

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 świadcząca 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. Występuje 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 dyrektywa(2).

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 wymaga 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 H(4).

6. Zgodnie z art. 13 cz. IV 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) opiekę szpitalną i medyczną, jak również działalność jej towarzyszącą [ciężkie z niepełnozakończonymi, 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 w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie”(5).

7. Artykuł 13 cz. IV 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) [...], 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 od wartości dodanej”(6).

8. W załączniku H zostały wymienione towary i usługi, które mogły podlegać obniżonym stawkom podatku VAT. Punkt 3 na liście obejmuje: „[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 „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 wyłącza „transakcje związane z wykonywaniem zawodu lekarza, dentysty, zawodów paramedycznych, fizjoterapeuty lub podobnej lub z prowadzeniem podobnej zawodowej działalności medycznej [...]”, podczas gdy punkt 16 zwalnia, 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”) stanowi, 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. Leki 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 odwoławczego, który wnosi o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie następujących pytań:

„1) Czy działalność towarzyszca musi oznaczać usługę zgodnie z art. 6 ust. 1 [szóstej dyrektywy]?

2) Jeżeli na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi przeczącej: czy działalność towarzyszca 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 towarzyszca ma także miejsce wówczas, gdy opieka medyczna jest zwolniona z podatku nie na podstawie art. 13 cz. 1 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

pi?mie. Podczas rozprawy, która odby?a si? w dniu 13 czerwca 2013 r., te same strony przedstawi?y ustne uwagi i odpowiedzi?y na wiele pyta? postawionych przez Trybuna? na pi?mie.

Ocena

W przedmiocie pytania pierwszego

17. Wszystkie strony, które przedstawi?y swoje uwagi, uwa?aj?, ?e wyra?enie „dzia?alno?? towarzysz?ca” u?yte w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy obejmuje zarówno dostawy towarów, jak i ?wiadczenie us?ug. Zgadzam si? z tym.

18. Przyznaj?, ?e mog? by? pewne w?tpliwo?ci co do tego na p?aszczy?nie j?zykowej. W kilku wersjach j?zykowych(8) u?yte jest s?owo, które odpowiada okre?leniu „dzia?alno??”, które mo?e by? rozumiane jako odnosz?ce si? bardziej do ?wiadczenia us?ug ni? dostaw towarów, podczas gdy w wi?kszo?ci wersji j?zykowych(9) u?yte jest okre?lenie, które bardziej odpowiada okre?leniu „transakcje”, które ?atwiej mo?na odnie?? do obu rodzajów dostaw. Je?eli jednak „dzia?alno??” ma podlega? zwolnieniu z podatku VAT, wynika z tego, ?e okre?lenie to dotyczy czego?, co w przeciwnym wypadku musia?oby podlega? takiemu opodatkowaniu. A, wed?ug przepisów, wy??cznie transakcje (które mog? by? dostawami towarów lub us?ug, ale nie mog? by? jednym i drugim jednocze?nie), mog? podlega? opodatkowaniu podatkiem VAT.

19. Pierwotny projekt szóstej dyrektywy przed?o?ony przez Komisj? odnosi? si?, we wszystkich wersjach j?zykowych, do „?wiadczenia us?ug szpitalnych i medycznych oraz towarzysz?cych im dostaw towarów”(10). Nie ma ?adnych podstaw do twierdzenia, ?e zmiana brzmienia w wersji ostatecznej przyj?tej przez Rad? mia?a na celu wy??czenie dostaw towarów. Gdyby takie by?o zamierzenie, z pewno?ci? zosta?oby wyra?one w bardziej jednoznaczny sposób. Przeciwnie, bardziej prawdopodobne wydaje si?, ?e zamierzeniem by?o uwzgl?dnienie zarówno ?wiadczenia us?ug, jak i dostaw towarów.

20. Prawd? jest, ?e przynajmniej w wersji hiszpa?skiej brzmienie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy wydaje si? by? wyra?niej ograniczaj?ce: „prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas”. Dos?owne odczytanie tej wersji(11) mo?e sugerowa?, ?e fragment ten dotyczy wy??cznie ?wiadczenia us?ug.

21. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem sformu?owania u?ytego w jednej z wersji j?zykowych przepisu prawa Unii nie mo?na traktowa? jako jedynej podstawy jego wyk?adni lub przyznawa? mu w tym zakresie pierwsze?stwa wzgl?dem innych wersji j?zykowych. W przypadku rozbie?no?ci mi?dzy poszczególnymi wersjami j?zykowymi przepis musi by? interpretowany przez odniesienie do celu i ogólnej logiki aktu, którego cz??? stanowi(12). W tym przypadku art. 13 cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy wprowadza zwolnienia „niektórych rodzajów dzia?alno?ci w interesie publicznym”. Je?eli w interesie publicznym le?y zwolnienie ?wiadczenia us?ug towarzysz?cych opiece szpitalnej i medycznej, to równie? w interesie publicznym le?y zwolnienie dostaw towarów równie ?ci?le z nimi zwi?zanych. Moim zdaniem wi?c hiszpa?ska wersja tego postanowienia nie mo?e by? traktowana jako nadrz?dna wobec innych wersji.

