ocena

2. W przypadku udzielenia na powyższe pytania odpowiedzi przeczącej: Czy art. 13 część A ust. 1 lit. c) [szóstej dyrektywy] należy rozumieć w ten sposób, że oddzielanie komórek chrząstek stawowych z materiału chrząstkowego, a następnie pomnażanie liczby komórek stanowi »świadczanie opieki medycznej przy wykonywaniu zawodów medycznych«, jeżeli komórki uzyskane z pomnożenia komórek na powrót zostaną wszczepione dawcy?»

17. Chociaż sąd krajowy zadał pytanie drugie jedynie w przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej, kolejność pytań może równie dobrze zostać odwrócona. Jeśli, zgodnie z sugestią Komisji, sporna usługa w istocie stanowi świadczenie opieki medycznej w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, transakcje zostaną zwolnione z opodatkowania bez względu na to, gdzie są (gdzie poczytuje się je za) wykonywane. W związku z powyższym w pierwszej kolejności zajmę się rozpatrzeniem pytania drugiego.

W przedmiocie pytania drugiego

16. Uwagi na piśmie przedłożyły rządy niemiecki i hiszpański oraz Komisja. Nie wniesiono o przeprowadzenie rozprawy, a zatem rozprawa nie została przeprowadzona. Trybunał wydał postanowienie w przedmiocie odroczenia wydania niniejszej opinii w celu uwzględnienia wyroków w sprawach CopyGene⁷ i Future Health Technologies⁸ dotyczących zagadnień związanych z pytaniem drugim. Wyroki te wydano w dniu 10 czerwca 2010 r.

18. Jeśli chodzi o orzecznictwo, pojęcie opieki medycznej lub świadczenia opieki medycznej zostało ostatnio wyjaśnione w wyrokach w sprawach CopyGene i Future Health Technologies⁹ i można je przedstawić w następujący sposób.

7 — Wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-262/08 CopyGene, Zb.Orz. s. I-5053.

8 — Wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-86/09 Future Health Technologies, Zb.Orz. s. I-5215.

9 — Cytowane odpowiednio w przypisach 7 i 8. Zobacz szczególnie pkt 24–30 ww. wyroku w sprawie CopyGene oraz pkt 28–30, 36, 37 i 40 ww. wyroku w sprawie Future Health Technologies i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz także moją opinię w ww. sprawie CopyGene, pkt 30 i następne.

19. Zwolnienia, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii Europejskiej, które służą unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich. Ich celem nie jest zwolnienie z podatku VAT wszystkich rodzajów działalności wykonywanej w interesie publicznym, lecz jedynie tej działalności, która została w tym przepisie wymieniona i opisana w bardzo szczegółowy sposób. Używane pojęcia powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja powyższych pojęć powinna być zgodna z celami zwolnień oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisanego zwolnień powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiłby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków.

20. Jeśli chodzi o świadczenia o charakterze medycznym, art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy dotyczy świadczeń przeprowadzonych w warunkach szpitalnych, podczas gdy lit. c) tego ustępu obejmuje świadczenia medyczne realizowane poza szpitalem, zarówno w mieszkaniu prywatnym osoby świadczącej usługi, mieszkaniu pacjenta, czy też w jakimkolwiek innym miejscu. Wynika z tego, że lit. b) i c) art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy, których zakresy zastosowania są odrębne, mają na celu uregulowanie wszystkich zwolnień świadczeń medycznych w znaczeniu ścisłym.

21. W konsekwencji pojęcie „opieki medycznej” zawarte w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy i pojęcie „świadczenie opieki medycznej” zawarte w lit. c) tego samego ustępu odnoszą się do świadczeń, które służą diagnozie, opiece oraz, w miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia. Choć obie usługi powinny mieć cel terapeutyczny, to jednak niekoniecznie wynika z tego, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczenia szczególnie wąskie znaczenie. Co więcej, obu zwolnieniom z opodatkowania przyświeca cel w postaci redukcji kosztów opieki medycznej.

22. W niniejszej sprawie zarówno Komisja, jak i rząd niemiecki sądzą, że sporna usługa ma cel terapeutyczny. Rząd hiszpański nie zgadza się z powyższym z tej prostej przyczyny, że usługa ta obejmuje wyłącznie zwykłe usługi laboratoryjne w zakresie hodowli tkankowej. Osobiście przychyliam się do stanowiska Komisji oraz rządu niemieckiego.

