



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 13 marca 2014 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Szósta dyrektywa VAT — Zwolnienia — Artykuł 13 część A ust. 1 lit. b) — Dostawa towarów — Wydawanie leków cytostatycznych w ramach leczenia ambulatoryjnego — Świadczenie usług przez różnych podatników — Artykuł 13 część A ust. 1 lit. c) — Świadczenia opieki medycznej — Produkty lecznicze przepisane przez lekarza działającego w ramach prywatnej praktyki w szpitalu — Działalność ściśle związana — Świadczenia pomocnicze względem świadczeń opieki medycznej — Działalność fizycznie i ekonomicznie nierozłączna

W sprawie C-366/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 15 maja 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 sierpnia 2012 r., w postępowaniu:

Finanzamt Dortmund-West

przeciwko

Klinikum Dortmund gGmbH,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh (sprawozdawca), C. Toader i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 czerwca 2013 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Klinikum Dortmund gGmbH przez G. Ritter, Rechtsanwältin,
- w imieniu rządu niemieckiego przez K. Petersen, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllas oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 września 2013 r.,

* Język postępowania: niemiecki.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. b) 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, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r. (Dz.U. L 345, s. 19, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Klinikum Dortmund gGmbH (zwaną dalej „KD”) a Finanzamt Dortmund-West (organem podatkowym Dortmund-Zachód, zwanym dalej „Finanzamt”), dotyczącego odmowy tego organu zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) produkcji i dostawy leków cytostatycznych w ramach leczenia raka prowadzonego w szpitalu zarządzanym przez KD.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:
„»Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”.
- 4 Artykuł 6 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje:
„Termin »świadczanie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.
[...].”
- 5 Zgodnie z brzmieniem art. 12 ust. 3 lit. a) wskazanej dyrektywy:
„Stawka standardowa podatku [VAT] ustalana jest przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i jest jednakowa dla dostaw towarów oraz świadczenia usług [...].
[...]
Państwa członkowskie mogą również stosować jedną lub dwie stawki obniżone. Stawki te ustalane są jako stopa procentowa podstawy opodatkowania, która nie może być niższa niż 5%, i jest stosowana tylko do dostaw towarów i usług z kategorii wymienionych w załączniku H.
[...].”
- 6 Artykuł 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy stanowi:
„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[a] i medyczn[a], jak również działalność jej towarzysząca [ściśle z nią związaną], wykonywan[a] przez instytucje zarządzane według prawa publicznego [podmioty 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 [w ramach wykonywania] zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo [członkowskie]”.
- 7 Artykuł 13 część A ust. 2 lit. b) tej dyrektywy przewiduje:
- „Świadczenie usług lub dostawa towarów są wyłączone ze zwolnień przewidzianych w ust. 1 lit. b), g), h), i), l), m) i n), jeśli:
- nie są one konieczne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu,
 - ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla instytucji poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem [VAT]”.
- 8 W kategorii 3 załącznika H do wskazanej dyrektywy zawierającego wykaz dostaw towarów i usług, które mogą podlegać obniżonym stawkom VAT, znajdują się w szczególności produkty farmaceutyczne, które zazwyczaj stosowane są w ochronie zdrowia, zapobieganiu chorobom oraz do celów medycznych.

Prawo niemieckie

Ustawa o podatku obrotowym z 2005 r.

- 9 Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz 2005 (ustawy o podatku obrotowym z 2005 r., BGBl. 2005 I, s. 386, zwanej dalej „UStG”) przewiduje, że podatkiem VAT objęte są „dostawy i inne usługi dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez przedsiębiorcę w ramach jego przedsiębiorstwa”.
- 10 Zgodnie z § 3 ust. 1 UStG dostawą dokonywaną przez przedsiębiorcę jest „świadczenie, w ramach którego przedsiębiorca lub osoba przez niego umocowana zbywa na rzecz nabywcy lub osoby przez niego umocowanej prawo do rozporządzania rzeczą we własnym imieniu (przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą)”.
- 11 Paragraf 3 ust. 9 UStG stanowi, że inne usługi oznaczają „usługi, które nie są dostawami”.
- 12 Paragraf 4 pkt 14 UStG przewiduje, że z podatku VAT zwolnione są:
- „transakcje związane z wykonywaniem zawodu lekarza, dentysty, zawodów paramedycznych, fizjoterapeuty, położnej lub z prowadzeniem podobnej zawodowej działalności medycznej w rozumieniu § 18 ust. 1 pkt 1 Einkommensteuergesetz [ustawy o podatku dochodowym], a także wykonywanie zawodu chemika klinicznego. Zwolnione z podatku są także inne usługi wspólnot, których członkowie należą do zawodów wymienionych w zdaniu pierwszym, względem ich członków w zakresie, w jakim usługi te są bezpośrednio wykorzystywane w celu wykonywania transakcji zwolnionych z podatku na podstawie zdania pierwszego [...]”.
- 13 Zgodnie z § 4 pkt 16 lit. b) UStG z podatku VAT zwolniona jest również:
- „działalność ściśle związana z [...] prowadzeniem szpitali, jeżeli [...]

