



Marzena Świstak

dr

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

e-mail: marzena.swistak@poczta.umcs.lublin.pl

ORCID: 0000-0002-3910-6019

OPEN  ACCESS



Usługa pobrania i przechowywania komórek macierzystych a zwolnienie z VAT – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 marca 2018 roku, I FSK 750/16

Streszczenie

Zdrowie obywateli UE niewątpliwie należy do grupy priorytetów polityczno-społecznych. Stąd też dla rozwoju profilaktyki, z punktu widzenia jej innowacyjności i zasięgu oddziaływania, niezbędne jest stworzenie preferencyjnych ram prawno-organizacyjnych (w tym także w zakresie kształtu preferencji podatkowych). Metody profilaktyki takie jak magazynowanie (bankowanie) komórek macierzystych, czy to z krwi pępowinowej noworodków, czy krwi obwodowej osób dorosłych, to pożądane narzędzie, dające możliwość zapobiegania różnego rodzaju chorobom, które są trudne do wykrycia w ramach tradycyjnych metod diagnostycznych. Intensyfikacji aktywności profilaktycznej miało służyć wprowadzenie w ustawie o VAT zwolnienia z opodatkowania w przypadku wykonywania przez podmiot leczniczy działalności profilaktycznej. Na tle orzecznictwa sądów krajowych, w szczególności głosowanego wyroku NSA z 15 marca 2018 roku, I FSK 750/16, ujawniły się jednak liczne niejasności, a w konsekwencji rozbieżności, które w rzeczywistości mogą stanowić realną barierę w progresie innowacyjnych metod profilaktycznych. Celem niniejszego opracowania było zaproponowanie nowej, szerszej ścieżki analizy podejmowanego zagadnienia i sformułowanie postulatów *de lege ferenda* co do możliwych kierunków działań legislacyjnych. Podzielono stanowisko sądu dotyczące konieczności stosowania wykładni zawężającej

w zakresie zwolnień podatkowych. Jednakże na poziomie dalszej argumentacji przedstawionej w glosowanym wyroku wykazano jej powierzchowność i wewnętrzną sprzeczność. Zaznaczono, że kierowanie się wykładnią prounijną nie może oznaczać przekraczania granic normatywnych przepisów krajowych (w tym zamiany kryterium celowości w przesłankach zwolnienia podatkowego na badanie ścisłego związku przyczynowo-skutkowego). Wykazano negatywny wpływ braku zdefiniowania w ustawie takich terminów, jak „opieka medyczna” czy „profilaktyka”. Jako postulat *de lege ferenda* zasugerowano bądź sprecyzowanie tych pojęć w ustawie podatkowej, bądź zawarcie stosownych odesłań do regulacji o charakterze *lex specialis*. Niezależnie od powyższego niezbędne byłoby również podjęcie działań legislacyjnych, dzięki którym zostaną usunięte nieprawidłowości w określaniu relacji międzypospółciowych (np. rozłączność „profilaktyki” i działań polegających na „zachowaniu zdrowia”). Autorka w prowadzonych badaniach posłużyła się metodą dogmatyczną, która umożliwiła wnikliwą analizę normatywną podejmowanych zagadnień.

Słowa kluczowe: profilaktyka, opieka medyczna, komórki macierzyste, zwolnienie podatkowe, VAT

Wprowadzenie

Rozwój sektora zdrowia, w szczególności jego postęp w profilaktyce i leczeniu chorób, stanowi jeden z priorytetów polityki UE. Wraz ze wzrostem innowacyjności proponowanych rozwiązań wzrasta również dążenie do inwestowania w prewencję, a następnie diagnostykę w jej wczesnych fazach. Niewątpliwie tendencja ta sprzyja rozpowszechnianiu się praktyki bankowania ludzkich komórek macierzystych z krwi pępowinowej dzieci bądź też ze szpiku kostnego lub krwi obwodowej osób dorosłych. Komórki macierzyste, będące komórkami pierwotnymi, stanowią drogocenne narzędzie w ratowaniu ludzkiego życia w sytuacji zaistnienia różnych poważnych schorzeń. Dzięki zdolności różnicowania i samoodnawiania mogą bowiem ostatecznie przekształcić się w dowolną tkankę lub organ ludzki¹. Nie dziwi więc wzrost zainteresowania kwestią ich pozyskiwania i przechowywania. Wypada więc wskazać, że zagadnienie jest ważne także w wymiarze ogólnospołecznym.

