

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 13 marca 2014 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) – Dostawa towarów – Wydawanie leków cytostatycznych w ramach leczenia ambulatoryjnego – świadczenie usług przez różnych podatników – Artykuł 13 cz. 1 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. Ilešić, prezes izby, C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh (sprawozdawca), C. Toader i E. Jarašinas, 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, działającego 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.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 cz. 1 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 dyrektywy 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 świadczania 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 cz. 1 A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy stanowi:

„Nie naruszają 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) opiekę szpitalną i medyczną, jak również działalność jej towarzyszącą [ciężko z nią związaną], wykonywaną 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 cz. 1 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), jeżeli:

- 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 działalno?ci w celach u?yteczno?ci publicznej, charytatywnej lub religijnej. Przedsi?biorstwa handlowe dzia?aj?ce w takich celach s? pod pewnymi warunkami uwa?ane za prowadz?ce dzia?alno?? w okre?lonym celu daj?c? prawo do korzy?ci podatkowych („Zweckbetrieb”). Paragraf 67 ordynacji podatkowej definiuje warunki, w których re?im ten znajduje zastosowanie w przypadku szpitali.

15 W sekcji 100 Umsatzsteuerrichtlinien 2005 (wytycznych z 2005 r. dotycz?cych podatku obrotowego, BGBl. 2004 I, numer specjalny 3/2004,) stanowi? w szczeg?lno?ci w odniesieniu do „dzia?alno?ci ?cis?e zwi?zanej” z opiek? szpitaln? i medyczn?:

„1. Za dzia?alno?? ?ci?le zwi?zan? z dzia?alno?ci? instytucji, o których mowa w § 4 ust. 16 UStG, uznaje si? dzia?alno??, która zwyczajowo jest charakterystyczna i nieodzowna, prowadzona jest systematycznie i co do zasady w ramach bie??cej dzia?alno?ci, b?d?c z t? dzia?alno?ci? bezpo?rednio lub po?rednio zwi?zana [...]. Zasadniczym celem tej dzia?alno?ci nie mo?e by? osi?gni?cie dodatkowego dochodu na rzecz tych instytucji poprzez dzia?alno?? b?d?c? w bezpo?redniej konkurencji z obj?t? podatkiem dzia?alno?ci? innych przedsi?biorstw. W rezultacie takie ?wiadczenia nie s? ju? zwolnione z podatku na mocy § 4 ust. 16 UStG, je?eli podobne ?wiadczenie podlega opodatkowaniu na mocy § 4 ust. 14 UStG.

[...]

3. Dzia?alno?? ?ci?le zwi?zana nie obejmuje w szczeg?lno?ci:

[...]

3) dostawy produktów leczniczych przez apteki szpitalne na rzecz instytucji innej ni? podmiot prowadz?cy szpital [...], a tak?e odp?atnej dostawy produktów leczniczych na potrzeby uprawnionych jednostek szpitalnego leczenia ambulatoryjnego, poliklinik, o?rodków leczenia ambulatoryjnego, o?rodków socjo?pediatrycznych – w zakresie, w jakim nie chodzi w tych przypadkach o niepodlegaj?c? opodatkowaniu wewn?trzn? dzia?alno?? podmiotów prowadz?cych dan? aptek? szpitaln? – oraz na potrzeby publicznych aptek;

4) wydawania pacjentom przez uprawnione jednostki szpitalnego leczenia ambulatoryjnego produktów leczniczych przeznaczonych do bezpo?redniego stosowania w czasie leczenia ambulatoryjnego, a tak?e wydawania produktów leczniczych przez apteki szpitalne pacjentom w ramach leczenia ambulatoryjnego w szpitalu.

[...]”.

Kodeks ubezpiecze? spo?ecznych

16 Paragraf 116 ksi?gi V kodeksu ubezpiecze? spo?ecznych (Sozialgesetzbuch, zwanej dalej „SGB V”) stanowi:

„Lekarze legitymuj?cy si? uko?czonym szkoleniem ustawicznym pracuj?cy w szpitalach mog? za zgod? podmiotu prowadz?cego szpital uzyska? od komisji ds. zezwole? (§ 96) upowa?nienie do ?wiadczenia na rzecz ubezpieczonych umownej opieki medycznej [...]”.

17 Paragraf 116a SGB V stanowi:

„Komisja ds. zezwole? mo?e upowa?ni? szpitale obj?te zezwoleniem na prowadzenie dzia?alno?ci w odpowiedniej dziedzinie w obszarach planowych, na których krajowa komisja lekarzy i kas chorych [(Landesausschuss der Ärzte und Krankenkassen)] stwierdzi?a niedobory w zakresie opieki, na ich wniosek, do ?wiadczenia 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, prowadzi 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 uznała, 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 niewiaryczym sędzi przepisem administracyjnym. Finanzamt dokonał w związku z tym korekty deklaracji podatkowej KD, obejmującej 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 wniosł 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 [ciężko 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 [ciężko 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 [ciężko związana] ma także miejsce wówczas, gdy opieka medyczna jest zwolniona z podatku nie na podstawie art. 13 cz. 1 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, sędzi odsyłaćcy dotyczy w

istocie do ustalenia, czy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e dostawa towarów takich jak leki cytostatyczne b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego przepisane w ramach leczenia ambulatoryjnego raka przez lekarzy prowadz?cych prywatn? praktyk? w szpitalu, mo?e by? zwolniona z podatku VAT jako dzia?alno?? ?ci?le zwi?zana z opiek? medyczn?.

