Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
NILSA WAHLA
przedstawiona w dniu 2 czerwca 2016 r.[1]

Sprawa C-412/15

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH
przeciwko
Finanzamt Kassel II – Hofgeismar

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy Hesji, Niemcy)]

Podatek VAT — Zwolnienia — Artykuł 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT — „Krew" — Dostarczanie osocza w celu wytwarzania produktów leczniczych

1. W niniejszym postępowaniu powstaje w istocie następująca kwestia: czy dostarczanie osocza w celu wytwarzania produktów leczniczych jest transakcją zwolnioną z podatku VAT?

2. Dla rozstrzygnięcia tej kwestii Trybunał będzie musiał po pierwsze zdefiniować „krew" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT[2] oraz po drugie zbadać, czy zgodnie z tym przepisem należy wprowadzić rozróżnienie pomiędzy osoczem przeznaczonym do celów leczniczych, a osoczem przeznaczonym do wytwarzania produktów leczniczych.

I – **Ramy prawne**

A – *Prawo Unii*

3. Zgodnie z art. 132 dyrektywy VAT:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

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

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

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

d) dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego;

e) świadczenie usług przez techników dentystycznych w ramach wykonywania ich zawodu, jak również dostarczanie protez dentystycznych przez dentystów oraz techników dentystycznych;

[…]”.

B – *Prawo krajowe*

4. Paragraf 4 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) przewiduje:

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

[…]

pkt 1 lit. b): dostawy wewnątrzwspólnotowe […]

[…]

pkt 17 lit. a): dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego”.

5. Paragraf 15 UStG przewiduje:

„ust. 1 zdanie pierwsze 1: Przedsiębiorca może odliczyć następujące kwoty podatku naliczonego:

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

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

pkt 1: transakcji zwolnionych z podatku;

[…]

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

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

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

6. W sekcji 4.17.1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (wytycznych dotyczących stosowania podatku obrotowego, zwanych dalej „UStAE”) przewidziano:

„1. Pod pojęciem ludzkiej krwi należy rozumieć następujące produkty: krew świeża konserwowana, krew pełna konserwowana, surowica i osocze, krew heparynowa i konserwowane składniki komórkowe krwi.

2. Zwolnienie nie obejmuje preparatów osocza wytworzonych z mieszanin ludzkiego osocza krwi. Pozycja ta obejmuje w szczególności: koncentraty czynników krzepnięcia krwi, albuminy, fibrynogeny i immunoglobuliny”.

II – **Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne**

7. TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (zwana dalej „TMD") prowadzi ośrodek krwiodawstwa. W ramach swojej działalności dostarczała ona osocze w celu wytwarzania produktów leczniczych do X AG z siedzibą w Szwajcarii, która odbierała osocze od TMD i transportowała do swoich zakładów produkcyjnych na pozostałym obszarze Unii Europejskiej.

8. W deklaracji podatku VAT za rok 2008 TMD wniosła do Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (zwanego dalej „Finanzamt") o odliczenie podatku naliczonego w związku z tymi dostawami. Finanzamt nie zezwolił jednak na odliczenie podatku naliczonego na tej podstawie, że dostawy osocza do pozostałej części Unii są zwolnione z opodatkowania zarówno na podstawie § 4 pkt 1 lit. b) UStG jako dostawy wewnątrzwspólnotowe, jak i na podstawie § 4 pkt 17 lit. a) UStG jako dostawy krwi. Finanzamt uznał zatem, że odliczenie podatku naliczonego jest sprzeczne z § 15 ust. 2 UStG.

9. W deklaracjach podatkowych za lata 2009 i 2010, których Finanzamt nie zakwestionował, TMD nie wnosiła o odliczenie podatku naliczonego.

10. Dnia 7 grudnia 2012 r. TMD wniosła o korektę decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego za lata 2008–2010 z zastrzeżeniem możliwości kontroli kwoty podatku. Zwróciła się o odliczenie podatku naliczonego w związku z dostawami osocza. W uzasadnieniu podniosła, że wewnątrzunijne dostawy osocza, w związku z którymi wniosła ona o odliczenie podatku naliczonego, nie są zwolnione z opodatkowania na podstawie § 4 pkt 17 lit. a) UStG, ponieważ w tym przypadku są to dostawy tzw. source plasma (osocza jako materiału źródłowego) do firm farmaceutycznych w celu frakcjonowania, a następnie wytwarzania produktów leczniczych. Oznacza to, że zwolnienie z opodatkowania w tym zakresie opiera się wyłącznie na § 4 pkt 1 lit. b) UStG i dlatego należy przyznać prawo do odliczenia podatku naliczonego.

