



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 26 września 2013 r.¹

Sprawa C-366/12

**Finanzamt Dortmund-West
przeciwko
Klinikum Dortmund gGmbH**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Podatek VAT — Podawanie leków cytostatycznych pacjentom leczonym ambulatoryjnie — Wyłączenie dotyczące opieki szpitalnej i medycznej oraz działalności towarzyszącej — Kwestia, czy „działalność towarzysząca” musi oznaczać usługi — Kwestia, czy muszą one być świadczone przez osobę świadczącą opiekę szpitalną lub medyczną — Kwestia, czy mogą podlegać zwolnieniu, jeżeli są działalnością towarzyszącą opiece medycznej świadczonej przez podmiot inny niż szpital lub podobna placówka

1. Prawo Unii Europejskiej przewiduje zwolnienie z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) z jednej strony „opieki szpitalnej i medycznej, jak również działalności jej towarzyszącej, wykonywanej przez instytucje zarządzane według prawa publicznego” lub na warunkach porównywalnych „przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze” oraz, z drugiej strony, „świadczenia opieki medycznej w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych”.
2. Występując z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie, niemiecki Bundesfinanzhof (federalny najwyższy sąd finansowy) dąży do ustalenia, jak stosować te wyłączenia, w przypadku gdy leki stosowane w chemioterapii są wydawane w aptece szpitalnej i podawane w ramach leczenia ambulatoryjnego prowadzonego na terenie szpitala, ale przez lekarzy działających w ramach praktyki prywatnej.

Stosowne przepisy prawa Unii

3. Sprawa w postępowaniu głównym dotyczy lat podatkowych 2005 i 2006, gdy w Unii Europejskiej obowiązywała szósta dyrektywa².

1 — Język oryginału: angielski.

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 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23). Dyrektywa ta została zastąpiona 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 przekształciła strukturę i brzmienie szóstej dyrektywy, ale, co do zasady, nie spowodowała istotnych zmian (zob. motyw 3).

4. Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlegała „dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje”. Zgodnie z, odpowiednio, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1, dostawa towarów oznaczała „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel”, a świadczenie usług oznaczało „każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5”³.

5. Artykuł 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy wymagał od państw członkowskich ustalenia standardowej stawki podatku VAT na poziomie nie niższym niż 15%. Państwa członkowskie mogły również zastosować jedną lub dwie stawki obniżone, nie niższe niż 5% w przypadku dostaw i usług z kategorii wymienionych w załączniku H⁴.

6. Zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy państwa członkowskie miały zwolnić („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] [ściśle z nią związaną], wykonywan[ą] 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 w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie”⁵.

7. Artykuł 13 część A ust. 2 lit. b) tej samej dyrektywy stanowi jednak:

„świadczenie usług lub dostawa towarów są wyłączone ze zwolnień przewidzianych w ust. 1 lit. b) [...], 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 od wartości dodanej”⁶.

8. W załączniku H zostały wymienione towary i usługi, które mogły podlegać obniżonym stawkom podatku VAT. Punkt 3 na liście obejmował: „[p]rodukty farmaceutyczne, które zazwyczaj stosowane są w ochronie zdrowia, zapobieganiu chorobom oraz do celów medycznych [...]”⁷.

Stosowne przepisy prawa niemieckiego

9. Zgodnie z § 1 ust. 1 zdanie pierwsze Umsatzsteuergesetz 2005 (ustawy o podatku obrotowym z 2005 r., zwanej dalej „UStG”), podatkowi obrotowemu (to jest podatkowi VAT) podlegają dostawy oraz inne usługi, które przedsiębiorca świadczy odpłatnie na terytorium kraju w ramach swojego przedsiębiorstwa”. Paragraf 3 pkt 1 definiuje dostawy towarów dokonywane przez przedsiębiorcę jako

3 — Zobacz art. 2 ust. 1 lit. a), art. 14 ust. 1 i art. 24 ust. 1 dyrektywy 2006/112.

4 — Zobacz art. 96–99 dyrektywy 2006/112.

5 — Zobacz art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112. W wersji angielskiej w obu przepisach użyty jest termin „medical care”, podczas gdy w innych wersjach językowych użyto innych terminów. Trybunał uznał jednak, że ich znaczenie jest identyczne w obu przypadkach: zob. wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. s. I-12911, pkt 46–50.

6 — Zobacz art. 134 dyrektywy 2006/112.

7 — Zobacz pkt 3 załącznika III do dyrektywy 2006/112.

„dostawy, w których przedsiębiorca lub upoważniona przez niego strona trzecia upoważnia odbiorcę lub stronę trzecią upoważnioną przez odbiorcę do rozporządzania towarami we własnym imieniu (przeniesienie prawa do rozporządzania)”, a § 3 ust. 9 definiuje usługi jako „transakcje, które nie stanowią dostaw towarów”.