22. W?tpliwo?ci samego s?du odsy?aj?cego wynikaj? w szczególno?ci z dwóch wyroków Trybuna?u – w sprawach po??czonych Ygeia(13) oraz w sprawie CopyGene(14) – gdzie fragmenty dotycz?ce „dzia?alno?ci towarzysz?cej”, o której mowa w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, sugeruj?, ?e „dzia?alno?? towarzysz?ca” musi oznacza? ?wiadczenie us?ug.

23. Jak jednak wskazano w uwagach przedstawionych Trybuna?owi, orzeczenia te odnosi?y

si? do faktycznych sytuacji, które dotyczy?y wy??cznie ?wiadczenia us?ug, co wyja?nia u?ycie takich a nie innych sformu?owa?. Co wi?cej, w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu(15) Trybuna? prowadzi? post?powanie z wyra?nym za?o?eniem, ?e dostawy towarów kwalifikuj? si? do zwolnienia na mocy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, nawet je?li zwolnienie nie mog?oby zosta? uzasadnione na mocy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c).

24. W zwi?zku z tym uwa?am, ?e wyra?enie „dzia?alno?? towarzyszc?ca” u?yte w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy obejmuje zarówno ?wiadczenie us?ug, jak i dostawy towarów.

W przedmiocie pytania drugiego

25. Klinikum Dortmund i Komisja uwa?aj?, ?e dostawa nie musi by? prowadzona przez osob? ?wiadczc?c? „opiek? szpitaln? i medyczn?”, aby podlega?a zwolnieniu dla „dzia?alno?ci towarzyszczej” zgodnie z art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

26. Rz?d niemiecki wyra?a odmienny pogl?d. Wskazuj?c na brzmienie postanowienia (opieka szpitalna i medyczna oraz dzia?alno?? jej towarzyszc?ca „wykonywana przez” okre?lonych, zdefiniowanych ?wiadczeniodawców) oraz utrwalone orzecznictwo Trybuna?u, zgodnie z którym zwolnienia z podatku VAT podlegaj? wyk?adni ?ciszej, dowodzi on, ?e zarówno opieka, jak i dzia?alno?? towarzyszc?ca musz? by? wykonywane przez t? sam? osob?.

27. Nie podzielam tego przekonania. Sporny fragment mówi po prostu o tym, ?e oba rodzaje ?wiadcze? musz? by? prowadzone przez ?wiadczeniodawców odpowiadaj?cych okre?lonej definicji(16). Nie okre?la natomiast, ?e ?wiadczeniodawc? musi by? w obu przypadkach jeden i ten sam podmiot. Równie? utrwalone orzecznictwo Trybuna?u nie mówi wy??cznie o tym, ?e okre?lenia u?ywane do wyszczególnienia zwolnie? wymagaj? ?ciszej wyk?adni. Dodaje bowiem, ?e interpretacja tych poj?? musi by? zgodna z celami owych zwolnie? oraz ?e powinna spe?nia? wymogi zasady neutralno?ci podatkowej, na której zasada si? wspólny system podatku VAT. Wyk?adnia ?cisza nie oznacza zatem, ?e poj?cia u?yte w rozpatrywanych przepisach maj? by? interpretowane w sposób pozbawiaj?cy zwolnienia zamierzonego skutku(17). I, jak Trybuna? orzek? w sprawie Komisja przeciwko Francji(18), zwolnienie dzia?alno?ci towarzyszczej opiece szpitalnej i medycznej ma na celu zagwarantowanie, ?e korzy?ci p?yn?ce z takiej opieki nie zostan? zniweczone wy?szymi kosztami jej ?wiadczenia, co mia?oby miejsce w przypadku, gdyby dzia?alno?? towarzyszc?ca podlega?a opodatkowaniu podatkiem VAT. Odmowa zwolnienia uzasadniona wy??cznie tym, ?e opieka i dzia?alno?? towarzyszc?ca nie s? ?wiadczone przez jedn? i t? sam? osob?, sta?yby w sprzeczno?ci z tym zamierzeniem. Wreszcie, w tym samym wyroku Trybuna? uzna?, ?e przekazanie próbki krwi z jednego laboratorium do drugiego jest dzia?aniem „towarzyszcym” analizie przeprowadzanej przez to drugie laboratorium oraz ?e wymaga takiego samego podej?cia w zakresie dotycz?cym podatku VAT, zgodnie z art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy. Jasne jest wi?c, ?e aby podmiot wykonuj?cy dzia?alno?? towarzyszc?c? móg? skorzystać ze zwolnienia, Trybuna? nie wymaga, by by? to ten sam podmiot co podmiot sprawuj?cy opiek?.