Aby podejmowana (dynamiczna) aktywność profilaktyczna mogła generować oczekiwane efekty, niezbędne jest stworzenie stabilnego środowiska prawnego,

¹ *Komórki macierzyste (stem cells)*, www.biotechnolog.pl/komorki-macierzyste-stem-cells (dostęp 11.05.2021); *Polski bank komórek macierzystych. Gdzie są wykorzystywane komórki macierzyste*, www.pbkm.pl/komorki-macierzyste/gdzie-wykorzystuje-sie-komorki-macierzyste (dostęp 11.05.2021); M.Z. Ratajczak, *Komórki macierzyste i ich potencjalne wykorzystanie w klinice*, „Rocznik Teologii Katolickiej” 2012, t. XI/1, s. 95–107.

które będzie sprzyjało rozwojowi nowoczesnych metod medycznych. Okazuje się jednak, że zagadnienie to budzi liczne wątpliwości, nie tylko w sferze medycznej, lecz także prawnej, a w szczególności podatkowej. Pomimo że aktualnie orzecznictwo prezentuje niekorzystną dla podatników linię argumentacji, wykluczając możliwość zastosowania zwolnienia w VAT dla działalności polegającej na pobieraniu i przechowywaniu komórek macierzystych, w ocenie autorki powinno się zredefiniować podejście do problemu. Wydaje się bowiem, że w najnowszych orzeczeniach (dotyczy to także wyroku będącego przedmiotem glosy) powtarza się powierzchowną narrację. Odwołując się do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zarazem lekceważy się podstawowe reguły wykładni językowej, a pomocniczo także związki międzygałęziowe z prawem medycznym.

Zasadniczo w polskim porządku prawnym obowiązuje zwolnienie z opodatkowania usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związanych, wykonywanych w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze². Wskazana regulacja prowokuje jednak liczne wątpliwości interpretacyjne, które mogą stać się realną blokadą w rozwoju nowoczesnej profilaktyki zdrowotnej w Polsce. Źródłem dylematów prawnych jest nie tylko warstwa legislacyjna (sposób redakcji przepisu, w tym brak definicji legalnej używanych pojęć w ustawie podatkowej), lecz także właściwa treść normatywna, która nie stwarza możliwości precyzyjnego odkodowania z obowiązujących przepisów.

Niejednoznaczności narastające podczas analizy podejmowanego w glosie zagadnienia uwidoczniły się w sposób wyraźny na tle sporu zawisłego przed Naczelnym Sądem Administracyjnym³. Podmiot leczniczy wniósł skargę na interpretację organu podatkowego, który odmówił prawa do skorzystania ze zwolnienia podatkowego dla działalności polegającej na pobraniu i przechowywaniu komórek macierzystych z krwi pępowinowej.

W glosie podjęto próbę interpretacji przepisów podatkowych w szerszym kontekście niż uczynił to NSA. W ocenie autorki, oprócz analizy semantycznej poszczególnych pojęć, i nawiązania do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁴, niezbędne jest przyjęcie szerszej perspektywy normatywnej poprzez pomocnicze odwołanie się także do przepisów ustaw z zakresu prawa medycznego (oraz wykazanie ich ścisłego związku z regulacjami podatkowymi). Uwzględniając

2 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm., art. 43 ust. 1 pkt 18, dalej cyt. jako „ustawa o VAT”.

3 Dalej cyt. jako „NSA” lub „sąd”.

4 Dalej cyt. jako „TSUE”.

autonomię prawa podatkowego, nawet zestawienie w sposób akcesoryjny regulacji z zakresu prawa medycznego ujawnia słabości wyводу prezentowanego przez sądy administracyjne. Celem niniejszej glosy jest wykazanie, że zbyt wąska wykładnia prowadzi w rzeczywistości do wypaczenia *ratio* preferencyjnego charakteru regulacji podatkowej (nawet uwzględniając zasadę ścisłej interpretacji zwolnień podatkowych) i wybiórczego podejścia do profilaktyki zdrowotnej.

Przedstawienie stanu sprawy

Przedmiotem kontroli sądowej NSA (wyrok z dnia 15 marca 2018 r., I FSK 750/16⁵) był wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 listopada 2015 roku⁶ utrzymujący interpretację organu podatkowego, który badał kwestię dopuszczalności skorzystania przez podatnika (podmiot leczniczy) ze zwolnienia podatkowego z obszaru profilaktyki zdrowotnej (w szczególności obejmującej pobranie i przechowywanie komórek macierzystych z krwi pępowinowej).