10. W § 4 są wymienione zwolnienia z podatku VAT. W okresie będącym przedmiotem sporu punkt 14 wyłączał „transakcje związane z wykonywaniem zawodu lekarza, dentysty, zawodów paramedycznych, fizjoterapeuty lub położnej lub z prowadzeniem podobnej zawodowej działalności medycznej [...]”, podczas gdy punkt 16 zwalniał, z zastrzeżeniem pewnych warunków, „transakcje ściśle związane z działalnością szpitali”.

11. W spornych latach § 116 Sozialgesetzbuch Buch V (piątej księgi kodeksu ubezpieczeń społecznych, zwanej dalej „SGB V”) stanowił, że lekarze szpitalni (nieakredytowani w ramach systemu ubezpieczenia zdrowotnego) po ukończeniu odpowiedniego szkolenia mogą za zgodą podmiotu prowadzącego szpital zostać upoważnieni do świadczenia opieki medycznej w ramach tego systemu. Zgodnie z § 116a akredytowane szpitale prowadzące działalność w zakresie odpowiednich specjalizacji mogą przy pomocy takich lekarzy świadczyć opiekę medyczną w ramach tego systemu ubezpieczenia, w obszarach, w których stwierdzono braki w zakresie opieki medycznej, w zakresie i w czasie niezbędnym do pokrycia owych braków.

Okoliczności faktyczne, postępowanie główne i przedstawione pytania

12. Klinikum Dortmund gGmbH (zwana dalej „Klinikum Dortmund”) jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością użyteczności publicznej prowadzącą szpital. W spornych latach spółka ta dysponowała upoważnieniem zgodnie z § 116a SGB V, na podstawie którego była ona uprawniona obok leczenia stacjonarnego również do leczenia ambulatoryjnego. Leczenie ambulatoryjne prowadzone było ponadto także przez zatrudnionych w Klinikum Dortmund lekarzy, którzy zgodnie z § 116 SGB V prowadzili działalność na podstawie tzw. osobistego upoważnienia.

13. Klinikum Dortmund prowadziła leczenie chorych na raka w ramach tzw. chemioterapii. Podawane pacjentom przy tej okazji leki cytostatyczne były wytwarzane w przyszpitalnej aptece indywidualnie dla każdego pacjenta na podstawie recepty wydanej przez lekarza. W przypadkach, w których leki cytostatyczne były wydawane pacjentom szpitalnym oraz w ramach opieki medycznej świadczonej na terenie szpitala, zwolnienie dostaw tych leków z podatku VAT nie jest podważane.

14. Leiki cytostatyczne wytwarzane przez Klinikum Dortmund stosowano ponadto również w ramach ambulatoryjnej opieki medycznej świadczonej w szpitalu przez lekarzy w ramach ich działalności prywatnej, i również zakładano ich zwolnienie z podatku VAT. Jednakże organ podatkowy uznał, na podstawie nowych regulacji administracyjnych (które nie są wiążące dla sądów), że od 2005 r. odpłatne wydawanie leków dla pacjentów z guzem nowotworowym w przypadku leczenia ambulatoryjnego podlegało opodatkowaniu. Organ podatkowy dokonał w związku z tym korekty deklaracji Klinikum Dortmund w zakresie podatku VAT, doliczając podatek należny, ale pozwalając na odliczenie stosownego podatku naliczonego. (Wydaje się, że bezsporne pozostaje, że gdyby te same leki były podawane przez tych samych lekarzy prowadzących działalność na własny rachunek w prywatnym gabinecie lekarskim, a nie w ramach osobistego upoważnienia na mocy § 116 SGB V, wydawanie leków nie podlegałoby zwolnieniu z podatku VAT).

15. Odwołanie Klinikum Dortmund od takiej korekty deklaracji zostało uwzględnione przez sąd pierwszej instancji, a organ podatkowy złożył kasację do sądu odsyłającego, który wnosi o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie następujących pytań:

„1) Czy działalność towarzysząca 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 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 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?”.

16. Klinikum Dortmund, rząd niemiecki oraz Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie. Podczas rozprawy, która odbyła się w dniu 13 czerwca 2013 r., te same strony przedstawiły ustne uwagi i odpowiedziały na wiele pytań postawionych przez Trybunał na piśmie.

Ocena

W przedmiocie pytania pierwszego

17. Wszystkie strony, które przedstawiły swoje uwagi, uważają, że wyrażenie „działalność towarzysząca” użyte w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy obejmuje zarówno dostawy towarów, jak i świadczenie usług. Zgadzam się z tym.