- b) w przypadku szpitali zostały spełnione w poprzedzającym roku kalendarzowym wymogi określone w § 67 ust. 1 albo 2 Abgabenordnung [ordynacji podatkowej] [...]”.
- 14 Paragraf 67 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej BGBl 2002 I, s. 3866 i BGBl 2003 I, s. 61), o którym mowa w § 4 ust. 16 lit. b) UStG, dotyczy działalności korzystającej z ulg podatkowych („Steuerbegünstigte Zwecke”), czyli działalności w celach użyteczności publicznej, charytatywnej lub religijnej. Przedsiębiorstwa handlowe działające w takich celach są pod pewnymi warunkami uważane za prowadzące działalność w określonym celu dającą prawo do korzyści podatkowych („Zweckbetrieb”). Paragraf 67 ordynacji podatkowej definiuje warunki, w których reżim ten znajduje zastosowanie w przypadku szpitali.
- 15 W sekcji 100 Umsatzsteuerrichtlinien 2005 (wytycznych z 2005 r. dotyczących podatku obrotowego, BGBl 2004 I, numer specjalny 3/2004,) stanowią w szczególności w odniesieniu do „działalności ściśle związanej” z opieką szpitalną i medyczną:

„1. Za działalność ściśle związaną z działalnością instytucji, o których mowa w § 4 ust. 16 UStG, uznaje się działalność, która zwyczajowo jest charakterystyczna i nieodzowna, prowadzona jest systematycznie i co do zasady w ramach bieżącej działalności, będąc z tą działalnością bezpośrednio lub pośrednio związana [...]. Zasadniczym celem tej działalności nie może być osiągnięcie dodatkowego dochodu na rzecz tych instytucji poprzez działalność będącą w bezpośredniej konkurencji z objętą podatkiem działalnością innych przedsiębiorstw. W rezultacie takie świadczenia nie są już zwolnione z podatku na mocy § 4 ust. 16 UStG, jeżeli podobne świadczenie podlega opodatkowaniu na mocy § 4 ust. 14 UStG.

[...]

3. Działalność ściśle związana nie obejmuje w szczególności:

[...]

3) dostawy produktów leczniczych przez apteki szpitalne na rzecz instytucji innej niż podmiot prowadzący szpital [...], a także odpłatnej dostawy produktów leczniczych na potrzeby uprawnionych jednostek szpitalnego leczenia ambulatoryjnego, poliklinik, ośrodków leczenia ambulatoryjnego, ośrodków socjo-pediatrycznych – w zakresie, w jakim nie chodzi w tych przypadkach o niepodlegającą opodatkowaniu wewnętrzną działalność podmiotów prowadzących daną aptekę szpitalną – oraz na potrzeby publicznych aptek;

4) wydawania pacjentom przez uprawnione jednostki szpitalnego leczenia ambulatoryjnego produktów leczniczych przeznaczonych do bezpośredniego stosowania w czasie leczenia ambulatoryjnego, a także wydawania produktów leczniczych przez apteki szpitalne pacjentom w ramach leczenia ambulatoryjnego w szpitalu.

[...]”.

Kodeks ubezpieczeń społecznych

- 16 Paragraf 116 księgi V kodeksu ubezpieczeń społecznych (Sozialgesetzbuch, zwanej dalej „SGB V”) stanowi:

„Lekarze legitymujący się ukończonym szkoleniem ustawicznym pracujący w szpitalach mogą za zgodą podmiotu prowadzącego szpital uzyskać od komisji ds. zezwoleń (§ 96) upoważnienie do świadczenia na rzecz ubezpieczonych umownej opieki medycznej [...]”.