Organ podatkowy, odnosząc się do orzecznictwa TSUE, stwierdził w szczególności, że spółka (podatnik) z tytułu świadczenia usług bankowania krwi nie będzie mogła korzystać ze zwolnienia z podatku VAT przewidzianego w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT. Z przepisu tego wynika bowiem, że zwolnienie to może być zastosowane w sytuacji świadczenia usług z zakresu opieki medycznej, które służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. W ocenie organu, w świetle orzecznictwa TSUE, opieka medyczna służąca wspomnianym celom to „postawienie diagnozy, udzielenie pomocy medycznej oraz, w zakresie, w jakim jest to możliwe, leczenie chorób lub zaburzeń zdrowotnych”. Zdaniem organu usługa bankowania krwi, w skład której wchodzi takie elementy, jak: pozyskanie oraz transport medyczny krwi, przygotowanie do preparatyki, preparatyka i badanie krwi (w tym badanie pod kątem zgodności antygenów tkankowych HLA) oraz bankowanie⁷, nie mieszczą się w kategorii usług opieki medycznej ani usług ściśle z nimi związanych, gdyż cechą charakterystyczną usługi jest „hipotetyczny charakter jej realizacji uzależniony od woli konkretnego pacjenta oraz zaistnienie określonych stanów chorobowych w przyszłości”. W ocenie organu podatkowego nie zmienia tego również wpisanie osoby, która podpisała umowę na bankowanie

5 LEX nr 2497793.

6 Wyrok WSA w Warszawie z 18 listopada 2015 r., III SA/Wa 153/15, LEX nr 1957785.

7 Zob. E. Lachert, A. Płodzich, *Bankowanie krwi pępowinowej w Europie i na świecie w świetle doniesień prezentowanych na 23. Zjeździe Międzynarodowego Towarzystwa Przetaczania Krwi w Amsterdamie*, „Journal of Transfusion Medicine” 2013, t. 6, nr 3, s. 96–100.

krwi pępowinowej do rejestru krwi pępowinowej, o którym mowa w przepisach ustawy z dnia 1 lipca 2005 roku o pobieraniu, przechowywaniu i przeszczepianiu komórek, tkanek i narządów⁸.

W interpretacji podatkowej dodatkowo zwrócono uwagę, że istotną różnicą w przypadku dawców allogenicznych ujawnionych w tym rejestrze jest to, iż pobranie krwi pępowinowej i wypreparowanie z niej komórek macierzystych z założenia jest przewidziane do przeszczepów dla osób niespokrewnionych, tym samym realizowany jest cel publiczny (dostępny dla wszystkich) wykorzystania przechowywanych komórek macierzystych przez publiczną służbę zdrowia. Tymczasem z założenia zawierana umowa ma służyć leczeniu autologicznemu – czyli w razie wystąpienia choroby u dawcy, którego krew jest bankowana.

Spółka zaskarżyła niekorzystną interpretację i w skardze do WSA w Warszawie wniosła o jej uchylenie. Zarzucono naruszenie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT przez dokonanie błędnej wykładni pojęcia „usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze”, a w konsekwencji przyjęcie, że opisane we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej czynności w zakresie bankowania krwi pępowinowej wpisanej do publicznego rejestru nie będą podlegały zwolnieniu z VAT.

WSA w Warszawie w wyroku z dnia 18 listopada 2015 roku oddalił wniesioną skargę, dzieląc w całości argumentację przedstawioną przez organ podatkowy⁹. Zdaniem sądu pierwszej instancji, z orzecznictwa TSUE wynika wyraźnie, że analizowane zwolnienie „dotyczy rzeczywistej opieki medycznej skierowanej do indywidualnego pacjenta, która została zaplanowana, rozpoczęta bądź też planowana w najbliższej przyszłości oraz czynności z nimi związanych”.

NSA rozpatrując skargę kasacyjną od wyroku WSA w Warszawie, oddalając wniesiony środek zaskarżenia, zgodził się z wykładnią organu podatkowego i sądu pierwszej instancji. Stwierdził, że w przypadku tego rodzaju usług „cel terapeutyczny lub profilaktyczny jest jedynie hipotetyczny i bliżej nieskonkretyzowany”, i nie mogą być uznane za podlegające zwolnieniu na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT gdyż faktycznie, w momencie ich świadczenia, mają na celu jedynie zapewnienie dostępności komórek macierzystych, gdyby zapotrzebowanie na nie wystąpiło w przyszłości. Dopiero w przypadku, gdy świadczenie tych usług jest

8 Ustawa z dnia 1 lipca 2005 r. o pobieraniu, przechowywaniu i przeszczepianiu komórek, tkanek i narządów, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 2134, art. 16, ust. 2.