11. Zarządzeniem z dnia 7 maja 2013 r. Finanzamt odrzucił wnioski o korektę. W związku z tym TMD wniosła skargę do sądu odsyłającego wnosząc o zobowiązanie Finanzamtu do korekty decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego.

12. W uzasadnieniu skargi TMD podniosła, że dostarczanie osocza w celu wytwarzania produktów leczniczych nie stanowi dostarczania krwi w rozumieniu § 4 pkt 17 lit. a) UStG, ani art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT. Finanzamt natomiast odpiera argumenty przedstawione przez TMD oraz twierdzi, że jego wykładnia tej ustawy odpowiada również postanowieniom sekcji 4.17.1 UStAE.

13. W tych okolicznościach sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że dostarczanie ludzkiej krwi obejmuje również dostarczanie osocza uzyskanego z ludzkiej krwi?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej: czy ma to również zastosowanie w odniesieniu do osocza, które nie jest bezpośrednio przeznaczone do celów leczniczych, lecz wyłącznie do wytwarzania produktów leczniczych?

3) W przypadku udzielenia na pytanie drugie odpowiedzi przeczącej: czy zakwalifikowanie jako krew zależy wyłącznie od danego przeznaczenia, czy także od teoretycznej możliwości zastosowania osocza?"

14. Uwagi na piśmie w niniejszym postępowaniu przedłożyli TMD, rządy niemiecki i węgierski oraz Komisja. Spółka TMD, rząd niemiecki oraz Komisja przedstawiły także uwagi ustne w trakcie rozprawy, która odbyła się w dniu 28 kwietnia 2016 r.

III – **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

A – *Pytanie pierwsze*

15. W swoim pierwszym pytaniu sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy termin „krew” zawarty w art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT obejmuje osocze pozyskane z ludzkiej krwi.

16. TMD jest zdania, że na to pytanie należy odpowiedzieć przecząco, podczas, gdy rządy niemiecki i węgierski oraz Komisja uważają, że należy na nie udzielić odpowiedzi twierdzącej.

17. Pragnę na wstępie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem celem zamierzonym przez zwolnienia przewidziane w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT jest ułatwienie dostępu do określonych usług oraz dostaw określonych towarów poprzez unikanie nadmiernych kosztów, jakie wynikałyby z ich opodatkowania podatkiem VAT. Omawiane zwolnienia stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich [3].

18. Zwolnienia wprowadzone w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwo od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże ich wykładnia powinna być zgodna z celami, do jakich dążą owe zwolnienia, oraz powinna spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. W konsekwencji wymóg ścisłej wykładni nie oznacza, że owe zwolnienia mogą być rozumiane w sposób pozbawiający je zamierzonego skutku [4].

19. W świetle powyższego zgadzam się z wykładnią art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT proponowaną przez rządy niemiecki i węgierski oraz Komisję.

20. Na wstępie pragnę zauważyć, że dyrektywa VAT nie definiuje ani „krwi”, ani innych przedmiotów wymienionych w art. 132 ust. 1 lit. d) („ludzkie organy” i „mleko”). Trybunał nie miał także dotychczas okazji dostarczyć wskazówek co do tych rozumienia tych pojęć. Tym niemniej jasne jest, że należy im nadać autonomiczną i jednolitą wykładnię, właściwą unijnym zasadom dotyczącym podatku VAT [5].

21. Jeśli chodzi o dostawy towarów i usług objęte art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy VAT, Trybunał orzekł, że celem ich zwolnienia jest obniżenie kosztów opieki medycznej i uczynienie jej bardziej dostępną dla obywateli [6]. Ostatecznym celem tych zwolnień jest zatem uniknięcie sytuacji, w której towary i usługi wymienione w tym przepisie stałyby się mniej dostępne ze względu na wzrost ich kosztów wynikający z objęcia ich dostaw podatkiem VAT [7].

