WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 10 czerwca 2010 r.*

W sprawie C-86/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez VAT and Duties Tribunal, Manchester (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 23 lutego 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 lutego 2009 r., w postępowaniu

Future Health Technologies Ltd

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

* Język postępowania: angielski.

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes drugiej izby, P. Lindh, A. Rosas, A. Ó Caoimh (sprawozdawca) i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 marca 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Future Health Technologies Ltd przez R. Thomasa, barrister,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Seeborutha oraz H. Walker, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez I. Huttona, barrister,

— w imieniu rządu greckiego przez O. Patsopoulou, Z. Chatzipavlou, M. Tassopoulou oraz M. Apessosa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz M. Afonso działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Future Health Technologies Ltd (zwaną dalej „FHT") a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (zwanymi dalej „HMRC"), organem właściwym w sprawach poboru podatku od wartości dodanej w Zjednoczonym Królestwie (zwanego dalej „podatkiem VAT"), w przedmiocie odmowy przez rzeczony organ zwolnienia z podatku VAT czynności wykonywanych za wynagrodzeniem polegających na wysyłce zestawu do poboru krwi pępowinowej noworodka, a także na analizie i przetwarzaniu tej krwi, oraz, w odpowiednim przypadku, na zakonserwowaniu komórek macierzystych zawartych w owej krwi w celu ewentualnego przyszłego wykorzystania terapeutycznego.

Ramy prawne

Uregulowanie Unijne

3 Dyrektywa 2006/112 uchyliła i zastąpiła z dniem 1 stycznia 2007 r. uregulowanie wspólnotowe istniejące w dziedzinie podatku VAT, w szczególności szóstą dyrektywę 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, zwaną dalej „szóstą dyrektywą").

4 Zgodnie z motywami pierwszym i trzecim dyrektywy 2006/112 przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne, celem przedstawienia wszystkich mających zastosowanie przepisów w sposób jasny i racjonalny w zmienionej strukturze i brzmieniu, zasadniczo bez wprowadzania zmian merytorycznych.

5 Artykuł 2 dyrektywy 2006/112 ma następującą treść:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

d) import towarów.

[…]".

6 Artykuł 131 dyrektywy 2006/112 jest jedynym artykułem znajdującym się w rozdziale 1 tytuł IX tej dyrektywy, zatytułowanych, odpowiednio, „Przepisy ogólne" i „Zwolnienia". Artykuł ten brzmi następująco:

„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć".

7 Artykuł 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112 znajdujący się w jej rozdziale 2 tytuł IX stanowi:

„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;

[…]".

8 Poza częścią zdania wprowadzającego zwolnienia w art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112 są sformułowane w identyczny sposób jak zwolnienia w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy. Niemniej jednak część zdania wprowadzającego tego ostatniego przepisu stanowi, co następuje:

„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".

9 Artykuł 133 dyrektywy 2006/112 przewiduje, że państwa członkowskie mogą uzależnić przyznanie podmiotom innym niż podmioty prawa publicznego zwolnienia przewidzianego między innymi w art. 132 ust. 1 lit. b) od spełnienia w poszczególnych przypadkach jednego lub kilku przewidzianych w nim warunków.

10 Zgodnie z art. 134 dyrektywy 2006/112:

„Dostawa towarów ani świadczenie usług nie korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 132 ust. 1 lit. b) […] w następujących przypadkach:

a) gdy nie są one niezbędne do dokonywania transakcji podlegających zwolnieniu;

b) gdy ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu dla danego podmiotu poprzez dokonywanie transakcji będących w bezpośredniej konkurencji z działalnością przedsiębiorstw komercyjnych podlegających VAT".

Uregulowania krajowe

11 Artykuł 31 Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. w sprawie podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „Act") stanowi, że dostawa towarów i świadczenie usług są zwolnione z podatku, jeżeli objęte są one w wykazem znajdującym się aktualnie w załączniku 9 do tej ustawy.