18. Przyznaję, że mogą być pewne wątpliwości co do tego na płaszczyźnie językowej. W kilku wersjach językowych⁸ użyte jest słowo, które odpowiada określeniu „działalność”, które może być rozumiane jako odnoszące się bardziej do świadczenia usług niż dostaw towarów, podczas gdy w większości wersji językowych⁹ użyte jest określenie, które bardziej odpowiada określeniu „transakcje”, które łatwiej można odnieść do obu rodzajów dostaw. Jeżeli jednak „działalność” ma podlegać zwolnieniu z podatku VAT, wynika z tego, że określenie to dotyczy czegoś, co w przeciwnym wypadku musiałoby podlegać takiemu opodatkowaniu. A, według przepisów, wyłącznie transakcje (które mogą być dostawami towarów lub usług, ale nie mogą być jednym i drugim jednocześnie), mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT.

19. Pierwotny projekt szóstej dyrektywy przedłożony przez Komisję odnosił się, we wszystkich wersjach językowych, do „świadczenia usług szpitalnych i medycznych oraz towarzyszących im dostaw towarów”¹⁰. Nie ma żadnych podstaw do twierdzenia, że zmiana brzmienia w wersji ostatecznej przyjętej przez Radę miała na celu wyłączenie dostaw towarów. Gdyby takie było zamierzenie, z pewnością zostałoby wyrażone w bardziej jednoznaczny sposób. Przeciwnie, bardziej prawdopodobne wydaje się, że zamierzeniem było uwzględnienie zarówno świadczenia usług, jak i dostaw towarów.

20. Prawdą jest, że przynajmniej w wersji hiszpańskiej brzmienie art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wydaje się być wyraźniej ograniczające: „prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas”. Dosłowne odczytanie tej wersji¹¹ może sugerować, że fragment ten dotyczy wyłącznie świadczenia usług.

21. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sformułowania użytego w jednej z wersji językowych przepisu prawa Unii nie można traktować jako jedynej podstawy jego wykładni lub przyznawać mu w tym zakresie pierwszeństwa względem innych wersji językowych. W przypadku rozbieżności między poszczególnymi wersjami językowymi przepis musi być interpretowany przez odniesienie do celu

8 — Poza wersją angielską zob. np. wersja w języku węgierskim, maltańskim i szwedzkim.

9 — W tym we wszystkich pięciu wersjach językowych, z wyjątkiem angielskiej, w których szósta dyrektywa została pierwotnie przyjęta: duńskiej, niderlandzkiej, francuskiej, niemieckiej i włoskiej.

10 — Dz.U. C 80, s. 1, art. 14 ust. 1 lit. b).

11 — Dosłownie: „świadczenie usług hospitalizacyjnych i związanych z opieką zdrowotną i inne [to jest inne usługi] bezpośrednio z nimi związane”.

i ogólnej logiki aktu, którego część stanowi¹². W tym przypadku art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy wprowadza zwolnienia „niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym”. Jeżeli w interesie publicznym leży zwolnienie świadczenia usług towarzyszących opiece szpitalnej i medycznej, to również w interesie publicznym leży zwolnienie dostaw towarów równie ściśle z nimi związanych. Moim zdaniem więc hiszpańska wersja tego postanowienia nie może być traktowana jako nadrzędna wobec innych wersji.

22. Wątpliwości samego sądu odsyłającego wynikają w szczególności z dwóch wyroków Trybunału – w sprawach połączonych Ygeia¹³ oraz w sprawie CopyGene¹⁴ – gdzie fragmenty dotyczące „działalności towarzyszącej”, o której mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, sugerują, że „działalność towarzysząca” musi oznaczać świadczenie usług.

23. Jak jednak wskazano w uwagach przedstawionych Trybunałowi, orzeczenia te odnosiły się do faktycznych sytuacji, które dotyczyły wyłącznie świadczenia usług, co wyjaśnia użycie takich a nie innych sformułowań. Co więcej, w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu¹⁵ Trybunał prowadził postępowanie z wyraźnym założeniem, że dostawy towarów kwalifikują się do zwolnienia na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, nawet jeśli zwolnienie nie mogłoby zostać uzasadnione na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. c).

24. W związku z tym uważam, że wyrażenie „działalność towarzysząca” użyte w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy obejmuje zarówno świadczenie usług, jak i dostawy towarów.

W przedmiocie pytania drugiego

25. Klinikum Dortmund i Komisja uważają, że dostawa nie musi być prowadzona przez osobę świadczącą „opiekę szpitalną i medyczną”, aby podlegać zwolnieniu dla „działalności towarzyszącej” zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

26. Rząd niemiecki wyraża odmienny pogląd. Wskazując na brzmienie postanowienia (opieka szpitalna i medyczna oraz działalność jej towarzysząca „wykonywana przez” określonych, zdefiniowanych świadczeniodawców) oraz utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym zwolnienia z podatku VAT podlegają wykładni ścisłej, dowodzi on, że zarówno opieka, jak i działalność towarzysząca muszą być wykonywane przez tę samą osobę.