22. W moim przekonaniu do pewnego stopnia ta sama troska przyświeca zwolnieniom przewidzianym dla dostaw towarów wymienionych w art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT. Intencją prawodawcy Unii było zatem uniknięcie wzrostu kosztów pewnych kuracji zdrowotnych, obejmujących dostarczanie ludzkich organów lub produktów pochodzących z ludzkiego ciała.

23. Rozważana w tym świetle „krew” musi siłą rzeczy obejmować jej składniki, takie jak osocze.

3 — Wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., VDP Dental Laboratory i in., C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, pkt 43 i 44.

4 — Zobacz wyrok z dnia 12 marca 2015 r., ‘go fair’ Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo.

5 — Zobacz analogicznie wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, pkt 22.

6 — Zobacz wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 28.

7 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2015 r., VDP Dental Laboratory i in., C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo.

24. Nie można pominąć w związku z tym okoliczności, że – jak wskazały rząd niemiecki i Komisja – dostarczanie pełnej krwi zdarza się obecnie rzadko. Nawet transakcje dokonywane w celach leczniczych obejmują w większości dostarczanie składników krwi, takich jak osocze. Prawodawca Unii przyjmujący dyrektywę VAT w nowym kształcie w 2006 r. nie mógł o tym nie wiedzieć. Wykładnia zaproponowana przez TMD, z pewnością niebędąca zawężającą wykładnią tego przepisu, prowadziłaby natomiast do bardzo znacznego ograniczenia zakresu stosowania zwolnienia przewidzianego dla dostarczania krwi w art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT. Wykładnia ta spowodowałaby zatem w znacznym stopniu zaprzepaszczenie celu zamierzonego przez prawodawcę.

25. Są także inne powody, dla których wykładnia terminu „krew" jako nieobejmującego jej składników prowadziłaby do skutków sprzecznych z celem zamierzonym przez prawodawcę. Po pierwsze koszty szpitali i podobnych instytucji używających osocza dla celów leczniczych oczywiście by wzrosły. Po drugie jakkolwiek używanie pełnej krwi korzystałoby z ulgi, to jednak nie korzystałoby z niej używanie jednego lub kilku z jej składników. W konsekwencji koszt dostarczenia pacjentowi, który potrzebuje transfuzji, pełnej krwi byłby proporcjonalnie niższy niż koszt transfuzji wykorzystującej wyłącznie osocze lub wyłącznie płytki krwi. Moim zdaniem prawodawca z pewnością nie zmierzał do wywołania takiego rezultatu.

26. Co więcej, jak zauważa sąd odsyłający, wykładnia ta znajduje również oparcie w okoliczności, że na swoim 99 posiedzeniu w dniu 3 lipca 2013 r. komitet doradczy ds. podatku od wartości dodanej („komitet ds. podatku VAT"), uznał prawie jednogłośnie, że dostarczanie „krwi" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT obejmuje również, obok dostarczania pełnej krwi, dostarczanie pojedynczych składników krwi, takich jak osocze czy komórki krwi ludzkiego pochodzenia. Jakkolwiek wytyczne wydawane przez komitet ds. podatku VAT stanowią jedynie opinię komitetu doradczego, nie zaś urzędową wykładnię prawa Unii, a więc nie są wiążące, to jednak dostarczają one wartościowych wskazówek przy dokonywaniu wykładni [8].

27. Co powiedziawszy, prawdą jest – jak wskazuje również sąd odsyłający –, że poza dyrektywą 2009/132/WE [9], inne instrumenty prawa Unii także wprowadzają rozróżnienie pomiędzy „krwią" i „osoczem". Tym niemniej nie rozumiem, w jaki sposób miałoby to wpłynąć na niniejszą analizę: różne instrumenty prawne mogą dotyczyć różnych spraw i zmierzać do różnych celów [10]. Ten sam termin zawarty w dwóch lub więcej instrumentach prawnych może mieć różne znaczenie. W każdym razie, jak słusznie zauważa Komisja, nawet instrumenty prawne przywołane w niniejszej sprawie przez TMD nie poddają pełnej krwi i osocza rzeczywiście różnym systemom prawnym.