23. Nie zakwestionowano – i nie może zostać poddane pod wątpliwość – że opisana procedura, polegająca na oddzielaniu, pomnażaniu i powtórnym wszczepieniu autologicznych chondrocytów, ma ogólnie cel terapeutyczny. Konkretnie usługi świadczone przez Verigen stanowią naturalnie jedynie część

całej procedury. Niemniej jednak są one zasadniczym, samoistnym oraz nieodłącznym elementem postępowania, którego żadnego etapu nie można w sposób praktyczny przeprowadzić odrębnie od pozostałych.

24. Sporne usługi mają zatem charakter usług, które objęte są zakresem pojęcia „świadczenia opieki medycznej” z art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy. Nie ma też żadnego powodu, by wyłączyć je ze zwolnienia na tej podstawie, że są przeprowadzane przez personel laboratorium, który nie stanowi wykwalifikowanego personelu medycznego. Jak podnosi Komisja, nie jest konieczne, aby każdy aspekt opieki terapeutycznej wykonywany był przez personel medyczny¹⁰. Stwierdzono bowiem wyraźnie, że badania medyczne zalecone przez lekarzy ogólnych i wykonane przez prywatne laboratorium zewnętrzne mogą być objęte pojęciem opieki medycznej lub świadczeń opieki medycznej, nawet jeśli będą mieć charakter poprzedzający wobec orzeczonej konieczności zastosowania odpowiedniej terapii¹¹.

10 — Zobacz wyrok z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Zb.Orz. s. I-6833, w szczególności pkt 41.

11 — Zobacz wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. s. I-5123, w szczególności pkt 39.

25. Co więcej, jak podnosi rząd niemiecki, nie jest konieczne uzależnianie uznania spornych usług za opiekę medyczną lub świadczenia opieki medycznej (jak mogłoby sugerować brzmienie pytania przedłożonego przez sąd krajowy) od wszczęcia na powrót pomnożonych komórek pacjentowi, od którego je pierwotnie pobrano. Transfuzje krwi oraz transplantacje organów z ciała jednej osoby do ciała innej osoby bezspornie stanowią opiekę medyczną lub świadczenia opieki medycznej¹².

26. Niemniej jednak rząd niemiecki sugeruje również – jednakże bez wysuwania propozycji przyjęcia wiążącego wniosku – że klasyfikowanie spornych usług jako świadczenia opieki medycznej mogłoby okazać się sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej (w rozumieniu unikania zakłócania konkurencji)¹³ pod tym względem, że wytworzony „plaster chrząstkowy” w aspekcie funkcjonalnym porównywalny jest z produktem farmaceutycznym, który nie byłby zwolniony z opodatkowania podatkiem VAT, a jedynie mógłby podlegać stawce obniżonej¹⁴.

12 — Zobacz analogicznie ww. wyrok w sprawie CopyGene, pkt 51 oraz pkt 46 i następne mojej opinii.

13 — Zauważyć można, że (choć nie ma to ścisłego związku z niniejszą analizą) art. 13 część A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy zezwala państwom członkowskim na uzależnienie przyznania instytucjom, które nie są instytucjami prawa publicznego, każdego zwolnienia przewidzianego między innymi w art. 13 część A ust. 1 lit. b) od pewnych warunków, w szczególności (tired czwarte) od tego, by zwolnienie z podatku nie prowadziło do zakłócenia konkurencji, takiego jak postawienie w gorszej sytuacji przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem od wartości dodanej.

14 — Artykuł 12 ust. 3 lit. a) tired trzecie szóstej dyrektywy w związku z pkt 3 załącznika H do tej dyrektywy (art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 i pkt 3 załącznika III do tej dyrektywy).