9 Wyrok WSA w Warszawie z 18 listopada 2015 r., III SA/Wa 153/15, LEX nr 1957785.

powiązane z konkretnym pacjentem, tzn. ukierunkowane jest na wykorzystanie ich efektów u konkretnego pacjenta, pod kątem konkretnego schorzenia, można mówić o usługach opieki medycznej lub ściśle związanych z opieką medyczną, świadczonych w celach profilaktycznych lub terapeutycznych.

Wskazano również, że należy podzielić ocenę wyrażoną przez WSA, że „nie występuje rzeczywista opieka medyczna skierowana do indywidualnego pacjenta, która została zaplanowana, rozpoczęta bądź też planowana w najbliższej przyszłości”. Podniesiono, że:

samo umieszczenie w publicznym rejestrze [komórek macierzystych] nie oznacza jeszcze, że w przypadku gdyby znaleziono potencjalnego biorcę, to dysponent komórek macierzystych, którym są zazwyczaj rodzice do uzyskania pełnoletniości przez dziecko, musi wyrazić zgodę na ich udostępnienie. Może takiej zgody nie wyrazić, bowiem powodem korzystania z usług pobierania i bankowania komórek macierzystych, jakim kierują się klienci jest zabezpieczenie własnego dziecka na leczenie w przypadku potencjalnego zachorowania dziecka (...).

Bankowanie komórek macierzystych a profilaktyka zdrowia. Dylematy na tle praktyki opodatkowania VAT

Przepisy ustawy o VAT traktują preferencyjnie (jako zwolnione od VAT) usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związanych, wykonywanych w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze¹⁰. Powyższe wpisuje się w szerszy katalog zwolnień podmiotowo-przedmiotowych dla usług związanych z ochroną zdrowia *sensu largo*¹¹, które jednak ze względu na zakres opracowania nie będą poddane szerszej analizie. Należy podkreślić, że przepisy regulujące zwolnienia od podatku, jako odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, należy zawsze interpretować wąsko. Zgodnie z przepisami ustawy o VAT, opodatkowaniu VAT bowiem podlegają – odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju¹². Przez świadczenie usług, o którym mowa powyżej, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu

¹⁰ Ustawa o VAT, art. 43 ust. 1 pkt 18.

¹¹ Ustawa o VAT, art. 43 ust. 1 pkt 18 i pkt 20.

¹² Ustawa o VAT, art. 5 ust. 1 pkt 1.

art. 7 ustawy o VAT¹³. Pojęcie świadczenia usług w rozumieniu ustawy o VAT ma więc bardzo szeroki zakres. Przez świadczenie należy rozumieć każde zachowanie (zarówno działanie, jak i zaniechanie), które nie jest dostawą w myśl art. 7 ustawy¹⁴. TSUE¹⁵ zaznaczył, że pojęcia używane do opisanía zwolnień z VAT powinny być po pierwsze interpretowane w sposób ścisły, stanowiąc odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą VAT objęta jest każda dostawa towarów i każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika, po drugie, zgodnie z celami, do jakich mają zmierzać i z poszanowaniem zasady neutralności podatkowej.

Mając na uwadze ugruntowane w orzecznictwie zasady wykładni przepisów dotyczących zwolnień podatkowych¹⁶, należy zwrócić uwagę na sposób ich redakcji w ustawie podatkowej w odniesieniu do profilaktyki zdrowotnej. W tym zakresie już na tle wykładni językowej rodzi się wiele wątpliwości, które przekładają się na linię argumentacji przyjętą przez organy podatkowe i sądy. Po pierwsze, wypada podkreślić, że ustawa posługuje się pojęciami wewnątrzsystemowo niezdefiniowanymi. Do takich należy m.in. „opieka medyczna”. Zachowując autonomię prawa podatkowego, w tym przypadku niezbędne wydaje się jednak sięgnięcie pomocniczo do przepisów ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej¹⁷, która choć nie posługuje się wprost pojęciem „opieki medycznej”, używa (i definiuje) terminy zakresowo ściśle powiązane (tj. „działalność lecznicza” i „świadczenie zdrowotne”).