28. Przede wszystkim art. 2 ust. 1 dyrektywy 2002/98/WE [11] odnosi się do krwi i składników krwi precyzując, że standardy jakości i bezpieczeństwa przewidziane w tej dyrektywie znajdują zastosowanie do jednej i drugich. Co więcej rozróżnienie pomiędzy ludzką krwią i osoczem zawarte w Nomenklaturze Scalonej [12] służy jedynie celom statystycznym. W rzeczywistości wszystkie produkty wymienione w podpozycji 3002 (w tym zarówno ludzka krew, jak i osocze) są zwolnione z cła [13].

8 — Zobacz opinię rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:57, pkt 46–51.

9 — Dyrektywa Rady z dnia 19 października 2009 r. określająca zakres stosowania art. 143 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112/WE w odniesieniu do zwolnienia z podatku od wartości dodanej przy ostatecznym imporcie niektórych towarów (Dz.U. 2009, L 292, s. 5). W przedmiocie tej dyrektywy zobacz poniżej pkt 36–38 niniejszej opinii.

10 — Zobacz w tym względzie analogicznie wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Komisja/Hiszpania, C-360/11, EU:C:2013:17, pkt 66.

11 — Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 27 stycznia 2003 r. ustanawiająca normy jakości i bezpiecznego pobierania, testowania, przetwarzania, przechowywania i dystrybucji krwi ludzkiej i składników krwi oraz zmieniająca dyrektywę 2001/83/WE (Dz.U. 2003, L 33, s. 30, polskie wydanie specjalne: rozdz. 15 tom 7, s. 346–358).

12 — Załącznik I do rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej (Dz.U. 1987, L 256, s. 1, polskie wydanie specjalne: rozdział 2 tom 2, s. 382–386), z późniejszymi zmianami.

13 — Na marginesie, jest to kolejny element przemawiający moim zdaniem za traktowaniem ludzkiej krwi i osocza równorzędnie także pod rządami dyrektywy VAT.

29. Okoliczność, że pełna krew i osocze są obecnie na równi zwolnione z cła, przemawia także za przekonaniem, iż powinny być one na równi zwolnione z VAT.

30. Z powyższych względów proponuję Trybunałowi udzielenie na pierwsze pytanie prejudycjalne odpowiedzi, że przy właściwym rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT termin „krew" obejmuje osocze pozyskane z ludzkiej krwi.

B – *Pytanie drugie*

31. W obliczu odpowiedzi, jakiej proponuję udzielić na pytanie pierwsze, konieczne jest również udzielenie odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne. W swoim pytaniu drugim Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy Hesji) zmierza do ustalenia, czy „krew" obejmuje również osocze przeznaczone nie do celów leczniczych, lecz wyłącznie do wytwarzania produktów leczniczych.

32. Ponownie, TMD jest zdania, że na to pytanie należy udzielić odpowiedzi przeczącej podczas, podczas gdy rządy niemiecki i węgierski oraz Komisja uważają, że należy na nie udzielić odpowiedzi twierdzącej.

33. W tej kwestii również zgadzam się z wykładnią art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT zaproponowaną przez tych ostatnich.

34. Pragnę zauważyć, że w przypadku, gdy w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT zamierzone jest ograniczenie przewidzianego w nim zwolnienia do pewnych rodzajów transakcji – na przykład dostaw dokonywanych przez pewne podmioty [14] lub jednostki [15], do pewnych odbiorców [16] w pewnych celach [17] lub pod pewnymi warunkami [18] – zostało to wyraźnie wskazane. Natomiast w lit. d) tego przepisu zwolnione transakcje opisane są ogólnie i nie podlegają żadnemu uszczegółowieniu ani ograniczeniu. W art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT jednoznacznie stwierdzono, że wśród transakcji, które mają zostać zwolnione przez państwa członkowskie, znajduje się „dostarczanie ludzkich organów, krwi i mleka".

35. Wydaje się to oznaczać, że dostarczanie krwi (lub jej składników) należy zwolnić z podatku VAT niezależnie od ostatecznego przeznaczenia tej krwi czy celu tego dostarczania. Gdyby prawodawca zamierzał inny skutek, prawdopodobnie stworzyłby wyraźniejszy i bardziej szczegółowy przepis [19], jak uczynił to w przypadku wszystkich innych zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT.