17 Paragraf 116a SGB V stanowi:

„Komisja ds. zezwoleń może upoważnić szpitale objęte zezwoleniem na prowadzenie działalności w odpowiedniej dziedzinie w obszarach planowych, na których krajowa komisja lekarzy i kas chorych [(Landesausschuss der Ärzte und Krankenkassen)] stwierdziła niedobory w zakresie opieki, na ich wniosek, do świadczenia umownej opieki medycznej w zakresie oraz w okresie, w jakim jest to konieczne w celu pokrycia niedoboru w zakresie opieki”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 18 KD jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością użyteczności publicznej, prowadzącą szpital. W latach 2005–2006 dysponowała ona zgodnie z § 116a SGB V upoważnieniem, na podstawie którego była uprawniona obok leczenia stacjonarnego również do leczenia ambulatoryjnego. Lekarze zatrudnieni przez KD, którzy prowadzili takie leczenie ambulatoryjne w szpitalu, działali z kolei na podstawie osobistego upoważnienia przyznanego zgodnie z § 116 SGB V.
- 19 W latach 2005–2006 rzeczony szpital przyjmował pacjentów chorych na raka, którzy poddani byli w nim chemioterapii. Leki cytostatyczne podawane tym pacjentom były przygotowywane indywidualnie na podstawie recepty lekarskiej w szpitalnej aptece. W przypadkach, w których leki cytostatyczne były wydawane pacjentom szpitalnym w ramach opieki medycznej świadczonej na terenie szpitala zwolnienie dostaw tych leków z podatku VAT nie jest podważane.
- 20 W tych samych latach KD uznało, że wydawanie leków cytostatycznych przygotowywanych w szpitalnej aptece było również zwolnione z podatku VAT, w sytuacji gdy leczenie ambulatoryjne było prowadzone przez lekarzy w ramach ich prywatnej praktyki prowadzonej w szpitalu zarządzanym przez KD. Natomiast Finanzamt uznał, że odpłatne wydawanie leków pacjentom chorym na raka w ramach leczenia ambulatoryjnego było objęte podatkiem VAT od 2005 r. – od daty wejścia w życie ust. 3 sekcji 100 wytycznych z 2005 r. dotyczących podatku obrotowego, będącego niewiążącym sądy przepisem administracyjnym. Finanzamt dokonał w związku z tym korekty deklaracji podatkowej KD, obejmując podatkiem VAT wydawanie tych leków przygotowywanych w aptece działającej przy rzeczonym szpitalu, przyznając przy tym KD prawo odliczenia naliczonego podatku.
- 21 Zażalenie wniesione przez KD w związku z tymi deklaracjami podatkowymi zostało oddalone. Natomiast Finanzgericht uwzględnił skargę, w wyniku czego Finanzamt wniósł do Bundesfinanzhof skargę kasacyjną od wyroku Finanzgericht.
- 22 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy działalność towarzysząca [ściśle związana] musi oznaczać usługę zgodnie z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy [...]?
 - 2) Jeżeli na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi przeczącej: czy działalność towarzysząca opiece szpitalnej i medycznej [ściśle związana z opieką szpitalną i medyczną] ma miejsce tylko wówczas, gdy działalność ta jest wykonywana przez tego samego podatnika, który świadczy również opiekę szpitalną i medyczną?
 - 3) Jeżeli na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi przeczącej: czy działalność towarzysząca [ściśle związana] ma także miejsce wówczas, gdy opieka medyczna jest zwolniona z podatku nie na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy [...], lecz na podstawie lit. c) tego przepisu?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania trzeciego