24 W kontek?cie post?powania g?ównego przed?o?one pytanie sprowadza si? do ustalenia, czy dostawa leków cytostatycznych przez KD w ramach ambulatoryjnego leczenia raka mo?e by? zwolniona z podatku VAT jako dzia?alno?? ?ci?le zwi?zana z opiek? medyczn?, w sytuacji gdy opieka ta jest zapewniana przez lekarzy w ramach ich prywatnej praktyki prowadzonej w pomieszczeniach szpitala zarz?dzanego przez KD.

25 W tym wzgl?dzie z akt sprawy przed?o?onych Trybuna?owi i informacji podanych przez strony na rozprawie wynika, ?e opieka zapewniana przez takich lekarzy, których dotyczy post?powanie g?ówne, dzia?aj?cych na w?asny rachunek, lecz w obr?bie szpitala jest z kolei zwolniona z podatku VAT na mocy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.

26 Nale?y przypomnie? na wst?pie, jak podnosi rz?d niemiecki, ?e zwolnienia, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, powinny by? interpretowane w sposób ?cis?y, poniewa? zwolnienia te stanowi? odst?pstwa od ogólnej zasady, zgodnie z któr? podatkiem VAT obj?ta jest ka?da us?uga ?wiadczona odp?atnie przez podatnika (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C?2/95 SDC, Rec. s. I?3017, pkt 20; z dnia 10 wrze?nia 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 wyk?adnia poj?? zawartych w tym przepisie powinna by? zgodna z celami, którym s?u?? te zwolnienia, a tak?e winna pozostawa? w zgodzie z wymogami zasady neutralno?ci podatkowej, na której zasadza si? wspólny system podatku VAT (zob. ww. wyroki: w sprawie Kügler, pkt 29; w sprawie Dornier, pkt 42).

27 Ponadto ta zasada ?ciszej wyk?adni nie oznacza, ?e poj?cia u?yte w celu opisanie zwolnie? przewidzianych w art. 13 dyrektywy powinny by? interpretowane w sposób, który pozbawia?by je skuteczno?ci (zob. podobnie w szczególno?ci 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 Trybuna?u cel w postaci obni?enia kosztów opieki medycznej i uczynienia jej bardziej dost?pn? dla obywateli przy?wieca zarówno zwolnieniu przewidzianemu w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, jak i zwolnieniu przewidzianemu w lit. c) tego samego ust?pu (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 nale?y przypomnie?, ?e zasada neutralno?ci podatkowej sprzeciwia si? w szczególno?ci temu, by podmioty gospodarcze, które dokonuj? takich samych czynno?ci, by?y traktowane odmiennie w zakresie poboru podatku VAT (ww. wyroki: w sprawie Kügler, pkt 30; w sprawie Dornier, pkt 44).

29 Co wi?cej, poj?cia „opieki medycznej” zawarte w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy oraz „?wiadcze? opieki medycznej” w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy odnosz? si? obydwa do ?wiadcze?, które s?u?? diagnozowaniu i w miar? mo?liwo?ci leczeniu chorób lub zaburze? 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 st?d, ?e ?wiadczenia medyczne, które zosta?y wykonane w celu ochrony zdrowia,

utrzymania bądź przywrócenia dobrego stanu zdrowia ludzi, korzystając ze zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w art. 13 cz. 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 cz. 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 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy treść art. 13 cz. 1 lit. c) tej dyrektywy nie zawiera żadnego odniesienia do działalności związanej z opieką medyczną, mimo iż przepis ten następuje bezpośrednio po art. 13 cz. 1 lit. b). Należy zatem stwierdzić, że zasadniczo artykuł ten nie dotyczy działalności związanej z opieką medyczną, a pojęcie to nie ma żadnego znaczenia w odniesieniu do wykładni art. 13 cz. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.

33 Co się tyczy możliwości zwolnienia dostawy towarów na mocy tego przepisu, Trybunał stwierdza, 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 cz. 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 wynikiem 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 cz. 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 cz. 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 bądź przedmiotem postępowania głównego jest bowiem niezbędne w czasie świadczenia opieki pacjentom w ramach ambulatoryjnego leczenia raka, zważywszy, iż w braku tego takiego świadczenia byłoby bezprzedmiotowe.

36 Jednakże mimo takiego kontinuum leczenia zainteresowani potwierdzili na rozprawie, że leczenie bądź przedmiotem postępowania głównego oznacza szereg czynności i etapów, które są wprowadzone, 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 dośrodek odsyłający, który jest wyjątkowo właściwy do oceny stanu faktycznego, należy dokonanie koniecznych ustaleń.

38 Z zastrzeżeniem tych ustaleń wydawanie leków cytostatycznych w okolicznościach takich jak b) d) ce 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 rzeczniczka 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 wskazówek interpretacyjnych, które należy stosować ściśle 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 b) d) ce 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 cz. 1 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 b) d) ce 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 cz. 1 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

* Język postępowania: niemiecki.