W rozumieniu przepisów z zakresu prawa medycznego „działalność lecznicza” polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych (stacjonarnych i całonocnych świadczeń zdrowotnych szpitalnych oraz innych niż szpitalne, w tym także

13 Ustawa o VAT, art. 8 ust. 1.

14 Powinien istnieć bezpośredni i wyraźny związek pomiędzy otrzymywaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności (bezpośredni odbiorca usługi). Ponadto, aby dana czynność była opodatkowana VAT powinna być wykonana przez podatnika. Ustawa o VAT stanowi, że w rozumieniu przepisów podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności (ustawa o VAT, art. 15 ust. 1).

15 M.in. wyrok TSUE z 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, LEX nr 529805; wyrok TSUE z 1 grudnia 2005 r. w sprawach połączonych C-394/04 i C-395/04 Ygeia, LEX nr 173593 i wyrok TSUE z 9 lutego 2006 r., w sprawie C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, LEX nr 173615; wyroki TSUE: z 7 marca 2002 r. w sprawie C-169/00, Komisja przeciwko Republice Finlandii, LEX nr 83903.

16 M.in. wyrok TSUE z 7 lipca 2006 r. w sprawie C-251/05 Talacre Beach Caravan Sales, LEX nr 190234.

17 Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 711, dalej cyt. jako „ustawa o działalności leczniczej”.

ambulatoryjnych), także za pośrednictwem systemów teleinformatycznych lub systemów łączności (ponadto przewiduje się, że działalność lecznicza może polegać także na promocji zdrowia oraz realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia – także za pośrednictwem systemów teleinformatycznych lub systemów łączności)¹⁸. Terminem „świadczenie zdrowotne” objęto natomiast działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania¹⁹. W przypadku precyzowania znaczenia ustawowego działalności nazwanej „świadczeniami zdrowotnymi” ustawodawca (podobnie jak w przypadku ustawy o VAT) posługuje się kryterium celu. Wskazuje na to posłużenie się sformułowaniem, że są to działania „służące” ustawowo określonej aktywności. Wskazuje się, że choć ustawa o działalności leczniczej w definicji zakresowej nie wskazuje wprost profilaktyki, to mieści się ona w „innych działaniach medycznych wynikających z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania”²⁰. Odnosząc się do aspektów techniki legislacyjnej, należy zauważyć, że ustawodawca podatkowy posługuje się pojęciami niezdefiniowanymi, które mają dookreślać cel działalności („profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawa zdrowia”), który także nie został dookreślony prawidłowo (profilaktyka obejmuje aktywność mającą na celu zachowanie zdrowia, natomiast pojęcia te wymienia się enumeratywnie, mimo że przynajmniej w części pokrywają się zakresowo).

W kontekście podejmowanej problematyki obok terminu „opieka medyczna” kluczowe znaczenie ma prawidłowe odkodowanie znaczenia, jakie zostało nadane pojęciu profilaktyki. W ujęciu słownikowym profilaktyka obejmuje różnego rodzaju działania mające na celu zapobieganie niekorzystnym zjawiskom, zwłaszcza chorobom²¹, niedopuszczenie do ich zaistnienia²². W piśmiennictwie medycznym wskazuje się, że profilaktyka (prewencja, zapobieganie) ma na celu zapobieżenie pojawieniu się i/lub rozwojowi niepożądanych stanów lub zjawisk. Priorytetem jest więc przeciwdziałanie zagrożeniom (w tym także chorobom), których wystąpienie lub nasilenie się jest w przyszłości prawdopodobne. Działania profilaktyczne mają

18 Ustawa o działalności leczniczej, art. 3 ust. 1–2 w zw. z art. 8.

19 Ustawa o działalności leczniczej, art. 2 ust. 1 pkt 10.

20 Tak: T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis el.

21 <https://sjp.pwn.pl/szukaj/profilaktyka.html> (dostęp 30.04.2021).

22 <https://sjp.pwn.pl/doroszewski/profilaktyka;5481777.html> (dostęp 30.04.2021).

zmniejszyć prawdopodobieństwo tych zagrożeń i służyć co najmniej utrzymaniu stanu dotychczasowego. Profilaktyczne działania medyczne mają zróżnicowane formy (zależności od ich stadium i poziomu zagrożenia). Obok profilaktyki wczesnej, która ma za zadanie kształtować właściwe nawyki zdrowotne, wyróżnia się trzy fazy profilaktyki właściwej. W tzw. profilaktyce pierwszej fazy obejmuje się działania najwcześniejsze, których celem jest uprzedzenie choroby lub zmniejszenie ryzyka jej rozwoju. Faza ta ma szeroki zakres i obejmuje działania swoiste (zapobieganie konkretnym chorobom) oraz nieswoiste (zapobieganie szerokiemu spektrum chorób, które mogłyby wystąpić). Profilaktyka drugiej fazy ukierunkowana jest na określoną grupę osób ze zwiększonym zagrożeniem wystąpienia danej choroby (celem wczesnego wykrycia objawów i wdrożenia leczenia). Trzecią fazą profilaktyki obejmuje się działania dotyczące osób przewlekle chorych lub niepełnosprawnych, tak aby zapobiec dalszym, niekorzystnym skutkom rozwoju chorób lub niepełnosprawności²³.