12 Grupa 7 załącznika 9 do rzeczonej ustawy stanowi że zwolnione są między innymi następujące usługi i dostawy:

— świadczenie usług przez osobę wpisaną w szczególności do rejestru prowadzonego na podstawie Health Professions Order 2001 [Zarządzenia z 2001 r. w sprawie Zawodów Medycznych] (Statutory Instrument 2002 Nr 254),

— świadczenie usług opieki lub usług leczenia medycznego lub chirurgicznego oraz w ich ramach dostawę wszelkiego rodzaju towarów w szpitalach lub instytucji publicznej,

— produkty służące celom terapeutycznym pochodzące z ludzkiej krwi, oraz

— ludzkie (włączywszy w to płodowe) organy lub tkanki dla celów diagnostycznych lub terapeutycznych lub do badań medycznych.

13 W wytycznych HMRC wskazano, że co do zasady usługi świadczone przez osoby wpisane na listę osób wykonujących zawód medyczny przewidzianą przez Health Professional Order 2001 uważane są za wykonywane głównie w celu ochrony, utrzymania lub powrotu do zdrowia danej osoby, a tym samym zwolnione są z podatku VAT.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

14 FHT posiada akredytację i licencję właściwych organów brytyjskich jako prywatny bank komórek macierzystych. W ramach usług świadczonych przez nią na rzecz rodziców noworodków, dokonuje ona czynności polegających na wysyłce zestawu do poboru krwi pępowinowej, a także na analizie i przetwarzaniu tej krwi, oraz, w odpowiednim przypadku, na zakonserwowaniu komórek macierzystych zawartych w owej krwi.

15 Czynności te są bezpośrednio nadzorowane przez analityka medycznego wpisanego do rejestru osób wykonujących zawód medyczny prowadzonego na podstawie Health Professions Order 2001. Komórki są pobierane przy urodzeniu w celu umożliwienia przyszłego wykorzystania ich w leczeniu samego dziecka (wykorzystanie autologiczne) lub innych osób (wykorzystanie alogeniczne lub heterologiczne). W szczególności na podstawie umowy pomiędzy FHT a rodzicami dziecka (zwanej dalej „umową"), przetworzone i zakonserwowane przez FHT komórki przeznaczone są wyłącznie do celów leczniczych; nie mogą one być wykorzystywane do celów badawczych lub doświadczalnych.

16 We wszystkich przypadkach, jeżeli FHT zobowiązuje się w drodze umowy do świadczenia usług, może dojść lub dochodzi do następujących czynności:

a) wysyła się zestaw do poboru krwi pępowinowej do rodziców jeszcze nienarodzonego dziecka;

b) rodzice umawiają się (na swój własny koszt) z lekarzem odbierającym poród, ze pobierze on krew pępowinową zaraz po porodzie;

c) krew jest transportowana kurierem medycznym do laboratorium FHT. Chodzi o szczególną instytucję wyspecjalizowaną w analizie i poborze komórek macierzystych krwi pępowinowej;

d) pracownicy FHT badają krew w celu zapewnienia, iż nie została ona skażona przez żadną chorobę przenoszoną poprzez krew. Badanie to następuje zaraz po porodzie oraz ponownie po upływie 6 miesięcy;

e) następnie krew jest przetwarzana w celu pozyskania próbki komórek macierzystych nadających się do wykorzystania leczniczego;

f) próbka komórek macierzystych jest przechowywana w stanie zamrożonym i gotowym do wykorzystania;

g) próbka jest przechowywana w oczekiwaniu na jej wykorzystanie w celach leczniczych; oraz

h) próbka komórek macierzystych jest wydawana na wniosek rodziców (do czasu ukończenia przez dziecko 18 roku życia) dla wykorzystania w celach leczniczych.

17 Umowa przewiduje dwa sposoby zapłaty. Pierwszy sposób polega na zapłacie przez klienta dwóch stałych kwot za wszystkie czynności, o których mowa w sprawie przed

sądem krajowym, włączywszy w to przechowywanie przez okres sześciu miesięcy wraz z dodatkową rocznie płaconą kwotą za dalsze przechowywanie komórek macierzystych. Drugi sposób umożliwia klientowi zapłatę trzech ustalonych kwot za wszystkie czynności, o których mowa w sprawie przed sądem krajowym, oraz z góry za 20 letni okres przechowywania. Łączna cena w przypadku pierwszego sposobu wynosi 995 GBP, do której należy dodać roczną opłatę w wysokości 30 GBP. W przypadku wyboru drugiego sposobu, łączna cena wynosi 1 295 GBP.