27. Nie podzielam tego przekonania. Sporny fragment mówi po prostu o tym, że oba rodzaje świadczeń muszą być prowadzone przez świadczeniodawców odpowiadających określonej definicji¹⁶. Nie określa natomiast, że świadczeniodawcą musi być w obu przypadkach jeden i ten sam podmiot. Również utrwalone orzecznictwo Trybunału nie mówi wyłącznie o tym, że określenia używane do wyszczególnienia zwolnień wymagają ścisłej wykładni. Dodaje bowiem, że interpretacja tych pojęć musi być zgodna z celami owych zwolnień oraz że powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Wykładnia ścisła nie oznacza zatem, że pojęcia użyte w rozpatrywanych przepisach mają być interpretowane w sposób pozbawiający zwolnienia zamierzonego skutku¹⁷. I, jak Trybunał orzekł w sprawie Komisja przeciwko Francji¹⁸, zwolnienie działalności towarzyszącej opiece szpitalnej i medycznej ma na celu zagwarantowanie, że

12 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C-41/09 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-831, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz również wyrok z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-296/95 EMU Tabac i in., Rec. s. I-1605, pkt 36.

13 — Wyrok z dnia 4 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04, Zb.Orz. s. I-10373, pkt 25.

14 — Wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-262/08, Zb.Orz. s. I-5053, pkt 40.

15 — Wyrok z dnia 23 lutego 1988 r. w sprawie C-353/85, Rec. s. 817, pkt 33–35.

16 — Zobacz również analiza tabelaryczna w pkt 27 mojej opinii w ww. w przypisie 14 sprawie CopyGene.

17 — Niedawny przykład zob. wyrok z dnia 15 listopada 2012 r. w sprawie C-174/11 Zimmermann, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo.

18 — Wyrok z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99, Rec. s. I-249, pkt 23.

korzyści płynące z takiej opieki nie zostaną zniweczone wyższymi kosztami jej świadczenia, co miałyby miejsce w przypadku, gdyby działalność towarzysząca podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT. Odmowa zwolnienia uzasadniona wyłącznie tym, że opieka i działalność towarzysząca nie są świadczone przez jedną i tę samą osobę, stałyby w sprzeczności z tym zamierzeniem. Wreszcie, w tym samym wyroku Trybunał uznał, że przekazanie próbki krwi z jednego laboratorium do drugiego jest działaniem „towarzyszącym” analizie przeprowadzanej przez to drugie laboratorium oraz że wymaga takiego samego podejścia w zakresie dotyczącym podatku VAT, zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy. Jasne jest więc, że aby podmiot wykonujący działalność towarzyszącą mógł skorzystać ze zwolnienia, Trybunał nie wymaga, by był to ten sam podmiot co podmiot sprawujący opiekę.

28. Rząd niemiecki utrzymuje również, że zwolnieniu może podlegać wyłącznie działalność wykonywana przez „instytucje zarządzane według prawa publicznego lub na warunkach społecznych porównywalnych z prawem publicznym, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze” oraz że lekarze, których dotyczy postępowanie główne, nie mieszczą się w tej definicji.

29. Jak słusznie wskazuje Komisja, uwaga ta odnosi się właściwie do kolejnego pytania.

W przedmiocie pytania trzeciego

30. Sąd krajowy chciałby ustalić w istocie, czy „działalność towarzysząca” może podlegać zwolnieniu zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, jeżeli opieka, z którą jest związana, sama podlega zwolnieniu nie na mocy tego samego postanowienia, lecz na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. c). Klinikum Dortmund uważa, że tak, natomiast rząd niemiecki i Komisja, że nie.

31. Sporna działalność polega na wydawaniu leków przez Klinikum Dortmund, a opieka, z którą jest związana, świadczona jest przez lekarzy prowadzących działalność na własny rachunek. Wygląda na to, że w postępowaniu głównym oraz we wszystkich uwagach przedstawionych Trybunałowi przyjęto, iż rozpatrywana opieka świadczona przez takich lekarzy kwalifikuje się do zwolnienia z podatku VAT na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, a nie na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. b), i z tym się zgadzam.

32. Jak wskazuje Komisja, postanowienia te przewidują odrębne zwolnienia w odniesieniu do świadczenia opieki medycznej. Są one określane nie na podstawie charakteru usługi, lecz okoliczności, w jakich jest świadczona.

