

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 29 lipca 2010 r.(1)

Sprawa C-156/09

Finanzamt Leverkusen

przeciwko

Verigen Transplantation Service International AG

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

Podatek VAT – Miejsce świadczenia usług – Zwolnienia – Pobieranie, pomnażanie i wszczepianie komórek chrzęstnych

1. Postępowanie przed sądem krajowym w niniejszej sprawie dotyczy traktowania pod względem podatku VAT technik hodowli tkanek ludzkich, w ramach których komórki wydzielane z materiału chrząstek stawowych, pobieranego od pacjenta, są pomnażane w laboratorium i przygotowywane (czy to obejmując wprowadzenie do bony kolagenowej, czy też nie) do przeszczepu do ciała pacjenta.
2. Bundesfinanzhof (związkowy trybunał skarbowy) (Niemcy) zmierza do ustalenia, czy usługi laboratoryjne stanowią „prace, których przedmiotem są ruchomości” w rozumieniu prawodawstwa Unii Europejskiej w przedmiocie podatku VAT (odpowiedź twierdząca miaaby wpływ na miejsce, które należałoby uznać za miejsce dostawy, w przypadku gdy konsument i dostawca znajdują się w różnych państwach członkowskich) czy też, należy je klasyfikować jako „świadczenie opieki medycznej” (w którym to przypadku podlegałoby zwolnieniu z podatku VAT).

I – Właściwe przepisy prawa Unii Europejskiej dotyczące podatku VAT

3. Postępowanie przed sądem krajowym dotyczy usług świadczonych w 2002 r., a zatem właściwe przepisy unijne zawarte są w szóstej dyrektywie(2).
4. Zgodnie z art. 9 ust. 1 tej dyrektywy za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się zasadniczo miejsce, gdzie usługodawca ma siedzibę lub stały zakład, miejsce jego stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa(3).

5. Artykuł 9 ust. 2 lit. c) określa jednak, że za miejsce świadczenia usług odnoszących się między innymi do „prac, których przedmiotem są ruchomości” jest „miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane”(4).

6. Jednakże art. 28b cz. III F dyrektywy stanowi:

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

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

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

„Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

b) opiekę szpitalną i medyczną, jak również jej towarzyszącą wykonywaną przez instytucje zarządzane według prawa publicznego lub na warunkach porównywalnych z prawem publicznym, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze;

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

[...]”(6).

II – Okoliczności faktyczne, postępowanie oraz przedłożone pytania

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

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

ka?dym wypadku s? one przesy?ane lekarzowi prowadz?cemu lub klinice celem dokonania przeszczepu.

10. Verigen uznawa? te us?ugi w ramach obrotu z klientami z innych pa?stw cz?onkowskich za niepodlegaj?ce opodatkowaniu podatkiem VAT. Jednak?e organ podatkowy uzna? je za podlegaj?ce opodatkowaniu i wymierzy? podatek za sporny rok.

11. We wszcz?tym post?powaniu Verigen sta? na stanowisku, ?e pomna?anie liczby kom?rek chrz?stnych nie jest ?wiadczeniem opieki medycznej. Chodzi tu raczej o „zwyk?e us?ugi laboratoryjne”, które s? wykonywane przez asystentów biologiczno?technicznych lub medyczno?technicznych. Niezb?dne kontrole jako?ci s? przeprowadzane przez farmaceut? i zewn?trznego chemika.

12. Finanzgericht (s?d ds. skarbowych) uwzgl?dni? skarg? Verigen w pierwszej instancji. Orzek?, ?e pomna?anie kom?rek stanowi us?ug?, któr? nale?y ocenia? jako „prace dotycz?ce rzeczy ruchomej”. Równie? organy pobrane do transplantacji staj? si? poprzez oddzielenie od cia?a rzeczami ruchomymi. Na obj?cie ich poj?ciem rzeczy ruchomych w ?aden sposób nie wp?ywa to, czy oddzielona cz??? cia?a jest wykorzystywana pó?niej do transplantacji w?asnej, czy te? obcej. Z tre?ci faktur wystawionych przez Verigen wynika, ?e klienci maj?cy miejsce zamieszkania lub siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich stosowali numery identyfikacyjne VAT, które zosta?y im nadane w ich pa?stwie cz?onkowskim. Transakcje te nie podlegaj? zatem opodatkowaniu w Republice Federalnej Niemiec.

13. W uzasadnieniu kasacji organ podatkowy podnosi, ?e poprzez krótkotrwa?e oddzielenie od cia?a komórki nie staj? si? rzeczami ruchomymi, natomiast w przypadku pomna?ania kom?rek nie chodzi o „prace”. Nie mamy tak?e do czynienia ze „stosowaniem” numeru identyfikacyjnego VAT wydanego w innym pa?stwie cz?onkowskim – w tym celu konieczne by?oby wyra?ne uzgodnienie przed wykonaniem us?ugi.