36. TMD argumentuje jednak, że z art. 37 do 39 dyrektywy 2009/132 można wywnioskować *a contrario*, że dla celów art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT należy dokonać rozróżnienia pomiędzy osoczem leczniczym a osoczem przemysłowym. Zgodnie z art. 37 do 39 dyrektywy 2009/132 przywóz substancji leczniczych pochodzenia ludzkiego (obejmujących krew ludzką i jej pochodne) należy zwolnić z podatku VAT. Zdaniem TMD nie byłoby powodu do wyraźnego wymienienia krwi ludzkiej i w szczególności jej pochodnych, gdyby te produkty były już zwolnione na mocy art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT.

14 — Artykuł 132 lit. e), f) i j) dyrektywy VAT.

15 — Artykuł 132 lit. a), b), g), h), i), k), l), m), n), o), p) i q) dyrektywy VAT.

16 — Artykuł 132 lit. f), l), m) i p) dyrektywy VAT.

17 — Artykuł 132 lit. f) i k) dyrektywy VAT.

18 — Artykuł 132 lit. f), l) i o) dyrektywy VAT.

19 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 28 listopada 2013 r., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, pkt 29.

37. Ten argument mnie nie przekonuje. Po pierwsze należy wskazać, że dyrektywa 2009/132 ujednolica i przekształca wcześniejszą dyrektywę (dyrektywę 83/181/EWG[20]), która była w między czasie kilkakrotnie zmieniana[21]. Wyraźne odniesienie do krwi i jej pochodnych można wytłumaczyć okolicznością, że kiedy dyrektywa 83/181 była przyjmowana, krew i składniki krwi były objęte różnymi przepisami celnymi. Nie jest to drobny szczegół: jednym z głównych celów wówczas dyrektywy 83/181, a obecnie dyrektywy 2009/132, jest właśnie osiągnięcie jak największego możliwego stopnia jednolitości pomiędzy systemem ceł a systemem podatku VAT. Należy mieć w tym kontekście na uwadze, że dyrektywa 2009/132 dotyczy wyłącznie zwolnień w przywozie do Unii, podczas gdy art. 132 dyrektywy VAT jest jednym z ogólnych przepisów dotyczących zwolnień, a więc odnosi się zarówno do transakcji wewnątrzwspólnotowych, jak i do przywozu.

38. Po drugie, art. 37 do 39 dyrektywy 2009/132 nie mogą w żadnym wypadku mieć jakiegokolwiek wpływu na wykładnię art. 132 dyrektywy VAT. W art. 37 ust. 1 dyrektywy 2009/132 stwierdzono wyraźnie, że ma on zastosowanie „[b]ez uszczerbku dla zwolnienia przewidzianego w art. 143 lit. a) dyrektywy 2006/112/WE". Ten ostatni przepis natomiast przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają transakcje w przypadku „ostateczn[ego] import[u] towarów, których dostawa przez podatnika jest w każdych okolicznościach zwolniona na terytorium danego państwa". Obejmuje to oczywiście transakcje, takie jak związane z dostarczaniem krwi, które są zwolnione na mocy art. 132 dyrektywy VAT. Zatem, w bardzo prostych słowach, art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT nie może być interpretowany w świetle art. 37 do 39 dyrektywy 2009/132, ani tym bardziej uważany za zmieniony przez te przepisy. Ze względu na różny zakres i cele tych dwóch instrumentów prawnych jest nie tylko możliwe, ale nawet logiczne, że ich przepisy do pewnego stopnia się pokrywają.

39. TMD argumentuje także, że gdyby art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT interpretować jako obejmujący również dostarczanie osocza dla celów wytwarzania produktów leczniczych, ostateczny koszt produktów leczniczych wzrósłby w sposób nieunikniony. Byłoby to sprzeczne z zamierzonym w omawianym przepisie celem obniżenia kosztów w sektorze ochrony zdrowia.

40. Muszę przyznać, że ten argument ma pewne znaczenie. Wydaje mi się jasne, że w niektórych przypadkach rozpatrywane zwolnienie – w wykładni dokonanej przez inne strony, które przedstawiły uwagi w niniejszym postępowaniu – wywoła *w sposób pośredni* skutek w postaci wzrostu kosztów produktów leczniczych wytwarzanych na bazie krwi i jej składników. Wynika to z okoliczności, że przedsiębiorstwo takie jak TMD nie może odliczyć podatku VAT zapłaconego od towarów lub usług zakupionych w celu prowadzenia swojej działalności, od podatku VAT, którym w jego mniemaniu należy obciążyć osocze dostarczane przez nie do spółek farmaceutycznych. Skoro jego koszty wewnętrzne rosną ze względu na niemożność dokonania odliczeń, przedsiębiorstwo to może być zmuszone do sprzedaży osocza po wyższej cenie, co może z kolei wpłynąć na ostateczną cenę wytwarzanych z niego produktów leczniczych. Przy innych warunkach niezmienionych zwolnienie osocza z podatku VAT spowoduje prawdopodobnie wzrost ceny tych produktów.