33. Prawdą jest, że Trybunał kilkakrotnie stwierdzał w tej kwestii, że kryterium właściwym do jasnego rozróżnienia tych dwóch zwolnień jest w mniejszym stopniu charakter usługi, lecz raczej miejsce, w którym usługa ta jest świadczona¹⁹. Moim zdaniem jednak nie można przyjąć, że stwierdzenie to oznacza, że świadczenie usług medycznych musi podlegać postanowieniom art. 13 część A ust. 1 lit. b) w każdym przypadku, gdy są one świadczone *na terenie* zdefiniowanej w tym postanowieniu instytucji lub placówki, jeżeli usługi takie nie są jednocześnie świadczone *przez* taką instytucję lub placówkę. W tym kontekście sformułowanie „wykonywane przez” jest jasne i jednoznaczne.

19 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. s. I-5123, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo; ww. w pkt 14 wyrok w sprawie CopyGene, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo.

34. Prawdą jest również, że w stosunku do dość podobnej sytuacji, o której mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. g)²⁰, Trybunał utrzymuje, że określenia „instytucja” i „organizacja” nie wykluczają osób fizycznych²¹. Artykuł 13 część A ust. 1 lit. b) odnosi się jednak do instytucji, szpitali, ośrodków i placówek, podczas gdy art. 13 część A ust. 1 lit. c) odnosi się do wykonywania zawodów, co może dotyczyć wyłącznie osób fizycznych. Różni się to od sytuacji, o której mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. g), która nie ma odpowiednika w art. 13 część A ust. 1 lit. c). Różnica ta wydaje się przemawiać przeciwko tak szerokiemu interpretowaniu art. 13 część A ust. 1 lit. b), jak art. 13 część A ust. 1 lit. g). Jednak nawet przy założeniu, że państwa członkowskie mogą traktować lekarzy prowadzących indywidualną praktykę medyczną jako „oficjalnie uznane placówki” świadczące usługi „na warunkach społecznych porównywalnych z [tymi dotyczącymi organizacji zarządzanych według prawa publicznego]”, w postanowieniu odsyłającym ani w żadnych uwagach nie zaznaczono, że lekarze, których dotyczy spór, byli traktowani jako takie „oficjalnie uznane placówki”. Z tego, co zostało powiedziane podczas rozprawy, wynika bowiem, że uprawnienie przyznane na mocy § 116 SGB V dotyczyło wyłącznie możliwości świadczenia opieki medycznej w ramach systemu ubezpieczenia zdrowotnego i pozostawało bez jakiegokolwiek innego wpływu na status lekarzy.

35. W związku z tym w dalszej części będę się opierać na założeniu, że opieka świadczona w przedmiotowej sprawie przez lekarzy działających samodzielnie, mimo iż jest świadczona na terenie szpitala, podlega zwolnieniu na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.

36. Z brzmienia art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wyraźnie wynika, że gdy opieka szpitalna lub medyczna podlega zwolnieniu na mocy tego postanowienia, działalność jej towarzysząca podlega takiemu samemu zwolnieniu. A contrario można wysnuć wniosek, że gdy opieka medyczna podlega zwolnieniu na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. c), który nie wspomina o działalności towarzyszącej, zwolnienie nie dotyczy niczego innego poza samym świadczeniem opieki.

37. W tej kwestii w wyroku w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu²² Trybunał orzekł, że „poza drobnym zaopatrzeniem w towary, które są absolutnie niezbędne w czasie świadczenia opieki, wydawanie leków i innych towarów, takich jak okulary korekcyjne przepisane przez lekarza lub przez inne, uprawnione do tego osoby, może być fizycznie i ekonomicznie rozdzielne od świadczenia usługi”.

38. Sprawa ta dotyczyła w szczególności wydawania przepisanych okularów, a Trybunał w taki sam sposób podszedł do podawania przepisanych leków. W rozważanych okolicznościach stawianie diagnozy (włączając wszelkie drobne i absolutnie niezbędne dostawy towarów – takie jak, prawdopodobnie, podawanie kropeł do oczu w celu rozszerzenia źrenic) i recepta stanowią jedno świadczenie podlegające zwolnieniu, o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy. To samo miałyby prawdopodobnie zastosowanie do dostaw wszelkich artykułów (takich jak np. maści czy bandaż) niezbędnych do konkretnego leczenia prowadzonego przez lekarza w ramach konsultacji. Inaczej jest w przypadku wydawania przez optyka lub farmaceutę artykułów przepisanych przez lekarza, co stanowi odrębną dostawę niepodlegającą takiemu zwolnieniu.