Kategorią świadczeń, które mogą stanowić profilaktykę posługuje się ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych²⁴, wskazująca, że świadczenia na rzecz zachowania zdrowia, zapobiegania chorobom i wczesnego wykrywania chorób obejmują: 1) propagowanie zachowań prozdrowotnych, w szczególności poprzez zachęcanie do indywidualnej odpowiedzialności za własne zdrowie; 2) wczesną, wielospecjalistyczną i kompleksową opiekę nad dzieckiem zagrożonym niepełnosprawnością lub niepełnosprawnym; 3) profilaktyczne badania lekarskie w celu wczesnego rozpoznania chorób, ze szczególnym uwzględnieniem chorób układu krążenia oraz chorób nowotworowych; 4) promocję zdrowia i profilaktykę, w tym profilaktykę stomatologiczną obejmującą dzieci i młodzież do ukończenia 19. roku życia; 5) prowadzenie badań profilaktycznych obejmujących kobiety w ciąży, w tym badań prenatalnych zalecanych w grupach ryzyka i u kobiet powyżej 40. roku życia oraz profilaktyki stomatologicznej; 6) profilaktyczną opiekę zdrowotną nad dziećmi i młodzieżą w środowisku nauczania i wychowania; 7) wykonywanie szczepień ochronnych; 8) wykonywanie badań z zakresu medycyny sportowej obejmujących dzieci i młodzież do ukończenia 21. roku życia oraz zawodników pomiędzy 21 a 23. rokiem życia, którzy nie otrzymują wynagrodzenia w związku z uprawianiem sportu²⁵.

23 Zob. B. Woynarowska, *Profilaktyka w pediatrii*, Warszawa 2008; M. Wachowicz-Skóra, *Profilaktyka i promocja zdrowia*, www.lodzkie.pl/zdrowie (dostęp 30.04.2021).

24 Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1398 ze zm., dalej cyt. jako „ustawa o świadczeniach zdrowotnych”.

25 Ustawa o świadczeniach zdrowotnych, art. 27 ust. 1.

Na podstawie semantyki pojęcia „profilaktyki” (w ujęciu językowym, normatywnym, a nawet doktrynalnym) można wyprowadzić wniosek, że obejmuje ono wszystkie fazy zapobiegania chorobom (nie tylko na etapie ich pojawienia się bądź rozwoju), w szczególności więc również pierwszą fazę prewencji, która ma na celu zapobieganie chorobom poprzez kontrolowanie czynników ryzyka²⁶. Wydaje się jednak, że NSA, podtrzymując w całości argumentację przedstawioną przez organ podatkowy, nie uwzględnił wskazówek językowych ani doktrynalnych, odnoszących się do zakresu profilaktyki zdrowotnej. Co więcej, jak się wydaje, sąd przyjął w tym kontekście zbyt daleko idącą wykładnię zawężającą. W uzasadnieniu głosowanego wyroku przedstawiono pogląd o konieczności zachowania „bezpośredniego, oczywistego celu polegającego na profilaktyce, czy zachowaniu zdrowia”. Przepis ustawy podatkowej nie wskazuje, że cel ma być „bezpośredni, oczywisty”. Na marginesie należy wspomnieć, że już z istoty profilaktyki wynika, że związek działań profilaktycznych (obejmujących przecież trzy fazy) charakteryzuje się zmiennością z punktu widzenia „bezpośredniości” oddziaływania na aktywność terapeutyczną.

Stwierdzenia sądu dziwią nie tylko ze względu na rozbieżność w rozumieniu pojęcia „profilaktyki”, ale również wykazują wewnętrzną sprzeczność. Z jednej strony sąd stwierdza, że działania wnioskodawcy mają związek z profilaktyką (ale zbyt odległy, potencjalny), z drugiej strony, że jednak są to jedynie wskazówki w zakresie predyspozycji zdrowotnych (co *notabene* przecież stanowi element profilaktyki). Komórki macierzyste są magazynowane przez około 25 lat, służąc do procesów regeneracyjnych przez całe życie człowieka. Dzięki zdolności samoodnawiania komórki nieustannie wymieniają się na nowe, w różnym tempie, w zależności od tkanki czy narządu, mając szerokie zastosowanie nie tylko w transplantologii, lecz także w leczeniu różnego rodzaju chorób nowotworowych i nienowotworowych. Kontinuum czasu magazynowania (żywołności) komórek nie powinno być uznawane przez organ jako „zbyt odległe, hipotetyczne, nieskonkretyzowane”. Prewencja (profilaktyka) ma w swojej naturze wpisany element hipotetyczności, wydłużonej perspektywy czasowej, a także nastawienia na przyszłość. Gdyby bowiem już doszło do „skonkretyzowania”, a zatem rozwoju schorzenia, to byłaby to już najwyżej profilaktyka ostatniej fazy. Tym bardziej z przyszłościowego aspektu prewencji nie można uczynić przesłanki dyskwalifikującej możliwość

²⁶ Tak też: A. Pietraszewska-Macheta, *Komentarz do art. 27 Ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych*, w: E. Fryźlewicz-Chrapisińska, I. Kowalska-Mańkowska, A. Sidorko, K. Urban, *Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Komentarz*, Warszawa 2018, LEX el.

skorzystania przez podmiot leczniczy ze zwolnienia podatkowego. Jedynie na marginesie wypada również wskazać, że organ dokonał wadliwej oceny merytorycznej dotyczącej sposobu wykorzystywania komórek macierzystych, podkreślając ich zastosowanie przy przeszczepach allogenicznych, a dyskredytując ich przeznaczenie do przeszczepów autologicznych. Argumentowano, że bankowanie komórek macierzystych jest nastawione na pierwszą grupę działań, podczas gdy możliwe jest podejmowanie zabiegów medycznych, w których uwzględnia się obie perspektywy działania. Nie należy więc wykluczać możliwości skorzystania ze zwolnienia podatkowego tylko dlatego, że obok możliwości przeprowadzenia przeszczepów autologicznych istnieje również możliwość również przeszczepów allogenicznych²⁷. Co więcej, wydaje się, że organy podatkowe, a także sądy, poszukując spełnienia ustawowego kryterium celowości w zwolnieniu podatkowym, w rzeczywistości poszukują „związku przyczynowo-skutkowego” pomiędzy działaniami podmiotu leczniczego a przyszlą, zastosowaną w konkretnym przypadku diagnostyką.

Wnioski

W konkluzji wypada w części podzielić tok narracji merytorycznej sądu w zakresie dotyczącym konieczności stosowania wykładni zawężającej, jeśli chodzi o zwolnienia z VAT. W pozostałym zakresie jednak argumentacja sądu charakteryzuje się powierzchownością, a także rozbieżnościami w prezentowanych poglądach. Sąd wydaje się jednak zbyt daleko zacieśniać granice prezentowanej wykładni, przechodząc niejako od celu zwolnienia podatkowego, do poszukiwania ścisłego (bezpośredniego) związku pomiędzy aktywnością profilaktyczną podmiotu leczniczego, a następczymi działaniami terapeutycznymi. Co więcej, zbyt wąskie rozumienie pojęcia „profilaktyki” spowodowało również wiele nieprawidłowości w zakresie wykładni. Analiza toku argumentacji sądu prowadzi do wniosku, że po pierwsze przyjęto jedynie fragmentaryczne rozumienie wskazanego terminu, w szczególności pomijając profilaktykę pierwszej fazy, a po drugie zastosowano wręcz rozbieżne jej określenie, co wręcz utrudnia jednoznaczne oznaczenie przyjętego zakresu pojęciowego. Wydaje się, że przeprowadzenie dogłębnej analizy przepisów w zakresie prawa medycznego przyczyniłoby się do ujednoczenia wyводу prezentowanego przez sąd oraz przyjęcia właściwych ram semantycznych. Jako postulat *de lege ferenda*, uwzględniając autonomię prawa podatkowego, należałoby

²⁷ K. Wagner, *Inwestycja na lata, czyli cała prawda o krwi pępowinowej*, <https://plodnosc.pl/inwestycja-na-lata-czyli-cala-prawda-o-krwi-pepowinowej> (dostęp 12.05.2021).

dookreślić zakres zastosowanych pojęć (w szczególności profilaktyki zdrowotnej i opieki medycznej) w ustawie o VAT bądź odesłać w tym zakresie do właściwych regulacji o charakterze *lex specialis*. Niezależnie od powyższego niezbędne wydaje się również podjęcie działań legislacyjnych, dzięki którym zostaną usunięte niepravidłowości, takie jak wskazywane w treści glosy uchycienia na tle relacji między-pojęciowych (np. rozłączność „profilaktyki” i działań polegających na „zachowaniu zdrowia”).

Bibliografia

- Komórki macierzyste (stem cells)*, www.biotechnolog.pl/komorki-macierzyste-stem-cells.
- Lachert E., Płodzich A., *Bankowanie krwi pępowinowej w Europie i na świecie w świetle doniesień prezentowanych na 23. Zjeździe Międzynarodowego Towarzystwa Przetaczania Krwi w Amsterdamie*, „Journal of Transfusion Medicine” 2013, t. 6, nr 3.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis el.
- Pietraszewska-Macheta A., *Komentarz do art. 27 Ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych*, w: E. Fryźlewicz-Chrapisińska, I. Kowalska-Mańkowska, A. Sidorko, K. Urban, *Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Komentarz*, Warszawa 2018, LEX el.
- Polski bank komórek macierzystych, Gdzie są wykorzystywane komórki macierzyste*, <https://www.pbkm.pl/komorki-macierzyste/gdzie-wykorzystuje-sie-komorki-macierzyste>.
- Ratajczak M.Z., *Komórki macierzyste i ich potencjalne wykorzystanie w klinice*, „Rocznik Teologii Katolickiej” 2012, t. XI/1.
- Wagner K., *Inwestycja na lata, czyli cała prawda o krwi pępowinowej*, <https://plodnosc.pl/inwestycja-na-lata-czyli-cala-prawda-o-krwi-pepowinowej>.
- Wojnarowska B., *Profilaktyka w pediatrii*, Warszawa 2008.
- Wachowicz-Skóra M., *Profilaktyka i promocja zdrowia*, www.lodzkie.pl/zdrowie/.

Stem cells collection and storage and VAT exemption – commentary to the judgment of the Supreme Administrative Court of 15 March 2018, I FSK 750/16

Abstract

The health of EU citizens is undoubtedly one of political and social priorities. Therefore, for the benefit of the development of prevention and from the point of view of its innovativeness

and the scope of its impact, it is essential to create a preferential legal and organisational framework (also in the form of tax preferences). Methods of prevention such as storage (banking) of stem cells, either from cord blood of new-borns or from peripheral blood of adults, appear to be a desirable tool that offers the possibility of preventing various types of diseases which are difficult to detect using traditional diagnostic methods. Intensification of preventive activity was to be facilitated by the introduction in the VAT Act of an exemption from taxation for medical entities that carry out preventive actions. However, judicial decisions of national courts, in particular the judgment of the Supreme Administrative Court of 15 March 2018, I FSK 750/16, have revealed numerous ambiguities, and thus discrepancies, which in fact may constitute a real barrier to the progress of innovative preventive methods. The purpose of this study is to propose a new, broader path of analysis of the issue and to formulate *de lege ferenda* postulates for possible directions of legislative actions. The court's position on the necessity to apply a restrictive interpretation to tax exemptions is shared. However, at the level of further argumentation presented in the judgment discussed, its superficiality and internal contradiction is demonstrated. It is pointed out that following the pro-EU interpretation must not entail the crossing of normative borders of domestic provisions (including the change of the criterion of purposefulness in the premises of tax exemptions into the criterion of causal relation). The author demonstrates the negative impact of the absence of a definition of concepts such as "medical care" or "prevention" in the statute. As a *de lege ferenda* postulate, it is suggested that either these concepts be specified or that relevant references to regulations of *lex specialis* nature be included in the tax statute. Irrespective of the above, it also seems necessary to undertake legislative actions to remove the irregularities in specifying interconceptual relations (e.g. separation of "prevention" and activities consisting in "preservation of health").

The research method applied in the study largely involves an analysis of the law in force.

Keywords: prevention, medical care, stem cells, tax exemption, VAT

CYTOWANIE

Świstak M., *Usługa pobrania i przechowywania komórek macierzystych a zwolnienie z VAT – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 marca 2018 roku, I FSK 750/16*, „Acta Iuris Stetinensis” 2021, nr 3 (vol. 35), 137–149, DOI: 10.18276/ais.2021.35-09.