

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 18 listopada 2010 r.*

W sprawie C-156/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 1 kwietnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 maja 2009 r., w postępowaniu:

Finanzamt Leverkusen

przeciwko

Verigen Transplantation Service International AG,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, J.J. Kasel, A. Borg Barthet (sprawozdawca), E. Levits i M. Berger, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: A. Calot Escobar,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niemieckiego, przez M. Lumę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego, przez F. Díeza Morenę, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 lipca 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. c) oraz art. 28b część F akapit pierwszy 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), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”).

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Verigen Transplantation Service International AG (zwaną dalej „VTSI”) a Finanzamt Leverkusen (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie odmowy zwolnienia przez ten ostatni z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) obrotu osiąganego przez VTSI z działalności polegającej na pomnażaniu komórek chrząstek stawowych dokonywanym dla odbiorców zamieszkujących lub mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

- 3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy obejmuje podatkiem VAT „dostawę towarów lub usług świadczoną [świadczanie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.
- 4 Zgodnie z art. 9 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [gdzie usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

[...]

c) za miejsce świadczenia usług odnoszących się do:

[...]

— prac, których przedmiotem są ruchomości,

jest [uważa się] miejsce, gdzie usługi te faktycznie są wykonywane;

[...]”

- 5 Artykuł 13 część A szóstej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym”, przewiduje w ust. 1 lit. c):

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

[...]

- c) świadczenie opieki medycznej przy wykonywaniu [w ramach wykonywania] zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo;

[...].”

- 6 Zgodnie z art. 28b część F tej dyrektywy:

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

[...].”

Uregulowania krajowe

- 7 Paragraf 3a ust. 2 pkt 3 Umsatzsteuergesetz 1999 (ustawy o podatku obrotowym, BGBl. 1999 I, s. 1270, zwanej dalej „UStG”), w wersji znajdującej zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym stanowi między innymi:

„Pozostałe niżej wymienione usługi są wykonywane tam, gdzie przedsiębiorca wykonuje, wyłączenie lub w przeważającej części, swoją działalność:

[...]

- c) prace dotyczące rzeczy ruchomych oraz wycena tych rzeczy. Jeżeli klient używa względem świadczącego przedsiębiorcy numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej, który został mu nadany przez inne państwo członkowskie, usługa świadczona pod tym numerem uznawana jest za usługę wykonaną na terytorium tego innego państwa członkowskiego [...].”
- 8 Na mocy §4 pkt 14 UStG, spośród transakcji objętych zakresem §1 ust. 1 pkt 1 UStG zwolnione z podatku są:

„czynności związane z wykonywaniem zawodu lekarza, dentysty, uzdrowiciela, fizjoterapeuty, położnej lub każdej innej działalności medycznej o podobnym charakterze w rozumieniu §18 ust. 1 pkt 1 Einkommensteuergesetz [ustawy o podatku dochodowym], a także wykonywanie zawodu chemika klinicznego [...].”

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 9 VTSI jest przedsiębiorstwem biotechnologicznym z siedzibą w Niemczech, wykonującym działalność w zakresie hodowli tkankowej. Przedmiotem jego działalności jest badanie, rozwój, tworzenie oraz wprowadzanie na rynek technologii do diagnozowania i terapii schorzeń tkanek u ludzi, w szczególności schorzeń chrząstki.

- 10 Przedmiotem sporu są transakcje VTSI polegające na mnożeniu chondrocytów w celu ich ponownego wszczepienia pacjentowi w przypadkach, gdy klienci, na rzecz których świadczona jest usługa (lekarze lub kliniki), zamieszkują lub mają siedzibę w innych państwach członkowskich, i gdy VTSI umieścił ich numer identyfikacyjny VAT na swych fakturach.