39. Gdyby jednak leki wydawane w spornych okolicznościach, których dotyczy niniejsza sprawa, podlegały zwolnieniu, wydaje mi się, że zwolnienie takie obejmowałoby wszystkie leki wydawane na receptę, gdyż przepisanie przez lekarzy leków, które mają zostać wykonane przez farmaceutę, musi, co do zasady, być każdorazowo traktowane jako działanie towarzyszące świadczonej przez lekarzy opiece medycznej. Nie byłoby to jednak zgodne z wyrokiem w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu

20 — Który zwalnia „dostawy towarów i świadczenie usług ściśle związanych z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej, łącznie z usługami świadczonymi na rzecz domów starców, przez instytucje prawa publicznego i inne organizacje uznane za charytatywne przez zainteresowane państwa członkowskie”.

21 — Wyżej wymieniony w przypisie 17 wyrok w sprawie Zimmermann, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo.

22 — Wyżej wymieniony w przypisie 15 wyrok, pkt 33.

Królestwu. Ponadto jasne jest, że produkty farmaceutyczne „stosowane w [...] leczeniu oraz do celów medycznych” (opis, który wydaje się trafniejszy w stosunku do leków przepisywanych przez lekarza niż leków dostępnych bez recepty) co do zasady podlegają zwolnieniu z podatku VAT, gdyż w przeciwnym razie nie byłyby wymienione w załączniku H do szóstej dyrektywy.

40. Co do zasady więc wydaje mi się, że odpowiedź na pytanie trzecie musi zasadniczo brzmieć tak, że dostawa leków na podstawie recepty wydanej w ramach świadczenia opieki medycznej nie może podlegać zwolnieniu na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, jeżeli opieka, której towarzyszy, sama nie podlega zwolnieniu na mocy wspomnianego przepisu, ale na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. c).

41. Nie musi z tego jednak koniecznie wynikać, że w szczególnych okolicznościach postępowania głównego dostawa leków nie może podlegać zwolnieniu zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. c). Dostawa ta mogłaby prawdopodobnie być traktowana nie jako „działalność towarzysząca”, ale jako dostawa, „która jest absolutnie niezbędna w czasie świadczenia opieki” i nie jest „fizycznie i ekonomicznie rozdzielną od świadczenia usługi”, aby posłużyć się słowami Trybunału z wyroku w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu²³.

42. Wariant tej możliwości może być taki, że dostawa i podanie leków powinny być traktowane, znów używając słów Trybunału, jako „tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny”²⁴. Lub też, być może, dostawa i podanie leków powinno być traktowane jako zależne od głównej usługi w takim sensie, że „nie stanowi celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego usługodawcy”; mogłoby to mieć zastosowanie do „świadczeni[a] usług, które logicznie wpisują się w ramy dostarczania usług opieki szpitalnej i medycznej i które w procesie świadczenia tych usług stanowią etap niezbędny, aby osiągnąć cele terapeutyczne, którym te ostatnie służą”²⁵.

43. Inną możliwością może być konieczność zastosowania wobec dostawy takich samych zasad związanych z podatkiem VAT niezależnie od tego, czy leki były podawane w trakcie leczenia szpitalnego czy ambulatoryjnego, tak aby zapewnić przestrzeganie zasady neutralności fiskalnej właściwej dla systemu podatku VAT, która zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wyklucza różne traktowanie dla celów związanych z podatkiem VAT podobnych, konkurencyjnych wobec siebie, dostaw²⁶.

44. Każda ocena takich możliwości musi opierać się raczej na większej ilości informacji dotyczących okoliczności leczenia niż zawarte w postanowieniu odsyłającym. Wszystkie niezbędne ustalenia faktyczne muszą zostać oczywiście dokonane przez właściwy sąd krajowy, ale Trybunał poprosił strony o rozważenie podczas rozprawy znaczenia wielu kwestii, takich jak między innymi dokładny charakter świadczonej opieki medycznej i tożsamość świadczeniodawcy, pytania, czy opieka ta mogłaby być świadczona bez dostawy leków będącej przedmiotem sporu oraz tożsamość osoby, na którą przeniesiono prawo do rozporządzania lekami jako na właściciela (innymi słowy, odbiorcy dostawy).

45. Z odpowiedzi stron wynioskowałam, że istnieje zgoda co do tego, że na przedmiotowe leczenie składa się szereg powiązanych czynności. Lekarz przeprowadza precyzyjną diagnozę stanu pacjenta i określa recepturę leku cytostatycznego odpowiednią do leczenia konkretnego przypadku chorobowego; wspólnie z pacjentem opracowywany jest schemat leczenia; lekarz przepisuje cytostatyki, który następnie jest przygotowywany przez aptekę; lek poddawany jest weryfikacji i w stosownych przypadkach, w celu złagodzenia skutków ubocznych może zostać uzupełniony lekami dodatkowymi;

23 — Zobacz pkt 37 i przypis 22 powyżej.

24 — Bardzo aktualny przykład, zob. wyrok z dnia 21 lutego 2013 r. w sprawie C-18/12 Žamberk, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo.

25 — Zobacz na przykład ww. w przypisie 14 wyrok w sprawie CopyGene, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo.

26 — Zobacz na przykład ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie L.u.P., pkt 24, 32.

następnie lek ten jest podawany pacjentowi przez personel medyczny pod nadzorem lekarza, lub też lekarz informowany jest o wszelkich problemach, które mogą wymagać jego interwencji; na każdym etapie może zaistnieć konieczność skorygowania przez lekarza dawki lub składu podawanych leków lub zmiany schematu leczenia.

46. Z tego opisu jasno wynika, że istnieje pewne kontinuum leczenia, które obejmuje zarówno „świadczenie opieki medycznej w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych”, jak i wydawanie leków. Oczywiście jest również, że bez wydawania leków opieka medyczna byłaby pozbawiona sensu; wydawanie leków jest więc „absolutnie niezbędne w czasie świadczenia opieki”.

47. Równocześnie jednak trudno mi uznać, że wydawanie leków nie jest „fizycznie i ekonomicznie rozdzielne od świadczenia [opieki medycznej]” lub że jest „tak ściśle związane [z opieką medyczną], że tworzą [one] obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny”.

48. W tej kwestii koniecznie należy rozważyć, kto i komu dostarcza leki. Pytanie to zostało poruszone podczas rozprawy i, choć przyznano, że w niemal wszystkich przypadkach płatności dokonała prywatna lub publiczna instytucja ubezpieczeń zdrowotnych, wyglądało na to, że istniała zgoda co do tego, że to pacjent nabywa „prawo do rozporządzania [lekami] w charakterze właściciela”. Ani lekarz, ani instytucja ubezpieczeń zdrowotnych nie może narzucić pacjentowi przyjęcia podawanych leków. W rezultacie nie można uznać, że przekazanie pacjentowi dostawy leków stanowi nieodłączną część świadczonej opieki medycznej. Wydaje się więc konieczne przyjęcie założenia, że pacjent otrzymuje więcej niż jedno świadczenie: świadczenie opieki medycznej od lekarza i personelu medycznego oraz dostawę leków od przyszpitalnej apteki.

49. W przypadku, gdy odrębne dostawy prowadzone są przez odrębne osoby, wydaje się nieuniknione stwierdzenie, że dostawy takie nie mogą „tworzyć obiektywnie jedn[ego] niepodzielne[go] świadczeni[a] gospodarcze[go], którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny”. Mogą być (i rzeczywiście wygląda na to, że są) „działalnością towarzyszącą”, a takie bliskie powiązanie kwalifikuje dostawy leków do zwolnienia, gdy powiązane świadczenie opieki medycznej podlega zwolnieniu na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, ale nie, gdy podlega zwolnieniu na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. c). W tym względzie rozdzielenie osoby dostarczającej leki i osoby świadczącej opiekę medyczną musi, w moim mniemaniu, uniemożliwiać łączne traktowanie tych dwóch przypadków jako jednego świadczenia, niezależnie od tego, że realizacja celu każdego z tych świadczeń jest wykluczona w przypadku, gdy świadczenie takie realizowane jest bez drugiego świadczenia – w przeciwieństwie na przykład do sytuacji analizowanej w sprawie *Deutsche Bank*²⁷, w której dwie porównywalnie powiązane ze sobą dostawy realizowane były przez tego samego podatnika.

50. Podobne rozumowanie prowadzi mnie do opinii, że dostawa leków nie może być uważana za „pomocnicze względem świadczenia głównego, [gdyż] nie stanowi celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego usługodawcy”. Jeżeli lekarz świadczy usługi polegające na diagnozie, wystawianiu recept i nadzorze, przedstawione w odpowiedzi na pytania Trybunału, nienaturalne byłoby stwierdzenie, że leki podawane zostały dostarczone – przez inną osobę – jako „środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego”. Logicznie rzecz biorąc dostawa leków jest ściśle powiązana z usługami lekarza, ale jest w dostrzegalny sposób od nich odrębna i nie jest środkiem służącym jak najlepszemu skorzystaniu z nich (lub skorzystania z nich na lepszych warunkach, w bardziej dosłownym powtórzeniu sformułowania użytego przez Trybunał w języku, w jakim prowadzone były rozważania, tj. w języku francuskim). Można by było nawet wyobrazić sobie, że dostawa leków jest aspektem mającym dla pacjenta znaczenie nadrzędne oraz że diagnoza, przepisanie leków i nadzór nad ich podawaniem jest środkiem służącym do skorzystania z tej dostawy na jak najlepszych warunkach.