41. Nie jest jednak jasne, czy ten wzrost ceny produktów leczniczych, których składnikiem jest osocze, może być znaczny. W rzeczywistości na cenę w ostatecznym rozrachunku wpływ będzie miał szereg czynników, zaś cena składników produktu będzie tylko jednym z nich. Szczególne cechy tego rynku, takie jak obecność (lub brak) towarów konkurencyjnych, podstawowe prawo podaży i popytu oraz możliwe ograniczenia wynikające z ustawodawstwa dotyczącego cen produktów leczniczych (istniejące w wielu państwach członkowskich), również będą miały wpływ na tę cenę.

20 — Dyrektywa Rady z dnia 28 marca 1983 r. określająca zakres art. 14 ust. 1 lit. d) dyrektywy 77/388/EWG w odniesieniu do zwolnienia z podatku od wartości dodanej na przywóz finalny niektórych towarów (Dz.U. 1983, L 105, s. 38).

21 — Zobacz w szczególności motyw 1 dyrektywy 2009/132.

42. W tym kontekście wydaje się istotne, że dostawcy osocza (a następnie wszyscy producenci produktów leczniczych wymagających osocza jako składnika) powinni móc konkurować na równych warunkach. Będzie tak z pewnością po wydaniu wyroku w niniejszym postępowaniu, skoro dokonana w tej sprawie przez Trybunał wykładnia terminu „krew" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT będzie wiążąca dla organów podatkowych wszystkich państw członkowskich.

43. W każdym razie, jak podkreślił rząd niemiecki, okoliczność, że obniżenie kosztów pewnych towarów lub usług poprzez zwolnienie ich dostaw z podatku VAT może zwiększyć koszty operacyjne podatnika wydaje się zwykłą cechą systemu podatku VAT w kształcie przewidzianym przez prawodawcę [22]. Nie da się uniknąć tego, że zawieranie transakcji dotyczących towarów lub usług zwolnionych z podatku VAT może być dla podatników mniej korzystne ze względu na sposób, w jaki funkcjonuje system podatku VAT.

44. Prawodawca miał zatem świadomość szczególnej sytuacji przedsiębiorstw, które muszą zawierać jednocześnie transakcje podlegające podatkowi VAT i niepodlegające mu, i stworzył w tym celu szczególne zasady. W szczególności art. 169 dyrektywy VAT stwarza w niektórych przypadkach możliwość odliczenia od podatku VAT, który podatnik zobowiązany jest zapłacić, podatku VAT nałożonego na towary lub usługi używane do zwolnionych transakcji. Prawodawca zdecydował się jednak na ograniczenie stosowania tych zasad wyłącznie do niektórych sytuacji i transakcji.

45. W konsekwencji fakt, że zwolnione transakcje zawarte przez TMD nie dają pod rządami dyrektywy VAT prawa do odliczenia, oraz że sytuacja ta może w pewnych okolicznościach podnieść koszty opieki zdrowotnej, nie może prowadzić do interpretowania tego przepisu w sposób wydający się stać w sprzeczności z jego brzmieniem. Argument podobny do podniesionego przez TMD w niniejszej sprawie został już w istocie oddalony, właśnie z tego powodu, przez Trybunał w pierwszej sprawie *VDP Dental Laboratory* [23]. Ostatecznie ewentualne luki w systemie zwolnień dotyczących towarów i usług opieki zdrowotnej powinny być przedmiotem zabiegów prawodawcy, a nie Trybunału [24].

46. W tym miejscu pragnę również przypomnieć, że Trybunał konsekwentnie orzekał, iż 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. 132 ust. 1 dyrektywy VAT [25].