27. Powyższa argumentacja nie przekonuje mnie.

28. Klasyfikacja usługi jako opieki zdrowotnej lub świadczenia opieki zdrowotnej nie może zostać uzależniona od dostępności zamiennika farmaceutycznego. Niektóre rodzaje takiej opieki obecnie mogą już posiadać alternatywę farmaceutyczną, natomiast inne nie, jednakże jest to możliwe w przyszłości, a zatem obie kategorie podlegają ciągłej ewolucji. W istocie wiele rodzajów towarów i usług może mieć charakter zastępczy wobec innych w różnych kategoriach opodatkowania podatkiem VAT w określonych okolicznościach. Niemniej jednak (bez naruszenia przysługującego każdemu z państw członkowskich, w ramach swobody uznania dopuszczonej szóstą dyrektywą, prawa uzależnienia niektórych zwolnień od warunków wprowadzonych celem uniknięcia zakłócenia konkurencji – co nie zostało zasugerowane w niniejszej sprawie), to czy usługa stanowi opiekę zdrowotną, czy też świadczenie opieki zdrowotnej może być uzależnione wyłącznie od jej własnego charakteru, a nie od charakteru zamienników.

29. Co więcej pragnę zauważyć, że co najmniej nieoczywiste jest to, czy zwolniona usługa (która nie jest obciążona należnym podatkiem VAT, jednakże w przypadku której od składników kosztów nie może zostać odliczony podatek naliczony) znalazłaby się w uprzywilejowanej sytuacji w porównaniu z produktem opodatkowanym należnym podatkiem VAT po obniżonej stawce, w przypadku którego przysługuje prawo dokonania odliczenia podatku naliczonego, czy też w sytuacji gorszej.

30. W związku z powyższym sędzę, że usługi o przedstawionym charakterze objęte są pojęciem opieki zdrowotnej lub świadczenia opieki zdrowotnej zawartym w art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy i w związku z powyższym powinny zostać zwolnione z opodatkowania podatkiem VAT zgodnie z lit. b) lub c), w zależności od przypadku. Zbędne jest ustalanie miejsca świadczenia takich usług, ponieważ są one objęte zwolnieniem bez względu na miejsce świadczenia.

W przedmiocie pytania pierwszego

31. W świetle proponowanej przeze mnie odpowiedzi na drugie pytanie zadane przez sąd krajowy nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie pierwsze. Niemniej jednak pragnę przedstawić następujący zwięzły komentarz na wypadek, gdyby Trybunał postanowił udzielić odpowiedzi na to pytanie.

32. Część pierwsza pytania zmierza do ustalenia, czy materiał chrząstkowy pochodzący z biopsji stanowi „rzecz ruchomą” w rozumieniu art. 28b część F szóstej dyrektywy. Wszyscy uczestnicy postępowania przedstawiający uwagi sądzą, że tak jest i również ja podzielam ich pogląd.

33. Komórki chrzęstne niezaprzeczalnie stanowią rzecz (jak podnosi rząd niemiecki, kwestia sporna powstaje wyłącznie z tego powodu, że są one przesyłane z jednego państwa członkowskiego do innego) ruchomą i choć komórki ludzkie może nie stanowią najbardziej typowego rodzaju „rzeczy” lub „towarów”¹⁵, niemniej jednak jasne jest, że z łatwością mogą zostać objęte zakresem tej kategorii¹⁶.

34. Druga część pytania zmierza do ustalenia, czy postępowanie przeprowadzane przez Verigen stanowi „pracę” dotyczącą tych komórek w rozumieniu przywołanego przepisu. Również w tym przypadku uczestnicy przedstawiający uwagi sądzą, że tak i również w tym przypadku (jeśli na pytanie drugie należałoby udzielić odpowiedzi przeczącej) zgadzam się w powyższym stanowiskiem.

15 — Terminy „goods” i [„towary”] i property [„rzeczy”] zostały użyte w różnych przepisach angielskiej wersji językowej szóstej dyrektywy, najwyraźniej w sposób zamienny, natomiast inne wersje językowe stosują jeden termin.

16 — Makabrycznym, tragicznym i kontrowersyjnym przykładem jest sprawa komórek HeLa pobranych pierwotnie z ciała kobiety, która zmarła w Stanach Zjednoczonych w 1951 r., które następnie pomnożono w ramach „linii nieśmiertelnych komórek” przeważających kilkakrotnie wagę jej ciała i wykorzystywanych do badań naukowych na całym świecie (zob. R. Skloot, *The Immortal Life of Henrietta Lacks*, Crown, New York 2010).

