



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 5 października 2016 r.\*

Odesłanie prejudycjalne — Opodatkowanie — Podatek od wartości dodanej: — Dyrektywa 2006/112/WE — Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym — Artykuł 132 ust. 1 lit. d) — Dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego — Zakres — Osocze z krwi ludzkiej przetworzone i wykorzystane do celów przemysłowych

W sprawie C-412/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE, złożony przez Hessisches Finanzgericht (sąd ds. finansowych w Hesji, Niemcy) postanowieniem z dnia 24 marca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 lipca 2015 r., w postępowaniu:

**TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH**

przeciwko

**Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, D. Šváby, J. Malenovský (sprawozdawca), M. Safjan i M. Vilaras, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 kwietnia 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH przez T. Dennisenę i T. Otto, Rechtsanwälte, oraz przez U. Prinza, Steuerberater,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega, J. Möllera oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu węgierskiego przez M.Z. Fehéra, G. Koósa oraz M. Bóré, działających w charakterze pełnomocników,

\* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 2 czerwca 2016 r.,

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (zwaną dalej „TMD”), spółką prowadzącą ośrodek krwiodawstwa z siedzibą w Niemczech, a Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (urzędem skarbowym w Kassel, Niemcy, zwanym dalej „urzędem skarbowym”) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) prowadzonej przez TMD działalności polegającej na dostawach osocza w celu wytwarzania produktów leczniczych.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Artykuł 2 dyrektywy 2006/112 przewiduje:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

- c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

- 4 Tytuł IX tej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia”, zawiera między innymi rozdział 2, odnoszący się do „Zwolnie[ni] dotycząc[y]ch określonych czynności wykonywanych w interesie publicznym”, i rozdział 4, zatytułowany „Zwolnienia związane z transakcjami wewnątrzspółnotowymi”.

- 5 Artykuł 132 ust. 1 rzeczony dyrektywy, który znajduje się w owym rozdziale 2, stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

- b) opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze;

- c) świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie;

- d) dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego;
  - e) świadczenie usług przez techników dentystycznych w ramach wykonywania ich zawodu, jak również dostarczanie protez dentystycznych przez dentystów oraz techników dentystycznych;
- [...].”

*Prawo niemieckie*

- 6 Paragraf 4 pkt 17 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”), w wersji mającej zastosowanie do postępowania głównego, ma następujące brzmienie:

„Spośród transakcji objętych § 1 ust. 1 pkt 1 z podatku zwolnione są:

[...]

- a) dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego”.

- 7 Paragraf 15 UStG reguluje prawo do odliczenia podatku naliczonego. W wersji mającej zastosowanie do postępowania głównego ma on następujące brzmienie:

„1) Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

- 1. ustawowo należny podatek z tytułu dostaw i innych usług świadczonych na potrzeby jego przedsiębiorstwa przez innego przedsiębiorcę [...].

2) Odliczenie podatku naliczonego jest wyłączone w przypadku podatku z tytułu dostaw, przywozu, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów oraz świadczenia usług, z których przedsiębiorca korzysta w celu dokonania następujących transakcji:

1.

transakcji zwolnionych z podatku;

[...]

3) Wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie ust. 2 nie następuje, jeżeli transakcje

- 1. w przypadkach określonych w ust. 2 zdanie pierwsze pkt 1

- a) są zwolnione z podatku na podstawie § 4 pkt 1–7 [...].

**Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 8 TMD prowadzi ośrodek krwiodawstwa. Jej działalność polega na pobieraniu, w drodze procesu chemicznego, osocza krwi od dawców i mieszaniu go z antykoagulantem, który zawiera między innymi cytrynian sodu. Ta mieszanina jest dalej rozdzielana w wirówce w celu wyodrębnienia określonych składników. Składniki te są gromadzone i następnie w stanie zamrożonym dostarczane do przedsiębiorstw sektora farmaceutycznego.