18 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym koszty ponoszone przez klienta, który wybrał pakiet przechowywania przez okres 20 lat, rozkładają się w następujący sposób:

— wydatki, o których mowa w lit. a) znajdującej się w pkt 16 niniejszego wyroku, wynoszą 15% wszystkich kosztów ponoszonych przez klienta (związane są z zapłatą kwoty 200 GBP tytułem wynagrodzenia),

— koszty związane z wydatkami znajdującymi się pod lit. b) są uzgadniane przez klienta w sposób niezależny,

— wydatki, o których mowa w lit. c)–a) znajdującymi się w pkt 16 niniejszego wyroku, to znaczy wydatki związane z przesłaniem do laboratorium FHT, przetwarzaniem, analizą i kontrolą, stanowią łącznie 62% łącznych kosztów ponoszonych przez klienta (związane są z zapłatą kwoty 795 GBP tytułem wynagrodzenia),

— wydatki, o których mowa w lit. g), to znaczy związane z przechowywaniem, stanowią 23% łącznych kosztów (związane są z zapłatą kwoty 300 GBP tytułem wynagrodzenia).

19 Koszty ponoszone przez FHT przy wykonywaniu czynności, o których mowa w sprawie przed sądem krajowym, przedstawiają się w następujący sposób:

— dostawa zestawu do poboru krwi pępowinowej i koszty administracyjne – 7%,

— przetwarzanie, analiza, badanie i przechowywanie próbki w stanie zamrożonym – 91%,

— przechowywanie przygotowanej próbki – 2%.

20 Większa część wydatków związanych z nakładem pracy dotyczącym świadczenia usług na postawie umowy związana jest z analizą, kontrolą, a następnie z przetwarzaniem krwi. Po zamrożeniu próbek, koszty nakładu pracy związane z przechowywaniem są minimalne.

21 Z postanowienia odsyłającego wynika, że początkowo HMRC byli zdania, że „pobieranie" i analiza komórek macierzystych były, w przeciwieństwie do ich przechowywania, zwolnione na podstawie pkt 8 grupy 7 załącznika 9 do ustawy w sprawie podatku od wartości dodanej z 1994 r. [dostawa ludzkich (włączywszy w to płodowych) organów lub tkanek, etc.]. Uznano w związku z tym, że FHT dokonywał jednocześnie transakcji zwolnionych i podlegających opodatkowaniu.

22 Następnie HMRC uznali, że świadczeniem głównym było przechowywanie komórek macierzystych, a zatem czynność niestanowiąca leczenia medycznego, oraz że analiza i przetwarzanie komórek miały charakter pomocniczy względem tej czynności.

Ponadto, nawet w ramach oddzielnej oceny tych czynności, nie można było zdaniem HMRC przyjąć, że analiza i przetwarzanie komórek macierzystych stanowią opiekę medyczną.

23 FHT wniosła skargę do VAT and Duties Tribunal w Manchester (sądu ds. VAT i podatków), podnosząc, że:

— jej usługi stanowią jednorodne złożone świadczenie usług polegające na świadczeniu profilaktycznej opieki medycznej, objętej zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, lub

— usługi te stanowią jednorodne złożone świadczenie usług opieki szpitalnej i medycznej oraz ściśle z nimi związanych czynności objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 132 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy, lub

— na wypadek gdyby usługi świadczone przez FHT nie stanowiły jednorodnej złożonej transakcji, to każda z usług polegająca na pobieraniu, badaniu, analizie, przetwarzaniu i zamrażaniu, jak również usługa polegająca na udostępnieniu komórek macierzystych w należytym czasie dla celów terapeutycznych, jest czynnością zwolnioną na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) i c) rzeczonej dyrektywy.