35. W wyroku w sprawie Linthorst, Pouwels i Scheres¹⁷ Trybunał orzekł, że wyrażenie „praca dotycząca rzeczy ruchomych” w potocznym rozumieniu przywołuje na myśl działanie o charakterze czysto fizycznym, które z samej swej istoty nie ma charakteru naukowego, ani też intelektualnego i nie obejmuje głównych obowiązków weterynarza polegających zasadniczo na leczeniu zwierząt zgodnie z regulami naukowymi, które nawet jeśli powoduje konieczność podjęcia działań fizycznych wobec zwierzęcia, nie wystarczy, by zostać określone pojęciem pracy.

36. Do sądu krajowego należeć będzie rozstrzygnięcie, czy postępowanie przeprowadzane przez Verigen ma charakter „naukowy”, czy też „intelektualny” w przedstawionym powyżej rozumieniu. Wydaje mi się, że linia demarkacyjna, którą Trybunał starał się wyznaczyć w tym zakresie leży pomiędzy jedynie zwykłym stosowaniem uznanej wiedzy naukowej lub umiejętności a stosowaniem innowacji w oparciu o taką wiedzę lub umiejętność, przykładowo w zakresie interpretowania danych lub przyjmowania procedur. Postanowienie odsyłające sugeruje, że sporne usługi wchodzą w zakres tej pierwszej kategorii.

17 — Wyrok z dnia 6 marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst, Pouwels i Scheres, Rec. s. I-1195, pkt 15 i następn.

37. Trzecia część pytania zmierza zasadniczo do ustalenia, czy wyrażenie „klien[ci] posiadający numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej” zawarte w art. 28b część F szóstej dyrektywy dotyczy wszystkich klientów, których numer identyfikacyjny do celów podatku VAT jest umieszczony na fakturze, czy jedynie tych, którzy wyrazili na piśmie zgodę na stosowanie tego numeru na fakturze. W tym względzie rząd niemiecki i Komisja (rząd hiszpański nie przedstawił swojej opinii) nie są zgodne.

38. Rząd niemiecki podnosi zasadniczo, że odwołanie do numeru identyfikacyjnego do celów podatku VAT, „pod którym” wykonywana była usługa na rzecz klienta wymaga dorozumianego lub dwustronnego, wyraźnego porozumienia, iż opodatkowanie powinno podlegać rozwiązaniu ustanowionemu w art. 28b część F. Jego zdaniem wprowadziłoby to pewność prawną w przeciwieństwie do sytuacji jednostronnego wskazania (lub nie) przez dostawcę numeru identyfikacyjnego klienta do celów podatku VAT, pozostawiającego klienta w stanie niepewności, do chwili wystawienia faktury, co do tego, kto będzie podlegał obowiązkowi podatkowemu.

39. Komisja podnosi, że system ustanowiony przez art. 28b część F dokonuje zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT w państwie

członkowskim, w którym usługa jest świadczona, jednocześnie obejmując klienta obowiązkiem w zakresie (podlegającego odliczeniu) podatku naliczonego w jego własnym państwie członkowskim – co stanowi uproszczenie procedury, która obowiązywałaby w przeciwnym razie na mocy ósmej dyrektywy¹⁸. Powinno to znajdować zastosowanie w każdym przypadku informowania sprzedawcy przez klienta (przykładowo w pismach przy udzielaniu zamówienia), że posiada on numer identyfikacyjny do celów podatku VAT w swoim własnym państwie członkowskim. Nie są wymagane żadne inne warunki. Jeśli stosowanie systemu byłoby uzależnione od uzgodnienia pomiędzy stronami, wówczas miejsce dostawy nie byłoby już jednolite, zgodnie z zamiarem dyrektywy 95/7¹⁹.

40. Popieram twierdzenia Komisji w tym zakresie.

18 — Ósma dyrektywa Rady z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.Ú. 1979, L 331, s. 11).

19 — Zobacz przypis 5 powyżej.

Wnioski

41. W świetle powyższych rozważań wyrażam pogląd, iż Trybunał powinien udzielić następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne Bundesfinanzhof:

Dokonując prawidłowej wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. c) 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, oddzielanie komórek chrząstek stawowych z materiału chrząstkowego pobranego od człowieka w drodze biopsji, a następnie pomnażanie liczby komórek w celu dokonania wszczepienia do celów terapeutycznych stanowi „świadczenie opieki medycznej” bez względu na to, czy komórki uzyskane w drodze pomnażania są przeznaczone do powtórnego wszczepienia dawcy, czy innej osobie.