- 9 W ramach swojej działalności TMD dostarczała ten rodzaj osocza X AG, spółce z siedzibą w Szwajcarii. Spółka ta odbierała osocze od TMD i kierowała je do swoich różnych zakładów produkcyjnych znajdujących się w innych państwach członkowskich Unii w celu wytwarzania produktów leczniczych.
- 10 TMD uznała, że osocze, jakie dostarczała producentom produktów leczniczych, nie wchodziło w zakres zwolnienia dostaw krwi ludzkiej. W deklaracji podatkowej VAT za rok 2008 TMD wniosła do urzędu skarbowego o odliczenie podatku naliczonego w związku z tymi dostawami osocza.
- 11 Natomiast urząd skarbowy uznał, że dostawy osocza do pozostałych państw członkowskich Unii stanowią transakcje zwolnione z VAT i w konsekwencji odmówił odliczenia podatku naliczonego.
- 12 W deklaracjach podatkowych za lata 2009 i 2010, które zaakceptował urząd skarbowy, TMD nie odliczyła podatku naliczonego.
- 13 W dniu 7 grudnia 2012 r. TMD wniosła o zmianę określenia wysokości zobowiązania w podatku VAT za lata 2008–2010. Zwróciła się ona o uznanie prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z dostawami osocza. W uzasadnieniu podniosła, że wewnątrzspółnotowe dostawy osocza, w związku z którymi wniosła ona obecnie o odliczenie podatku naliczonego, nie są zwolnione z opodatkowania na podstawie § 4 pkt 17 lit. a) UStG, ponieważ jej zdaniem w tym przypadku chodziło o dostawy tzw. source plasma (osocza jako materiału źródłowego) do przedsiębiorstw farmaceutycznych w celu frakcjonowania, a następnie wytwarzania produktów leczniczych.
- 14 Urząd skarbowy oddalił wnioski o zmianę decyzją z dnia 7 maja 2013 r., na którą TMD wniosła skargę do sądu odsyłającego.
- 15 W uzasadnieniu skargi TMD podniosła, że dostarczanie osocza w celu wytwarzania produktów leczniczych nie stanowi dostarczania krwi w rozumieniu § 4 pkt 17 lit. a) UStG lub art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112.
- 16 W tych okolicznościach Hessisches Finanzgericht (sąd ds. finansowych w Hesji, Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
  - „1) Czy art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostarczanie krwi ludzkiej obejmuje również dostarczanie osocza uzyskanego z krwi ludzkiej?
  - 2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej: czy ma to również zastosowanie w odniesieniu do osocza, które nie jest bezpośrednio przeznaczone do celów leczniczych, lecz wyłącznie do wytwarzania produktów leczniczych?
  - 3) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej: czy zakwalifikowanie jako »krew« zależy wyłącznie od danego przeznaczenia, czy także od teoretycznej możliwości zastosowania osocza?».

#### **W przedmiocie wniosku o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo**

- 17 Pismem z dnia 13 czerwca 2016 r. TMD złożyła wniosek o otwarcie ustnego etapu postępowania na nowo, zasadniczo na tej podstawie, że opinia rzecznika generalnego w pkt 49 zawiera błąd obiektywny.

- 18 W tym zakresie należy przypomnieć, że statut Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz regulamin postępowania przed Trybunałem nie dają stronom możliwości złożenia uwag w odniesieniu do opinii przedstawionej przez rzecznika generalnego (postanowienie z dnia 4 lutego 2000 r., *Emesa Sugar*, C-17/98, EU:C:2000:69, pkt 2; wyrok z dnia 6 września 2012 r., *Döhler Neuenkirchen*, C-262/10, EU:C:2012:559, pkt 29).
- 19 Prawdą jest, że z art. 83 regulaminu postępowania wynika, iż Trybunał może, w każdej chwili, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, postanowić o otwarciu ustnego etapu postępowania na nowo, w szczególności jeśli uzna, że okoliczności zawisłej przed nim sprawy nie są wystarczająco wyjaśnione, lub jeśli po zamknięciu tego etapu postępowania strona przedstawiła nowy fakt mogący mieć decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia Trybunału, lub też jeśli sprawa ma zostać rozstrzygnięta na podstawie argumentu, który nie był przedmiotem dyskusji między stronami.
- 20 Jednakże Trybunał uznaje, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, że dysponuje wszystkimi informacjami niezbędnymi do rozstrzygnięcia niniejszej sprawy.
- 21 W świetle powyższych rozważań Trybunał uznaje, że nie należy zarządzać otwarcia ustnego etapu postępowania na nowo.

### **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

- 22 Poprzez swoje pytania, które należy przeanalizować łącznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostawy krwi ludzkiej, jakie państwa członkowskie są zobowiązane objąć zwolnieniem na podstawie tego przepisu, obejmują także dostawy osocza uzyskanego z krwi ludzkiej, jeżeli osocze to nie jest przeznaczone bezpośrednio do celów leczniczych, lecz wyłącznie do wytwarzania produktów leczniczych.
- 23 Na podstawie art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112 państwa członkowskie zwalniają dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego.
- 24 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału pojęcia znajdujące się w owym art. 132 stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które służą unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., *VDP Dental Laboratory i in.*, C144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, pkt 44).
- 25 Pojęcie „krwi ludzkiej”, o którym mowa w art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112, nie jest zdefiniowane przez dyrektywę 2006/112.
- 26 W tych okolicznościach ustalenie znaczenia i zakresu tego pojęcia powinno być dokonywane zgodnie z jego zwyczajowym znaczeniem w języku potocznym, przy jednoczesnym uwzględnieniu kontekstu, w którym pojęcie to zostało użyte, i celów uregulowania, którego jest częścią (zob. podobnie wyrok z dnia 25 października 2012 r., *Ketelä*, C-592/11, EU:C:2012:673, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 W odniesieniu do zwyczajowego znaczenia należy zauważyć, że pojęcie „krwi ludzkiej” odwołuje się do elementu ciała ludzkiego składającego się z wielu nieautonomicznych, uzupełniających się składników, których synergiczne działanie umożliwia ukrwienie wszystkich organów i tkanek.
- 28 Jednym z tych składowych elementów jest osocze, czyli płyn, który służy do transportowania innych składników krwi ludzkiej w ciele.