- 11 Bundesfinanzhof opisał powyższy proces w sposób następujący. Lekarz lub klinika przesyła VTSI pobrany od pacjenta w drodze biopsji materiał chrząstkowy. VTSI przetwarza tkankę w celu umożliwienia oddzielenia chondrocytów. Po przetworzeniu w środowisku własnej surowicy, komórki są pomnażane w inkubatorze w drodze hodowli, zazwyczaj w ciągu trzech – czterech tygodni. Otrzymane komórki mogą, lecz nie muszą, zostać wprowadzone do błony kolagenowej w taki sposób, że powstaje „plaster chrząstkowy”. W obu wypadkach są one przesyłane lekarzowi prowadzącemu lub klinice celem dokonania ponownego wszczepienia pacjentowi.

- 12 VTSI uznawał powyższe usługi za niepodlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, jeżeli były one świadczone na rzecz klientów z innych państw członkowskich.

- 13 Natomiast Finanzamt uznał je za podlegające opodatkowaniu i decyzją z dnia 17 grudnia 2003 r. dokonał określenia zobowiązania VTSI z tytułu podatku obrotowego za 2002 rok.

- 14 W postępowaniu w sprawie skargi na powyższą decyzję wszczętym przed Finanzgericht Köln VTSI stał na stanowisku, że pomnażanie komórek chrzęstnych nie jest świadczeniem opieki medycznej, lecz raczej „zwykłymi usługami laboratoryjnymi”, które są wykonywane przez asystentów biologiczno-technicznych lub medyczno-technicznych. VTSI wyjaśnił, że niezbędne kontrole jakości były przeprowadzane przez farmaceutę i zewnętrznego chemika.

- 15 Finanzgericht Köln uwzględnił skargę VTSI. Orzekł, że pomnażanie komórek stanowi usługę, którą należy oceniać jako „prace dotyczące rzeczy ruchomych” w rozumieniu §3a ust. 2 pkt 3 lit. c) UStG. Sąd ten uznał, że organy pobrane do transplantacji stają się poprzez oddzielenie od ciała pacjenta rzeczami ruchomymi. Na objęcie ich zakresem pojęcia rzeczy ruchomych w żaden sposób nie wpływa to, czy oddzielona część ciała jest wykorzystywana później do transplantacji własnej (wykorzystanie autologiczne), czy też do transplantacji osobie trzeciej (wykorzystanie alogeniczne).
- 16 Po ustaleniu, że klienci mający miejsce zamieszkania lub siedzibę w innych państwach członkowskich stosowali numery identyfikacyjne VAT, które zostały im nadane w ich państwie członkowskim Finanzgericht uznał, że transakcje te nie podlegają opodatkowaniu w Niemczech.
- 17 Finanzamt wniósł skargę rewizyjną od powyższego wyroku. W postępowaniu przez Bundesfinanzhof twierdzi on, że poprzez krótkotrwałe oddzielenie od ciała pacjenta komórki nie stają się rzeczami ruchomymi, a zatem pomnażanie komórek nie jest objęte zakresem pojęcia „prace” w rozumieniu §3a ust. 2 pkt 3 lit. c) UStG. Zdaniem Finanzamt nie można również mówić o stosowaniu numeru identyfikacyjnego VAT nadanego w innym państwie członkowskim w rozumieniu §3a ust. 2 pkt 3 lit. c) UStG, ponieważ wymagałoby to wyraźnego uzgodnienia pomiędzy skarżącym a klientem przed wykonaniem usługi.
- 18 Sąd krajowy uważa, że przekazanie pomnożonych komórek chrzęstnych lekarzowi prowadzącemu lub klinice nie stanowi dostawy towarów, ponieważ VTSI nie może swobodnie dysponować materiałem chrząstkowym. Mnożenie komórek stanowi świadczenie usług i nie podlega opodatkowaniu w Niemczech, gdy usługa ta świadczona jest w innym państwie członkowskim. Jednakże byłoby tak jedynie wówczas, gdyby art. 28b część F szóstej dyrektywy należało interpretować w ten sposób, że obejmuje on usługi świadczone przez VTSI. W przeciwnym razie transakcja musiałaby zostać opodatkowana w Niemczech, chyba że można by było uznać ją za

stanowiącą „świadczenie opieki medycznej” w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