28. Rz?d niemiecki utrzymuje równie?, ?e zwolnieniu mo?e podlega? wy??cznie dzia?alno?? wykonywana przez „instytucje zarz?dzane wed?ug prawa publicznego lub na warunkach spo?ecznych porównywalnych z prawem publicznym, przez szpitale, o?rodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze” oraz ?e lekarze, których dotyczy post?powanie g?ówne, nie mieszcz? si? w tej definicji.

29. Jak s?uszenie wskazuje Komisja, uwaga ta odnosi si? w?a?ciwie do kolejnego pytania.

W przedmiocie pytania trzeciego

30. Sąd krajowy chciałby ustalić w istocie, czy „działalność towarzysząca” może podlegać zwolnieniu zgodnie z art. 13 cz. 1 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 cz. 1 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 przyjąto, iż rozpatrywana opieka świadczona przez takich lekarzy kwalifikuje się do zwolnienia z podatku VAT na mocy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, a nie na mocy art. 13 cz. 1 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 określone nie na podstawie charakteru usługi, lecz okoliczności, w jakich jest świadczona.

33. Prawdą jest, że Trybunał kilkakrotnie stwierdza 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 świadczona(19). Moim zdaniem jednak nie można przyjąć, że stwierdzenie to oznacza, że świadczenie usług medycznych musi podlegać postanowieniom art. 13 cz. 1 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.

34. Prawdą jest również, że w stosunku do dośrodków podobnej sytuacji, o której mowa w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g)(20), Trybunał utrzymuje, że określenia „instytucja” i „organizacja” nie wykluczają osób fizycznych(21). Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) odnosi się jednak do instytucji, szpitali, ośrodków i placówek, podczas gdy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) odnosi się do wykonywania zawodów, co może dotyczyć wyłącznie osób fizycznych. Różnica ta odnosi się do sytuacji, o której mowa w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. g), która nie ma odpowiednika w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c). Różnica ta wydaje się przemawiać przeciwko tak szerokiemu interpretowaniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b), jak art. 13 cz. 1 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 [tych 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 będzie 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 cz. 1 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy.

36. Z brzmienia art. 13 cz. 1 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 cz. 1 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 Królestwu(22) 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 rozmaitych okolicznościach stawianie diagnozy (wciąż wszelkie drobne i absolutnie niezbędne dostawy towarów – takie jak, prawdopodobnie, podawanie kropli do oczu w celu rozszerzenia źrenic) i recepta stanowiły jedno świadczenie podlegające zwolnieniu, o którym mowa w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy. To samo miałyby prawdopodobnie zastosowanie do dostaw wszelkich artykułów (takich jak np. maści czy bandaże) 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 odrębny rodzaj dostaw niepodlegający 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, gdy 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 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, gdy 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 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, jeżeli opieka, której towarzyszy, sama nie podlega zwolnieniu na mocy wspomnianego przepisu, ale na mocy art. 13 cz. 1 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 cz. 1 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 rozdzielna od świadczenia usługi”, aby posłużyć się słowami Trybunału z wyroku w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu(23).

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 służy jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego usługodawcy”; mogłoby to mieć zastosowanie do „świadczenia[?] usługi, które logicznie wpisują się w ramy dostarczania usługi opieki szpitalnej i medycznej i które w procesie świadczenia tych usług stanowi etap niezbędny, aby osiągnąć cele terapeutyczne, którym te ostatnie służą”(25).

43. Innym natomiast 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 w szczególności dla systemu podatku VAT, która zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wyklucza różne traktowanie dla celów związanych z podatkiem VAT podobnych, konkurencyjnych wobec siebie, dostaw(26).

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 wynika, 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 zagodzenia skutków ubocznych może zostać uzupełniony lekami dodatkowymi; 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 continuum 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 tworzy [one] obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny”.

48. W tej kwestii konieczne należy rozważyć, kto i komu dostarcza leki. Pytanie to zostało poruszone podczas rozprawy i, choć przyznano, że w niemal wszystkich przypadkach pacjent dokonałaby prywatna lub publiczna instytucja ubezpieczeń zdrowotnych, wygląda na to, że istnieje 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 przyjąć za ostateczną, że pacjent otrzymuje więc nie 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 jednego niepodzielnego świadczenia gospodarczego, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny”. Mogłoby być (i rzeczywiście wygląda na to, że są) „działalnością towarzyszącą”, a takie

bliskie powiązanie kwalifikuje dostawę leków do zwolnienia, gdy powiązane świadczenie opieki medycznej podlega zwolnieniu na mocy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, ale nie, gdy podlega zwolnieniu na mocy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. c). W tym względzie rozdzielenie osoby dostarczającej leki i osoby świadczącej opiekę medyczną musi, w moim mniemaniu, uniemożliwić racjonalne traktowanie tych dwóch przypadków jako jednego świadczenia, niezależnie od tego, czy 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, [gdzie] 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 doskonałym 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.