14. S?d krajowy utrzymuje, ?e przekazanie pomno?onych kom?rek chrz?stnych lekarzowi prowadz?cemu lub klinice nie stanowi dostawy towarów, natomiast mno?enie kom?rek stanowi us?ug?, poniewa? Verigen nie mo?e swobodnie dysponowa? materia?em chrz?stkowym jak w?a?ciciel, lecz zobowi?zany jest do zwrotu kom?rek po rozmno?eniu. Mno?enie kom?rek nie podlega w Republice Federalnej Niemiec opodatkowaniu, je?li miejsce ?wiadczenia us?ugi znajduje si? w innym pa?stwie cz?onkowskim. Jednak?e by?oby tak jedynie wówczas, gdyby przy zastosowaniu prawid?owej wyk?adni, art. 28b cz??? F szóstej dyrektywy obejmowa? us?ugi ?wiadczone przez Verigen. Je?li taka wyk?adnia art. 28b cz??? F nie by?aby prawid?owa, wówczas transakcja musia?aby zosta? opodatkowana w Republice Federalnej Niemiec, chyba ?e mo?na by by?o uzna? j? za stanowi?c? ?wiadczenie opieki medycznej w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c).

15. W zwi?zku z powy?szym Bundesfinanzhof zmierza do uzyskania orzeczenia w przedmiocie nast?puj?cych pyta?:

„1. Czy art. 28b cz??? F akapit pierwszy [szóstej dyrektywy] nale?y rozumie? w ten sposób, ?e:

a) pobrany od cz?owieka materia? chrz?stkowy [...] który zosta? przekazany przedsi?biorcy w celu mno?enia liczby kom?rek, a nast?pnie zwrócony zainteresowanemu pacjentowi w drodze przeszczepu, stanowi »rzecz ruchom?« w rozumieniu tego przepisu,

b) oddzielanie komórek chrzestek stawowych z materiału chrzestkowego, a następnie pomnażanie liczby komórek stanowi »prace« dotyczące rzeczy ruchomych w rozumieniu tego przepisu,

c) usługę uznaje się za wykonaną na rzecz klienta »posiadającego numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej«, gdy numer ten został umieszczony na fakturze dostawcy usługi bez wyrażonego, pisemnego porozumienia dotyczącego jego wykorzystania?

2. W przypadku udzielenia na powyższe pytania odpowiedzi przeczącej:

Czy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) [szóstej dyrektywy] należy rozumieć w ten sposób, że oddzielanie komórek chrzestek stawowych z materiału chrzestkowego, a następnie pomnażanie liczby komórek stanowi »świadczanie opieki medycznej przy wykonywaniu zawodów medycznych«, jeżeli komórki uzyskane z pomnożenia komórek na powrót zostaną wszczepione dawcy?».

16. Uwagi na piśmie przedłożyły rzędy niemiecki i hiszpański oraz Komisja. Nie wniesiono o przeprowadzenie rozprawy, a zatem rozprawa nie została przeprowadzona. Trybunał wydał postanowienie w przedmiocie odroczenia wydania niniejszej opinii w celu uwzględnienia wyroków w sprawach CopyGene(7) i Future Health Technologies(8) dotyczących zagadnień związanych z pytaniem drugim. Wyroki te wydano w dniu 10 czerwca 2010 r.

III – Ocena

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

W przedmiocie pytania drugiego

18. Jeżeli chodzi o orzecznictwo, pojęcie opieki medycznej lub świadczenia opieki medycznej zostało ostatnio wyjaśnione w wyrokach w sprawach CopyGene i Future Health Technologies(9) i można je przedstawić w następujący sposób.

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

20. Jeżeli chodzi o świadczenia o charakterze medycznym, art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy dotyczy świadczeń przeprowadzonych w warunkach szpitalnych, podczas gdy lit. c) tego ustępu obejmuje świadczenia medyczne realizowane poza szpitalem, zarówno w mieszkaniu

prywatnym osoby świadczą usługi, mieszkaniu pacjenta, czy też w jakimkolwiek innym miejscu. Wynika z tego, że lit. b) i c) art. 13 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy, których zakresy zastosowania są odrębne, mają na celu uregulowanie wszystkich zwolnień świadczonych w znaczeniu ścisłym.