47. Z tego orzecznictwa wynika, że jakkolwiek głównym celem, do którego prawodawca zmierzał poprzez niektóre ze zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT, było rzeczywiście obniżenie kosztów opieki zdrowotnej, to jednak obniżenie to nie dotyczyło produktów leczniczych. Innymi słowy, prawodawca nie brał pod uwagę zagadnień związanych z kosztami produktów leczniczych przy tworzeniu przepisów zawartych w art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT.

48. W tym kontekście być może warto byłoby wspomnieć, że osocze nie jest oczywiście produktem leczniczym, ale jak wyjaśniłem może być składnikiem używanym do wytwarzania produktów leczniczych. Ani osocze przeznaczone do celów leczniczych, ani przeznaczone do przemysłowego wykorzystania, nie jest mieszane z jakąkolwiek inną substancją ani przetwarzane w sposób zmieniający jego istotne cechy. Jedyny proces przeprowadzany dla uzyskania produktu to proces wymagany do rozdzielenia różnych składników krwi. Argument podniesiony przez TMD wydaje się wskazywać, że każde przetworzenie produktu przed jego dostarczeniem prowadziłoby do nowego lub innego produktu. Argument ten, wraz z jego wszystkimi logicznymi konsekwencjami, może prowadzić do nierozsądnych rezultatów. Na przykład, czy samo zamrożenie ludzkiego mleka na potrzeby karmienia

22 — Porównaj także opinię rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:537, pkt 96.

23 — Wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r., VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:792, pkt 34–36.

24 — Zobacz w tym względzie opinię rzecznik generalnej E. Sharpston w sprawie Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2013:618, pkt 57.

25 — Zobacz wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo.

niemowlęcia w przyszłości zmienia sposób traktowania tego mleka pod względem podatkowym? Czy okoliczność, że organ po usunięciu może być wypełniony roztworem konserwującym w celu umożliwienia przechowywania i przewozu oznacza, że dostarczenie tego organu zaczyna podlegać podatkowi VAT?

49. Znaczące jest, że to samo osocze może co do zasady być wykorzystywane zarówno do celów leczniczych, jak i do wytwarzania produktów leczniczych. Jak przyznaje sama TMD, jedynie opakowanie, oznakowanie i przewóz osocza (oraz kontrole przeprowadzane podczas trwania tego procesu) mogą różnić się w zależności od zamierzonego przeznaczenia. W konsekwencji osocze jest od początku do chwili wykorzystania przez różnych użytkowników w istocie tym samym produktem.

50. W świetle tych rozważań wydaje mi się, że wykładnia art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT jako obejmującego osocze bez względu na jego zamierzone wykorzystanie jest także bardziej zgodna z zasadą neutralności podatkowej, zgodnie z którą podmioty gospodarcze przeprowadzające te same transakcje nie mogą być traktowane różnie w zakresie poboru podatku VAT [26].

51. Co więcej, jak wskazuje sąd odsyłający, skoro produkt jest w istocie ten sam, to nie można wykluczyć – przynajmniej teoretycznie -, że osocze oryginalnie przeznaczone do użytku dla celów leczniczych może następnie zostać przeznaczone do przemysłowego wykorzystania. Jeśli tak jest, rząd niemiecki słusznie argumentuje, że gdyby od organów podatkowych wymagano różnego traktowania dostaw osocza w zależności od ich zamierzonego przeznaczenia (zadeklarowanego przez odpowiednie podmioty gospodarcze), stosowanie tych zasad stałoby się niepewne i raczej trudne do przeprowadzenia.

52. W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy moim zdaniem udzielić odpowiedzi, że termin „krew" w rozumieniu art. 132 ust. 1 dyrektywy VAT obejmuje także osocze przeznaczone do wykorzystania przy wytwarzaniu produktów leczniczych.

C – *Pytanie trzecie*

53. Uwzględniając proponowaną odpowiedź na pytanie drugie nie jest konieczne udzielanie odpowiedzi na trzecie pytanie prejudycjalne.

IV – **Wnioski**

54. Reasumując proponuję Trybunałowi, aby na pytania prejudycjalne przedstawione przez Hessisches Finanzgericht (sąd finansowy Hesji) udzielił następującej odpowiedzi:

— termin „krew" zawarty w art. 132 ust. 1 lit. d) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej obejmuje dostarczanie osocza pozyskanego z ludzkiej krwi;

— termin ten obejmuje również osocze przeznaczone do wytwarzania produktów leczniczych.

26 — Zobacz wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo.