

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 3 czerwca 2010 r.*

W sprawie C-237/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour de cassation (Belgia) postanowieniem z dnia 18 czerwca 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 1 lipca 2009 r., w postępowaniu

Państwo belgijskie

przeciwko

Nathalie De Fruytier,

* Język postępowania: francuski.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský (sprawozdawca) i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu N. De Fruytier przez adwokata E. Traversa,
- w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa, I. Bakopoulou oraz przez M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez M. Afonso, działającą w charakterze pełnomocnika,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wyduje następujący

Wyrok

- ¹ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- ² Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy N. De Fruytier a państwem belgijskim w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „VAT”) działalności polegającej na przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów, którą zainteresowana wykonuje samodzielnie.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, „dostawa towaru” oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.
- 4 Zgodnie z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy termin „świadczenie usług” oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy.
- 5 Artykuł 13 część A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„[...] Państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

d) dostarczanie [dostawa] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego;

[...]”

Prawo krajowe

- 6 Artykuły 10 i 18 code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeksu podatku od wartości dodanej) (zwanego dalej „CTVA”) transponują definicje dostawy towarów i świadczenia usług zawarte, odpowiednio, w art. 5 ust. 1 i w art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy.

- 7 Artykuł 10 CTVA stanowi:

„§ 1 Dostawa towaru oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel. W kategorii tej mieści się w szczególności oddanie towaru do dyspozycji nabywcy lub cesjonariusza w wykonaniu umowy rozporządzającej lub zobowiązującej.

[...]”

- 8 Zgodnie z art. 18 CTVA:

„§ 1 Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu niniejszego kodeksu.

[...]”

- 9 Artykuł 44 CTVA, który dokonuje transpozycji art. 13 A szóstej dyrektywy dotyczącego zwolnienia z VAT niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym, stanowi co następuje:

„§ 1 Zwolnieniu z podatku podlegają usługi świadczone w wykonaniu zwykłej działalności gospodarczej przez następujące osoby:

[...]

- (2) lekarzy, stomatologów, kinezyterapeutów, położne, pielęgniarzy i pielęgniarki, opiekunów medycznych i opiekunki medyczne, domowych opiekunów medycznych, masażystów i masażystki, których świadczenia w zakresie zdrowia są ujęte w nomenklaturze świadczeń zdrowotnych w ramach obowiązkowego ubezpieczenia chorobowego i na wypadek inwalidztwa;

§ 2. Zwolnieniu podlegają również:

- (1) usługi i ściśle związane z nimi dostawy towarów, świadczone w wykonaniu zwykłej działalności gospodarczej przez zakłady szpitalne i psychiatryczne, kliniki i centra medyczne; przewóz chorych i rannych za pomocą odpowiednio wyposażonych w tym celu środków transportu;

[...]

- (l) b) dostawa organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego;

[...]”

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 10 Nathalie De Fruytier wykonuje działalność gospodarczą polegającą na przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów.
- 11 Belgijskie organy podatkowe opodatkowały podatkiem VAT działalność wykonywaną przez N. De Fruytier.
- 12 Nathalie De Fruytier była zdania, że wykonywana przez nią działalność powinna być zwolniona z podatku VAT i wniosła odwołanie na drodze sądowej. W wyrokach z dnia 1 czerwca 2006 r. wydanym przez orzekający w pierwszej instancji sąd w Namur i z dnia 26 października 2007 r. wydanym przez sąd apelacyjny w Liège uwzględniono żądania zainteresowanej i orzeczono zastosowanie odpowiednich zwolnień.
- 13 Sąd apelacyjny w Liège stwierdził w swym wyroku, że wykonywana przez N. De Fruytier działalność polegająca na transporcie organów i próbek pochodzących od ludzi podlega zwolnieniu w zastosowaniu art. 44 § 2 pkt 1 b) CTVA zasadniczo na podstawie następującego rozumowania.
- 14 Handel organami i próbkami pochodzącymi od ludzi jest w Belgii zabroniony. W związku z tym, aby zapewnić skuteczność art. 44 § 2 pkt 1 b) CTVA działalność