- 23 W pytaniu trzecim, które należy rozważyć w pierwszej kolejności, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że dostawa towarów takich jak leki cytostatyczne będące przedmiotem postępowania głównego przepisane w ramach leczenia ambulatoryjnego raka przez lekarzy prowadzących prywatną praktykę w szpitalu, może być zwolniona z podatku VAT jako działalność ściśle związana z opieką medyczną.
- 24 W kontekście postępowania głównego przedłożone pytanie sprowadza się do ustalenia, czy dostawa leków cytostatycznych przez KD w ramach ambulatoryjnego leczenia raka może być zwolniona z podatku VAT jako działalność ściśle związana z opieką medyczną, w sytuacji gdy opieka ta jest zapewniana przez lekarzy w ramach ich prywatnej praktyki prowadzonej w pomieszczeniach szpitala zarządzanego przez KD.
- 25 W tym względzie z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi i informacji podanych przez strony na rozprawie wynika, że opieka zapewniana przez takich lekarzy, których dotyczy postępowanie główne, działających na własny rachunek, lecz w obrębie szpitala jest z kolei zwolniona z podatku VAT na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.
- 26 Należy przypomnieć na wstępie, jak podnosi rząd niemiecki, że zwolnienia, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika (zob. w szczególności wyroki: z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC, Rec. s. I-3017, pkt 20; z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. s. I-6833, pkt 28; z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. s. I-12911, pkt 42). Niemniej wykładnia pojęć zawartych w tym przepisie powinna być zgodna z celami, którym służą te zwolnienia, a także winna pozostawać w zgodzie z wymogami zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT (zob. ww. wyroki: w sprawie Kügler, pkt 29; w sprawie Dornier, pkt 42).
- 27 Ponadto ta zasada ścisłej wykładni nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisanego zwolnień przewidzianych w art. 13 dyrektywy powinny być interpretowane w sposób, który pozbawiałby je skuteczności (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-86/09 Future Health Technologies, Zb.Orz. s. I-5215, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Jak wynika zatem z orzecznictwa Trybunału cel w postaci obniżenia kosztów opieki medycznej i uczynienia jej bardziej dostępną dla obywateli przyświeca zarówno zwolnieniu przewidzianemu w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, jak i zwolnieniu przewidzianemu w lit. c) tego samego ustępu (zob. wyrok z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-249, pkt 23; ww. wyroki: w sprawie Kügler, pkt 29; w sprawie Dornier, pkt 43). Ponadto należy przypomnieć, że zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych czynności, były traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT (ww. wyroki: w sprawie Kügler, pkt 30; w sprawie Dornier, pkt 44).
- 29 Co więcej, pojęcia „opieki medycznej” zawarte w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy oraz „świadczeń opieki medycznej” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy odnoszą się obydwa do świadczeń, które służą diagnozowaniu i w miarę możliwości leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Dornier, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo; wyroki: z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. s. I-5123, pkt 27; z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-262/08 CopyGene, Zb.Orz. s. I-5053, pkt 28).