27 — Wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-44/11, pkt 20–29; zob. również moja opinia w tej sprawie, pkt 26–32.

51. Pozostaje zastanowić się, czy zasada neutralności podatkowej wymaga wyciągnięcia innych wniosków.

52. Zgadzam się z Komisją, że nie.

53. Zasada ta nie może rozszerzać zakresu zwolnienia, jeżeli brak jest wyraźnego sformułowania, które mogłoby mieć taki skutek. Nie jest to przepis prawa pierwotnego, ale zasada wykładni, którą należy stosować równocześnie z zasadą ścisłej wykładni zwolnień²⁸.

54. W tej kwestii postanowienia art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy wprowadzają wyraźne rozróżnienie pomiędzy opieką wykonywaną przez organizacje i oficjalnie uznane placówki działające na porównywalnych warunkach społecznych a opieką świadczoną przez inne osoby lub na innych warunkach społecznych w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych.

55. Ponieważ zatem w szóstej dyrektywie rozróżnienie jest wyraźnie wskazane, nie powinno ustępować przed zasadą wykładni, która jest podrzędna w stosunku do aktu legislacyjnego.

56. Niemniej jednak państwo członkowskie może nadal móc przeciwdziałać zagrożeniu, jakim jest wypaczenie konkurencji poprzez skorzystanie z możliwości określania warunków „w celu [zapobieżenia] [...] nadużyciom” zgodnie z art. 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy lub też niewyrażenia zgody, zgodnie z art. 13 część A ust. 2 lit. b), na zwolnienia dostaw, które w przeciwnym wypadku podlegałyby zwolnieniu na mocy art. 13 część A ust. 1 lit. b), jeżeli ich głównym celem jest „osiągnięcie dodatkowego dochodu [...] poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętych podatkiem [VAT]”. Każdy taki krok pociągałby jednak za sobą ograniczenie zwolnienia transakcji będących działalnością towarzyszącą opiece szpitalnej i medycznej w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b), bez rozszerzania go na działalność towarzyszącą świadczeniu opieki medycznej w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. c). Innymi słowy, pociągałby za sobą nałożenie podatku, który obecnie nie obowiązuje, zamiast rozszerzać zakres zwolnień z podatku VAT.

57. Przyznaję, że wniosek, do jakiego dochodzę (że dostawa leków może podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT bądź być z niego zwolniona, w zależności od kontekstu, w jakim leki są podawane), może wydawać się sprzeczny z intuicją. Jednakże stwierdzenie, że celem art. 13 część A ust. 1 lit. c) jest, tak jak art. 13 część A ust. 1 lit. b), uwzględnienie działalności towarzyszącej omawianej opiece, byłoby doszukiwaniem się w pierwszym z wymienionych postanowień słów, których w nim nie ma. Trzeba przyznać, że w rezultacie w przepisach może istnieć pewna luka. Jeżeli tak, jest to kwestia ustawodawstwa. Nie wydaje mi się jednak słuszne rozciąganie motywów wyroku Trybunału w sprawie Komisja przeciwko Francji²⁹ na wszystkie sprawy, w których koszty mogłyby zostać podwyższone w rezultacie opodatkowania podatkiem VAT, gdy brak jest wyraźnego zamierzenia legislacyjnego, które miałyby taki właśnie skutek.

28 — Zobacz ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie Deutsche Bank, pkt 45.

29 — Wyżej wymieniony w przypisie 18 wyrok, pkt 27 powyżej.

Wnioski

58. W świetle wszystkich powyższych rozważań wyrażam opinię, iż na pytanie podniesione przez Bundesfinanzhof Trybunał powinien odpowiedzieć w następujący sposób:

- 1) Pojęcie „działalności towarzyszącej”, zawarte w 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 – obejmuje dostawy towarów, jak również świadczenie usług.
- 2) Aby działalność mogła zostać zakwalifikowana do zwolnienia jako działalność towarzysząca opiece szpitalnej lub medycznej zgodnie z art. 13 część A ust. 1 lit. b) dyrektywy 77/388/EWG, dostawa nie musi być dokonywana przez osobę świadczącą opiekę.
- 3) Dostawy towarów lub świadczenie usług, które:
 - (i) są ściśle związane ze świadczeniem opieki medycznej przy wykonywaniu zawodów medycznych i paramedycznych w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. c) dyrektywy 77/388/EWG,
 - (ii) są fizycznie i ekonomicznie rozdzielne od świadczenia takiej opieki medycznej, i
 - (iii) nie są działalnością towarzyszącą opiece szpitalnej i medycznej w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) tej samej dyrektywy

nie podlegają zwolnieniu na mocy żadnego z tych dwóch przepisów.