w interesie publicznym przewidziana w powyższych przepisach w odniesieniu do organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego nie może stanowić ich dostawy w rozumieniu „dostawy towarów” zdefiniowanej w art. 10 CTVA, ponieważ tego rodzaju „dostawa” byłaby z założenia wykluczona ze względu na prawny zakaz jej wykonywania. „Dostawę” w rozumieniu art. 44 § 2 pkt 1 b) CTVA należy zatem postrzegać jako związaną z czynnością rzeczywistego dostarczenia towaru, której odpowiadają usługi transportowe świadczone przez N. De Fruytier.

- 15 Państwo belgijskie wniosło skargę kasacyjną na ten wyrok.
- 16 Na poparcie skargi, państwo belgijskie podnosi, że pojęcie „dostawy” zawarte w art. 44 § 2 pkt 1 b) CTVA należy rozumieć zgodnie z definicją art. 10 CTVA, a więc jako każdą czynność przeniesienia dobra materialnego z jednej osoby na inną osobę, która jest odtąd uprawniona do dysponowania nim jak właściciel lub w charakterze właściciela. Prowadzona przez N. De Fruytier działalność w zakresie przewozu nie może być uznana za „dostawę” w rozumieniu art. 10 CTVA, lecz jako świadczenie usług i w konsekwencji nie jest ona objęta zwolnieniem ustanowionym w art. 44 § 2 pkt 1 b) CTVA.
- 17 W tych okolicznościach Cour de cassation (sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy prowadzona samodzielnie działalność polegającą na transporcie organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów stanowi dostawę organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego zwolnione z podatku [VAT] na podstawie art. 13 część A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy [...]?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 18 W pytaniu prejudycjalnym sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 13 część A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy, zwalniający z podatku VAT „dostarczanie [dostawę] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego” należy interpretować w ten sposób, że ma on zastosowanie do działalności gospodarczej polegającej na przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów.
- 19 Należy na wstępie przypomnieć, że szósta dyrektywa nadaje podatkowi VAT bardzo szeroki zakres zastosowania obejmujący wszelką działalność gospodarczą producenta, handlowca lub usługodawcy. Artykuł 13 tej dyrektywy zwalnia jednak z podatku VAT określone rodzaje działalności wykonywane w interesie publicznym (art. 13 część A) i inne rodzaje działalności (art. 13 część B) (zob. wyroki: z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-253/07 Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, Zb.Orz. s. I-7821, pkt 15; z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-473/08 Eulitz, Zb.Orz. s. I-907, pkt 24).
- 20 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pojęcia używane do opisanía zwolnień wymienionych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda dostawa towarów i każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć 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. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, by pojęcia użyte w celu opisanía zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-434/05 Horizon College, Zb.Orz. s. I-4793, pkt 16; w sprawie C-445/05 Haderer, Zb.Orz. s. I-4841, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed, Zb.Orz. s. I-11079, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 21 Zgodnie z orzecnictwem Trybunału, zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii i mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. w szczególności wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 15; ww. wyrok w sprawie Horizon College, pkt 15; wyrok z dnia 22 października 2009 r. w sprawie C-242/08 Swiss Re Germany Holding, Zb.Orz. s. I-10099, pkt 33). W związku z tym, terminy używane przez przepisy szóstej dyrektywy, które nie zawierają żadnego wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich celem ustalenia ich znaczenia i zakresu, powinny być w zasadzie w całej Unii interpretowane autonomicznie i jednolicie (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 Zita Modes, Rec. s. I-14393, pkt 34; z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb.Orz. s. I-3123, pkt 63).
- 22 Z powyższych rozważań wynika, że pojęcie „dostawa towaru”, do którego odnosi się art. 13 część A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy w zakresie dotyczącym „dostarczania [dostawy] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego” powinno uzyskać autonomiczną i jednolitą definicję, właściwą prawu Unii.
- 23 W tym miejscu należy przypomnieć, że zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy „»[d]ostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel” (zob. wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. I-2697, pkt 31). Ponadto, jeżeli chodzi o pojęcie „świadczanie usług”, z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, że obejmuje ono każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy (zob. wyrok z dnia 11 lutego 2010 r. w sprawie C-88/09 Graphic Procédé, Zb.Orz. s. I-1049, pkt 17).
- 24 Ponadto z orzecnictwa Trybunału wynika, iż pojęcie „dostawy towaru” nie dotyczy tylko przeniesienia własności w formie przewidzianej przez dane prawo krajowe, lecz obejmuje ono wszelkie działania polegające na przeniesieniu dóbr materialnych, które pozwalają drugiej stronie na rozporządzanie tymi rzeczami jak właściciel (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. s. I-285, pkt 7 i 8; z dnia 4 października 1995 r. w sprawie C-291/92 Armbrecht, Rec. s. I-2775, pkt 13 i 14; z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie

C-185/01 Auto Lease Holland, Rec. s. I-1317, pkt 32 i 33; ww. wyrok w sprawie Aktiebolaget NN, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 25 Jeżeli działalność w przedmiocie przewozu organów i próbek pochodzących od ludzi, taka jak działalność będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, polega jedynie na tym, że osoba dokonująca przewozu fizycznie przemieszcza produkty, o których mowa, z jednego miejsca do drugiego, dla różnych szpitali i laboratoriów, to tego rodzaju działalność nie może zostać zrównana z „dostawą towarów” w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ nie uprawnia drugiej strony do rzeczywistego rozporządzania omawianymi produktami jak właściciel.
- 26 W związku z tym, tego rodzaju działalność nie może być objęta zwolnieniem z podatku VAT, przewidzianym dla „dostarczania [dostawy] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego” w art. 13 część A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy.
- 27 W tym względzie, nawet jeśli z postanowienia odsyłającego wynika, że w Belgii organy oraz próbki pochodzące od ludzi są wyłączone z obrotu, i nawet jeśli Konwencja o ochronie praw człowieka i godności jednostki ludzkiej w dziedzinie zastosowania biologii i medycyny: Konwencja o prawach człowieka i biomedycynie podpisana w Oviedo w dniu 4 kwietnia 1997 r. stanowi w art. 21, zatytułowanym „Zakaz osiągnięcia zysku”, że ciało ludzkie i jego części nie mogą, same w sobie, stanowić źródła zysku, to same te okoliczności nie mogą prowadzić do pozbawienia wszelkiej skuteczności (effet utile) art. 13 część A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy. Konwencja ta, otwarta do podpisu na podstawie art. 33 ust. 1 tej konwencji między innymi dla państw członkowskich Rady Europy i dla Unii Europejskiej, nie została bowiem podpisana przez Unię. Ponadto, wśród państw członkowskich, ledwie ponad większość z nich obecnie dokonała już ratyfikacji tej konwencji.
- 28 Z powyższego wynika, że nie można wykluczyć, że w państwach członkowskich innych niż Królestwo Belgii, tego rodzaju transakcje, w szczególności dotyczące mleka

ludzkiego, są dozwolone i w związku z tym mogą być objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 13 część A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy.

- ²⁹ Mając na uwadze powyższe rozważania, na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 13 część A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy, zwalniający z podatku VAT „dostarczanie [dostawę] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego” należy interpretować w ten sposób, że nie ma on zastosowania do działalności gospodarczej polegającej na przewożeniu organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów.

W przedmiocie kosztów

- ³⁰ Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 13 część A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zwalniający z podatku VAT „dostarczanie [dostawę] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego” należy interpretować w ten sposób, że nie ma on zastosowania do działalności gospodarczej polegającej na przewożeniu organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów.

Podpisy