19 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy art. 28b część F akapit pierwszy [szóstej dyrektywy] należy rozumieć w ten sposób, że:

- a) pobrany od człowieka materiał chrząstkowy (»biopsja«), który został przekazany przedsiębiorcy w celu mnożenia liczby komórek, a następnie zwrócony zainteresowanemu pacjentowi w drodze przeszczepu, stanowi »rzecz ruchomą« w rozumieniu tego przepisu,
- b) oddzielanie komórek chrząstek stawowych z materiału chrząstkowego, a następnie pomnażanie liczby komórek stanowi »prace« dotyczące rzeczy ruchomych w rozumieniu tego przepisu,
- c) usługę uznaje się za wykonaną na rzecz klienta »posiadającego numer identyfikacyjny do celów [podatku VAT]«, gdy numer ten został umieszczony na fakturze dostawcy usługi bez wyraźnego, pisemnego porozumienia dotyczącego jego wykorzystania?

2 W przypadku udzielenia na powyższe pytania odpowiedzi przeczącej, czy art. 13 część A ust. 1 lit. c) [szóstej dyrektywy] należy rozumieć w ten sposób,

że oddzielanie komórek chrząstek stawowych z materiału chrząstkowego, a następnie pomnażanie liczby komórek stanowi »świadczanie opieki medycznej przy wykonywaniu zawodów medycznych«, jeżeli komórki uzyskane z pomnożenia komórek na powrót zostaną wszczepione dawcy?».

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania drugiego

- ²⁰ Zwracając się z drugim pytaniem, którym należy zająć się w pierwszej kolejności, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że oddzielanie komórek chrząstek stawowych z materiału chrząstkowego pobranego od człowieka i późniejsze ich pomnażanie stanowi „świadczanie opieki medycznej” w rozumieniu tego przepisu, w przypadku, gdy komórki uzyskane w następstwie pomnażania mają być ponownie wszczepione dawcy.
- ²¹ Tytułem wstępu należy przypomnieć, że szósta dyrektywa wyznacza bardzo szeroki zakres przedmiotowy podatku VAT, obejmując nim, w art. 2 dotyczącym czynności podlegających opodatkowaniu, oprócz przywozu towarów, także dostawę towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 49; z dnia 14 grudnia 2006 r.

w sprawie C-401/05 VDP Dental Laboratory, Zb.Orz. s. I-12121, pkt 22; a także z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-262/08 CopyGene, Zb.Orz. s. I-5053, pkt 23).