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

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

23. Nie zakwestionowano – i nie może zostać poddane pod wątpliwość – że opisana procedura, polegająca na oddzielaniu, pomnażaniu i powtórным wszczepieniu autologicznych chondrocytów, ma ogólnie cel terapeutyczny. Konkretne usługi świadczane przez Verigen stanowią naturalnie jedynie część całej procedury. Niemniej jednak są one zasadniczym, samoistnym oraz nieodzownym elementem postępowania, którego żadnego etapu nie można w sposób praktyczny przeprowadzić odrębnie od pozostałych.

24. Sporne usługi mają zatem charakter usług, które objęte są zakresem pojęcia „świadczanie opieki medycznej” z art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy. Nie ma też żadnego powodu, by wykluczyć je ze zwolnienia na tej podstawie, że są przeprowadzane przez personel laboratorium, który nie stanowi wykwalifikowanego personelu medycznego. Jak podnosi Komisja, nie jest konieczne, aby każdy aspekt opieki terapeutycznej wykonywany był przez personel medyczny(10). Stwierdzono bowiem wyraźnie, że badania medyczne zalecone przez lekarzy ogólnych i wykonane przez prywatne laboratorium zewnętrzne mogą być objęte pojęciem opieki medycznej lub świadczeń opieki medycznej, nawet jeżeli będą miały charakter poprzedzający wobec orzeczonej konieczności zastosowania odpowiedniej terapii(11).

25. Co więcej, jak podnosi rząd niemiecki, nie jest konieczne uzależnianie uznania spornych usług za opiekę medyczną lub świadczenia opieki medycznej (jak mogłoby sugerować brzmienie pytania przedłożonego przez sąd krajowy) od wszczepienia na powrót pomnożonych komórek pacjentowi, od którego je pierwotnie pobrano. Transfuzje krwi oraz transplantacje organów z ciała jednej osoby do ciała innej osoby bezspornie stanowią opiekę medyczną lub świadczenia opieki medycznej(12).

26. Niemniej jednak rząd niemiecki sugeruje również – jednakże bez wysuwania propozycji przyjęcia wiążącego wniosku – że klasyfikowanie spornych usług jako świadczenia opieki medycznej mogłoby okazać się sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej (w rozumieniu unikania zakłócania konkurencji)(13) pod tym względem, że wytworzony „plaster chrząstkowy” w aspekcie funkcjonalnym porównywalny jest z produktem farmaceutycznym, który nie byłby zwolniony z opodatkowania podatkiem VAT, a jedynie mógłby podlegać stawce obniżonej(14).

27. Powyższa argumentacja nie przekonuje mnie.

28. Klasyfikacja usług jako opieki zdrowotnej lub świadczenia opieki zdrowotnej nie może zostać uzależniona od dostępnoci zamiennika farmaceutycznego. Niektóre rodzaje takiej opieki

obecnie mog? ju? posiada? alternatyw? farmaceutyczn?, natomiast inne nie, jednak?e jest to mo?liwe w przysz?o?ci, a zatem obie kategorie podlegaj? ci?g?ej ewolucji. W istocie wiele rodzajów towarów i us?ug mo?e mie? charakter zast?pczy wobec innych w ró?nych kategoriach opodatkowania podatkiem VAT w okre?lonych okoliczno?ciach. Niemniej jednak (bez naruszenia przys?uguj?cego ka?demu z pa?stw cz?onkowskich, w ramach swobody uznania dopuszczonej szóst? dyrektyw?, prawa uzale?nienia niektórych zwolnie? od warunków wprowadzonych celem unikni?cia zak?ócenia konkurencji – co nie zosta?o zasugerowane w niniejszej sprawie), to czy us?uga stanowi opiek? zdrowotn?, czy te? ?wiadczenie opieki zdrowotnej mo?e by? uzale?nione wy?cznie od jej w?asnego charakteru, a nie od charakteru zamienników.

29. Co wi?cej pragn? zauwa?y?, ?e co najmniej nieoczywiste jest to, czy zwolniona us?uga (która nie jest obci?ona nale?nym podatkiem VAT, jednak?e w przypadku której od sk?adników kosztów nie mo?e zosta? odliczony podatek naliczony) znalaz?aby si? w uprzywilejowanej sytuacji w porównaniu z produktem opodatkowanym nale?nym podatkiem VAT po obni?onej stawce, w przypadku którego przys?uguje prawo dokonania odliczenia podatku naliczonego, czy te? w sytuacji gorszej.

30. W zwi?zku z powy?szym s?dz?, ?e us?ugi o przedstawionym charakterze obj?te s? pojmieniem opieki zdrowotnej lub ?wiadczenia opieki zdrowotnej zawartym w art. 13 cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy i w zwi?zku z powy?szym powinny zosta? zwolnione z opodatkowania podatkiem VAT zgodnie z lit. b) lub c), w zale?no?ci od przypadku. Zb?dne jest ustalanie miejsca ?wiadczenia takich us?ug, poniewa? s? one obj?te zwolnieniem bez wzgl?du na miejsce ?wiadczenia.