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

52. Zgadza 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 zwolnienia(28).

54. W tej kwestii postanowienia art. 13 cz. 1 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 mieć przeciwdziałając zagrożeniu, jakim jest wypaczenie konkurencji poprzez skorzystanie z możliwości określania warunków „w celu [zapobieżenia] [...] nadużyciom” zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy lub też niewyraźnia zgodę, zgodnie z art. 13 cz. 1 ust. 2 lit. b), na zwolnienia dostaw, które w przeciwnym wypadku podlegałyby zwolnieniu na mocy art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b), jeżeli ich głównym celem jest „osiągnięcie dodatkowego dochodu [...] poprzez dokonywanie transakcji budżetowych w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą, objętą podatkiem [VAT]”. Każdy taki krok pociąga jednak za sobą ograniczenie zwolnienia transakcji budżetowych działalności towarzyszącej opiece szpitalnej i medycznej w rozumieniu art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b), bez rozszerzania go na działalność

towarzysz?c? ?wiadczeniu opieki medycznej w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c). Innymi s?owy, poci?ga?by za sob? na?o?enie podatku, który obecnie nie obowi?zuje, zamiast rozszerza? zakres zwolnie? z podatku VAT.

57. Przyznaj?, ?e wniosek, do jakiego dochodz? (?e dostawa leków mo?e podlega? opodatkowaniu podatkiem VAT b?d? by? z niego zwolniona, w zale?no?ci od kontekstu, w jakim leki s? podawane), mo?e wydawa? si? sprzeczny z intuicj?. Jednak?e stwierdzenie, ?e celem art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c) jest, tak jak art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b), uwzgl?dnienie dzia?alno?ci towarzysz?cej omawianej opiece, by?oby doszukiwaniem si? w pierwszym z wymienionych postanowie? s?ów, których w nim nie ma. Trzeba przyzna?, ?e w rezultacie w przepisach mo?e istnie? pewna luka. Je?eli tak, jest to kwestia ustawodawstwa. Nie wydaje mi si? jednak s?uszne rozci?ganie motywów wyroku Trybuna?u w sprawie Komisja przeciwko Francji(29) na wszystkie sprawy, w których koszty mog?yby zosta? podwy?szone w rezultacie opodatkowania podatkiem VAT, gdy brak jest wyra?nego zamierzenia legislacyjnego, które mia?oby taki w?a?nie skutek.

Wnioski

58. W ?wietle wszystkich powy?szych rozwa?a? wyra?am opini?, i? na pytanie podniesione przez Bundesfinanzhof Trybuna? powinien odpowiedzie? w nast?puj?cy sposób:

1) Poj?cie „dzia?alno?ci towarzysz?cej”, zawarte w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku – obejmuje dostawy towarów, jak równie? ?wiadczenie us?ug.

2) Aby dzia?alno?? mog?a zosta? zakwalifikowana do zwolnienia jako dzia?alno?? towarzysz?ca opiece szpitalnej lub medycznej zgodnie z art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) dyrektywy 77/388/EWG, dostawa nie musi by? dokonywana przez osob? ?wiadcz?c? opiek?.

3) Dostawy towarów lub ?wiadczenie us?ug, które:

(i) s? ?ci?le zwi?zane ze ?wiadczeniem opieki medycznej przy wykonywaniu zawodów medycznych i paramedycznych w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. c) dyrektywy 77/388/EWG,

(ii) s? fizycznie i ekonomicznie rozdzielne od ?wiadczenia takiej opieki medycznej, i

(iii) nie s? dzia?alno?ci? towarzysz?c? opiece szpitalnej i medycznej w rozumieniu art. 13 cz??? A ust. 1 lit. b) tej samej dyrektywy

nie podlegaj? zwolnieniu na mocy ?adnego z tych dwóch przepisów.

1 – J?zyk orygina?u: angielski.

2 – Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1 – wyd. spec. w j?z. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23). Dyrektywa ta zosta?a zast?piona dyrektyw? Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), która przekszta?ci?a struktur? i brzmienie szóstej dyrektywy, ale, co do zasady, nie spowodowa?a istotnych zmian (zob. motyw 3).

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.

8 – Poza wersję 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: „świadczanie usług hospitalizacyjnych i związanych z opieką zdrowotną i inne [to jest inne usługi] bezpośrednio z nimi związane”.

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.

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.

20 – Który zwalnia „dostawę towarów i świadczenie usług ściśle związanych z działaniami na rzecz opieki i pomocy społecznej, ściśle 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.

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.

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.

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

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