- 29 Przede wszystkim w odniesieniu do ogólnego kontekstu należy przypomnieć, że na podstawie art. 3 ust. 2 lit. c) Karty praw podstawowych Unii Europejskiej zakazane jest wykorzystywanie ciała ludzkiego i jego poszczególnych części jako źródła zysku.
- 30 Następnie, w odniesieniu do celu całości przepisu art. 132 dyrektywy 2006/112 należy przypomnieć, że artykuł ten zmierza do zwolnienia z VAT niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym w celu ułatwienia dostępu do określonych usług oraz dostaw określonych towarów poprzez unikanie nadmiernych kosztów, jakie wynikałyby z ich opodatkowania podatkiem VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., VDP Dental Laboratory i in., C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, pkt 43, 45 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 Wreszcie w odniesieniu do art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112 należy stwierdzić, że ów przepis dotyczy, podobnie jak lit. b), c) i e) tego ustępu, transakcji bezpośrednio związanych z opieką zdrowotną lub o celach leczniczych.
- 32 Zatem zwolnienie dostarczania krwi ludzkiej przewidziane w art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112 należy rozumieć jako mające na celu zagwarantowanie, by dostawa towarów przyczyniających się do opieki zdrowotnej lub o celach leczniczych nie stała się niedostępna ze względu na wygórowany koszt tych towarów, gdyby ich dostawa miała podlegać podatkowi VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., VDP Dental Laboratory i in., C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 Z uwagi na powyższe rozważania dostarczanie krwi ludzkiej, w tym dostarczanie osocza, które stanowi jej składnik, powinno wchodzić w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112, jeżeli dostawa ta bezpośrednio przyczynia się do działalności wykonywanej w interesie ogólnym, czyli gdy osocze jest bezpośrednio wykorzystywane do celów opieki zdrowotnej lub w celach leczniczych.
- 34 Należy jednak przypomnieć, że wyrażenia używane do oznaczenia zwolnień, o których mowa w art. 132 dyrektywy 2006/112, 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. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 28 lipca 2011 r., Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, pkt 23; a także z dnia 22 października 2015 r., Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 35 Wynika z tego, że nie można z kolei objąć zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112 tzw. osocza „przemysłowego”, czyli osocza, którego dostawa nie przyczynia się bezpośrednio do działalności wykonywanej w interesie publicznym, jako że jest ono przeznaczone do włączenia do produkcji przemysłowej, w tym do wytwarzania produktów leczniczych.
- 36 W konsekwencji tylko osocze faktycznie przeznaczone bezpośrednio do celów leczniczych wchodzi w zakres zwolnienia ustanowionego w art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112.
- 37 Jako że korzystanie z tego zwolnienia jest uwarunkowane przypisaniem osocza do określonego rodzaju działalności w interesie ogólnym, okoliczność, iż osocze przeznaczone do wykorzystania przemysłowego teoretycznie może być przedmiotem bezpośredniego użytku w celach leczniczych – nawet jeśli jest dowiedziona – nie może oznaczać, że powinno ono korzystać z systemu zwolnienia przewidzianego w celu ograniczenia kosztu samego osocza faktycznie przypisanego do bezpośredniego użytku w celach leczniczych.
- 38 Z akt przedłożonych Trybunałowi wynika, że osocze takie jak będące przedmiotem postępowania głównego jest przeznaczone nie do celów opieki zdrowotnej lub leczniczych, lecz wyłącznie do celów farmaceutycznych.



- 39 W tych okolicznościach osocze takie nie może wchodzić w zakres zwolnienia ustanowionego w art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112.
- 40 W świetle powyższych rozważań na przedstawione Trybunałowi pytania należy odpowiedzieć, iż art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że dostawy krwi ludzkiej, jakie państwa członkowskie są zobowiązane objąć zwolnieniem na podstawie tego przepisu, nie obejmują dostaw osocza uzyskanego z krwi ludzkiej, jeżeli to osocze nie jest przeznaczone bezpośrednio do celów leczniczych, lecz wyłącznie do wytwarzania produktów leczniczych.

### **W przedmiocie kosztów**

- 41 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:

**Artykuł 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że dostawy krwi ludzkiej, jakie państwa członkowskie są zobowiązane objąć zwolnieniem na podstawie tego przepisu, nie obejmują dostaw osocza uzyskanego z krwi ludzkiej, jeżeli to osocze nie jest przeznaczone bezpośrednio do celów leczniczych, lecz wyłącznie do wytwarzania produktów leczniczych.**

Podpisy