- 30 Wynika stąd, że świadczenia medyczne, które zostały wykonane w celu ochrony zdrowia, utrzymania bądź przywrócenia dobrego stanu zdrowia ludzi, korzystają ze zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyroki z dnia 20 listopada 2003 r.: w sprawie C-212/01 *Unterpertinger*, Rec. s. I-13859, pkt 40, 41; w sprawie C-307/01 *D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services*, Rec. s. I-13989, pkt 58, 59; a także ww. wyrok w sprawie *L.u.P.*, pkt 29).
- 31 W związku z tym, o ile art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy mają odrębne zakresy stosowania, zakres tych przepisów ma na celu uregulowanie wszystkich zwolnień świadczeń medycznych w znaczeniu ścisłym (zob. ww. wyroki: w sprawie *Kügler*, pkt 36; w sprawie *L.u.P.*, pkt 26; w sprawie *CopyGene*, pkt 27).
- 32 Jednakże w przeciwieństwie do treści art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy treść art. 13 część A ust. 1 lit. c) tejże dyrektywy nie zawiera żadnego odniesienia do działalności ściśle związanej z opieką medyczną, mimo iż przepis ten następuje bezpośrednio po art. 13 część A ust. 1 lit. b). Należy zatem stwierdzić, że zasadniczo artykuł ten nie dotyczy działalności ściśle związanej z opieką medyczną, a pojęcie to nie ma żadnego znaczenia w odniesieniu do wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.
- 33 Co się tyczy możliwości zwolnienia dostawy towarów na mocy tego przepisu, Trybunał stwierdził, że poza drobnym zaopatrzeniem w towary, które są absolutnie niezbędne w czasie świadczenia opieki pacjentom, wydawanie leków i innych towarów, jest fizycznie i ekonomicznie rozdzielne od świadczenia usługi i nie może zatem być przedmiotem zwolnienia na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 23 lutego 1988 r. w sprawie 353/85 *Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu*, Rec. s. 817, pkt 33).
- 34 Wynika stąd, że z wyjątkiem sytuacji, gdy dostawa leków i innych towarów jest absolutnie niezbędna w czasie świadczenia opieki medycznej pacjentom, nie może ona korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.
- 35 W tym względzie, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 46 i 47 opinii nie można zaprzeczyć, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, świadczenia opieki medycznej na rzecz pacjentów w ramach wykonywania zawodów medycznych w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy z jednej strony oraz wydawanie leków cytostatycznych z drugiej strony wpisują się w kontinuum leczenia. Wydawanie produktów leczniczych, takich jak leki cytostatyczne będące przedmiotem postępowania głównego jest bowiem niezbędne w czasie świadczenia opieki pacjentom w ramach ambulatoryjnego leczenia raka, zważywszy, iż w braku tego takie świadczenie byłoby bezprzedmiotowe.
- 36 Jednakże mimo takiego kontinuum leczenia zainteresowani potwierdzili na rozprawie, że leczenie będące przedmiotem postępowania głównego oznacza szereg czynności i etapów, które są wprawdzie powiązane, lecz indywidualnie odrębne. Jak zauważyła zatem rzecznik generalna w pkt 48 i 49 opinii, pacjent otrzymuje, jak się zdaje, różne świadczenia, to znaczy, po pierwsze, świadczenie opieki medycznej udzielane przez lekarza oraz, po drugie, dostawę leków z apteki szpitala zarządzanego przez KD, co uniemożliwia uznanie ich za fizycznie i ekonomicznie nierozdzielne.
- 37 Jednakże z informacji przedstawionych Trybunałowi nie wynika jednoznacznie, że w postępowaniu głównym wydawanie leków może być uznane za fizycznie i ekonomicznie nierozdzielne od świadczeń opieki medycznej w ramach tego leczenia. Takie twierdzenie wymagałoby pogłębionej oceny rozważanego kontinuum leczenia. Z tego punktu widzenia do sądu odsyłającego, który jest wyłącznie właściwy do oceny stanu faktycznego, należy dokonanie koniecznych ustaleń.
- 38 Z zastrzeżeniem tych ustaleń wydawanie leków cytostatycznych w okolicznościach takich jak będące przedmiotem postępowania głównego nie może być uznane za zwolnione z podatku VAT.

- 39 Wniosek ten potwierdza fakt, że produkty farmaceutyczne jako takie znajdują się na wykazie dostaw towarów i usług, które mogą podlegać obniżonym stawkom podatku VAT, zawartym w załączniku H do szóstej dyrektywy i są zatem zasadniczo objęte odrębnym reżimem podatku VAT.
- 40 Wbrew twierdzeniom KD zasada neutralności podatkowej nie może podważyć tego wniosku. Jak wskazała rzecznik generalna w pkt 53 opinii, zasada ta nie może prowadzić do poszerzenia zakresu zwolnienia w braku jednoznacznego oparcia w brzmieniu przepisu. Zasada ta nie jest bowiem normą prawa pierwotnego, od której może zależeć ważność zwolnienia, lecz wskazówką interpretacyjną, którą należy stosować łącznie z zasadą ścisłej wykładni zwolnień (zob. wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-44/11 Deutsche Bank, pkt 45).
- 41 Na pytanie trzecie należy zatem odpowiedzieć, że dostawa towarów takich jak leki cytostatyczne będące przedmiotem postępowania głównego, przepisane w ramach leczenia ambulatoryjnego raka przez lekarzy prowadzących prywatną praktykę w szpitalu nie może być zwolniona z podatku VAT na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, chyba że dostawa ta jest fizycznie i ekonomicznie nierozłączna od zasadniczego świadczenia opieki medycznej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

- 42 Mając na uwadze odpowiedź udzieloną na pytanie trzecie, nie jest konieczne udzielanie odpowiedzi na dwa pierwsze pytania.

W przedmiocie kosztów

- 43 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Dostawa towarów takich jak leki cytostatyczne będące przedmiotem postępowania głównego, przepisane w ramach leczenia ambulatoryjnego raka przez lekarzy prowadzących prywatną praktykę w szpitalu nie może być zwolniona z podatku od wartości dodanej na podstawie 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, zmienionej dyrektywą Rady 2005/92/WE z dnia 12 grudnia 2005 r., chyba że dostawa ta jest fizycznie i ekonomicznie nierozłączna od zasadniczego świadczenia opieki medycznej, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

Podpisy