W przedmiocie pytania pierwszego

31. W ?wietle proponowanej przeze mnie odpowiedzi na drugie pytanie zadane przez s?d krajowy nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie pierwsze. Niemniej jednak pragn? przedstawi? nast?puj?cy zwi?z?y komentarz na wypadek, gdyby Trybuna? postanowi? udzieli? odpowiedzi na to pytanie.

32. Cz??? pierwsza pytania zmierza do ustalenia, czy materia? chrz?stkowy pochodz?cy z biopsji stanowi „rzecz ruchom?” w rozumieniu art. 28b cz??? F szóstej dyrektywy. Wszyscy uczestnicy post?powania przedstawiaj?cy uwagi s?dz?, ?e tak jest i równie? ja podzielam ich pogl?d.

33. Komórki chrz?stne niezaprzeczalnie stanowi? rzecz (jak podnosi rz?d niemiecki, kwestia sporna powstaje wy?cznie z tego powodu, ?e s? one przesy?ane z jednego pa?stwa cz?onkowskiego do innego) ruchom? i cho? komórki ludzkie mo?e nie stanowi? najbardziej typowego rodzaju „rzeczy” lub „towarów”(15), niemniej jednak jasne jest, ?e z ?atwo?ci? mog? zosta? obj?te zakresem tej kategorii(16).

34. Druga cz??? pytania zmierza do ustalenia, czy post?powanie przeprowadzane przez Verigen stanowi „prac?” dotycz?c? tych komórek w rozumieniu przywo?anego przepisu. Równie? w tym przypadku uczestnicy przedstawiaj?cy uwagi s?dz?, ?e tak i równie? w tym przypadku (je?li na pytanie drugie nale?a?oby udzieli? odpowiedzi przecz?cej) zgadzam si? w powy?szym stanowiskiem.

35. W wyroku w sprawie Linthorst, Pouwels i Scheres(17) Trybuna? orzek?, ?e wyra?enie „praca dotycz?ca rzeczy ruchomych” w potocznym rozumieniu przywo?uje na my?l dzia?anie o charakterze czysto fizycznym, które z samej swej istoty nie ma charakteru naukowego, ani te? intelektualnego i nie obejmuje g?ównych obowi?zków weterynarza polegaj?cych zasadniczo na leczeniu zwierzt? zgodnie z regu?ami naukowymi, które nawet je?li powoduje konieczno??

podjęcia działań fizycznych wobec zwierzęcia, nie wystarczy, by zostało określone pojęciem pracy.

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

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

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

39. Komisja podnosi, że system ustanowiony przez art. 28b cząsta F dokonuje zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT w państwie członkowskim, w którym usługa jest świadczona, jednocześnie obejmując klienta obowiązkiem w zakresie (podlegającego odliczeniu) podatku naliczonego w jego własnym państwie członkowskim – co stanowi uproszczenie procedury, która obowiązuje aby w przeciwnym razie na mocy ósmej dyrektywy(18). Powinno to znajdować zastosowanie w każdym przypadku informowania sprzedawcy przez klienta (przykładowo w pismach przy udzielaniu zamówienia), że posiada on numer identyfikacyjny do celów podatku VAT w swoim własnym państwie członkowskim. Nie są wymagane żadne inne warunki. Jeżeli stosowanie systemu byłoby uzależnione od uzgodnienia pomiędzy stronami, wówczas miejsce dostawy nie byłoby już jednolite, zgodnie z zamiarem dyrektywy 95/7(19).

40. Popieram twierdzenia Komisji w tym zakresie.

IV – Wnioski

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

Dokonując prawidłowej wykładni art. 13 cząsta A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych: wspólny system podatku od wartości dodanej – ujednolicona podstawa wymiaru podatku, oddzielanie komórek chrząstek stawowych z materiału chrząstkowego pobranego od człowieka w drodze biopsji, a następnie pomnażanie liczby komórek w celu dokonania wszczepienia do celów terapeutycznych stanowi „świadczanie opieki medycznej” bez względu na to, czy komórki uzyskane w drodze pomnażania są przeznaczone do powtórnego wszczepienia dawcy, czy innej osobie.

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

3 – Zobacz art. 45 dyrektywy 2006/112.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

15 – Terminy „goods” i [„towary”] i property [„rzeczy”] zostały użyte w różnych przepisach

angielskiej wersji językowej szóstej dyrektywy, najwyraźniej w sposób zamienny, natomiast inne wersje językowe stosuj? jeden termin.

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

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

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

19 – Zobacz przypis 5 powyżej.