- 22 Artykuł 13 tej dyrektywy przewiduje jednak zwolnienia niektórych rodzajów działalności. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że zwolnienia, o których mowa w tym przepisie stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które służą unikaniu rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. w szczególności wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 15; ww. w sprawie CopyGene, pkt 24).
- 23 Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, 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 musi być zgodna z celami, jakim służą owe zwolnienia, oraz musi spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT. Powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza więc, że pojęcia użyte w celu opisanía zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiłaby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. w szczególności wyrok z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C-445/05 Haderer, Zb.Orz. s. I-4841, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo, a także ww. wyrok w sprawie CopyGene, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 Jeśli chodzi w szczególności o zwolnienie przewidziane w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy, to z orzecznictwa wynika, że pojęcie „świadczona opieki medycznej” odnosi się do świadczeń, które mają na celu diagnozę, opiekę oraz, w miarę możliwości, leczenie chorób lub zaburzeń zdrowia (zob. ww. wyrok w sprawie CopyGene, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo). O ile świadczenia opieki medycznej powinny mieć cel terapeutyczny, to jednak zgodnie z orzecznictwem niekoniecznie wynika z tego, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczenia szczególnie wąskie znaczenie (ww. wyrok w sprawie CopyGene, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 25 W niniejszej sprawie bezsporne jest, że procedura polegająca na pobieraniu materiału chrząstkowego w celu oddzielenia z niego komórek do pomnażania i powtórnego wszczęcia pacjentowi ma ogólnie cel terapeutyczny.
- 26 Rzeczywiście, konkretne usługi świadczone przez VTSI stanowią naturalnie jedynie część całej procedury. Niemniej jednak, jak podniosła rzecznik generalna w pkt 23 swej opinii, są one zasadniczym, samoistnym oraz nieodłącznym elementem tej procedury, której żadnego etapu nie można w sposób praktyczny przeprowadzić odrębnie od pozostałych.
- 27 Z powyższego wynika, że oddzielanie komórek chrząstek stawowych z materiału chrząstkowego pobranego od człowieka i późniejsze ich pomnażanie w celu ponownego wszczęcia dla celów terapeutycznych jest objęte zakresem pojęcia „świadczenie opieki medycznej”, o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy. Interpretację taką potwierdza poza tym cel tego przepisu, którym jest zmniejszenie kosztów opieki zdrowotnej (zob. wyrok z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. s. I-5123, pkt 29).
- 28 W tym zakresie nie ma znaczenia okoliczność, że usługi te są wykonywane przez personel laboratorium, który nie stanowi wykwalifikowanego personelu medycznego, ponieważ nie jest konieczne, aby każdy aspekt opieki terapeutycznej wykonywany był przez personel medyczny (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. s. I-6833, pkt 41, oraz ww. w sprawie C-106/05 L.u.P., pkt 39).
- 29 Co więcej należy dodać, że dla uznania usługi za „świadczenie opieki medycznej” nie ma zasadniczo znaczenia, czy pomnożone komórki zostają wszczęte pacjentowi, od którego je pobrano, czy osobie trzeciej (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie CopyGene, pkt 51).

- 30 Jeśli chodzi o podnoszony przez rząd niemiecki argument, że klasyfikowanie spornych usług jako „świadczenia opieki medycznej” mogłoby okazać się sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, pod tym względem, że wytworzony „plaster chrząstkowy” uzyskiwany przez VTSI w aspekcie funkcjonalnym porównywalny jest z produktem farmaceutycznym, który nie byłby zwolniony z opodatkowania podatkiem VAT, to wystarczy zauważyć, że uznanie danej usługi za „świadczenie opieki medycznej” może być uzależnione jedynie od jej własnego charakteru, a kwestia, czy ewentualnie dostępny jest zamiennik farmaceutyczny jest pozbawiona znaczenia.
- 31 Jak bowiem wskazała rzecznik generalny w pkt 28 swojej opinii, niektóre rodzaje opieki medycznej obecnie mogą już posiadać alternatywę farmaceutyczną, natomiast inne nie, jednakże jest to możliwe w przyszłości, a zatem obie kategorie podlegają ciągłej ewolucji.
- 32 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 13 część A lit. c) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że oddzielanie komórek chrząstek stawowych z materiału chrząstkowego pobranego od człowieka i późniejsze ich pomnażanie w celu ponownego wszczepienia dla celów terapeutycznych stanowi „świadczenie opieki medycznej” w rozumieniu tego przepisu.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 33 Mając na uwadze odpowiedź na pytanie drugie, brak jest konieczności udzielania odpowiedzi na pytanie pierwsze.

W przedmiocie kosztów

- ³⁴ 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 13 część A ust. 1 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. należy interpretować w ten sposób, że oddzielanie komórek chrząstek stawowych z materiału chrząstkowego pobranego od człowieka i późniejsze ich pomnażanie w celu ponownego wszczepienia dla celów terapeutycznych stanowi „świadczenie opieki medycznej” w rozumieniu tego przepisu.

Podpisy