24 W tych okolicznościach VAT and Duties Tribunal w Manchester postanowił zawiesić postępowanie i przedstawić Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy w okolicznościach, gdy państwo członkowskie przyjmuje, że usługi świadczone przez daną placówkę, którą należy traktować jako odpowiednio uznaną placówkę o charakterze podobnym do szpitala lub ośrodka medycznego lub diagnostycznego w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy [2006/112], wyrażenie »opieka szpitalna i medyczna« znajdujące się w art. 132 ust. 1 lit. b) powinno być interpretowane jako obejmujące wszystkie opisane poniżej usługi, czy też przeciwnie, jedną lub kilka z nich (a jeżeli tak, to które?):

a) dostarczenie rodzicom nienarodzonego dziecka zestawu niezbędnego sprzętu medycznego umożliwiającego niezależnej osobie wykonującej zawód medyczny odbierającej poród pobranie krwi pępowinowej dziecka zaraz po urodzeniu;

b) badanie pobranej w ten sposób krwi w specjalnej placówce w celu zapewnienia, że nie została ona skażona przez żadną chorobę, która mogłaby zostać przeniesiona poprzez krew lub poprzez komórki macierzyste pozyskane z krwi w przypadku terapeutycznego wykorzystania komórek macierzystych (wraz z podobnym badaniem następującym ponownie po 6 miesiącach);

c) przetwarzanie owej krwi pod nadzorem odpowiednio wykwalifikowanej osoby wykonującej zawód medyczny w celu pozyskania próbki komórek macierzystych nadających się do terapeutycznego leczniczego wykorzystania;

d) przechowywanie krwi i komórek macierzystych w warunkach kontrolowanych przez naukowców mających na celu utrzymanie i zachowanie krwi i komórek macierzystych w idealnym stanie; lub

e) wydanie krwi na wniosek rodziców (do czasu uzyskania przez dziecko 18 roku życia) dla wykorzystania jej do celów leczniczych?

2. W przeciwnym wypadku, czy pojęcie czynności »ściśle związanych« z opieką medyczną lub szpitalną znajdujące się w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy [2006/112] powinno być interpretowane jako obejmujące wszystkie lub niektóre z ww. usług (a jeżeli tak, to które)?

3. Czy w okolicznościach, w których państwo członkowskie przyjmuje, że wspomniane usługi są wykonywane przez lub pod nadzorem jednej lub kilku odpowiednio wykwalifikowanych osób wykonujących zawód medyczny, wyrażenie »świadczenie opieki medycznej« znajdujące się w art. 132 ust. 1 c) dyrektywy [2006/112] powinno być interpretowane jako obejmujące wszystkie opisane poniżej usługi (które zostały dokładniej opisane w uzgodnionym oświadczeniu stron co do okoliczności faktycznych), czy też przeciwnie, jedną lub kilka z nich (a jeżeli tak, to które?):

f) dostarczenie rodzicom nienarodzonego dziecka zestawu niezbędnego sprzętu medycznego umożliwiającego niezależnej osobie wykonującej zawód medyczny odbierającej poród pobranie krwi pępowinowej dziecka zaraz po urodzeniu;

g) badanie pobranej w ten sposób krwi w specjalnej placówce w celu zapewnienia, że nie została ona skażona przez żadną chorobę, która mogłaby zostać przeniesiona poprzez krew lub poprzez komórki macierzyste pozyskane z krwi w przypadku terapeutycznego wykorzystania komórek macierzystych (wraz z podobnym badaniem następującym ponownie po 6 miesiącach);

h) przetwarzanie owej krwi pod nadzorem odpowiednio wykwalifikowanej osoby wykonującej zawód medyczny w celu pozyskania próbki komórek macierzystych nadających się do terapeutycznego leczniczego wykorzystania;

i) przechowywanie krwi i komórek macierzystych w warunkach kontrolowanych przez naukowców mających na celu utrzymanie i zachowanie krwi i komórek macierzystych w idealnym stanie; lub

j) wydanie krwi na wniosek rodziców (do czasu uzyskania przez dziecko 18 roku życia) dla wykorzystania jej do celów leczniczych?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

25 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że podobnie jak szósta dyrektywa, dyrektywa 2006/112 wyznacza bardzo szeroki zakres przedmiotowy podatku VAT, obejmując nim, w art. 2 dotyczącym czynności podlegających opodatkowaniu, oprócz

przywozu towarów, także dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze (zob. podobnie 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; z dnia 11 lutego 2010 r. w sprawie C-88/09 Graphic Procédé, Zb.Orz. s. I-1049, pkt 15). Niemniej jednak art. 132 dyrektywy 2006/112, podobnie jak art. 13 szóstej dyrektywy, zwalnia nieuczynności z podatku VAT.

26 Tak jak to wynika z pkt 4,6 i 8 niniejszego artykułu, brzmienie art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) jest co do zasady identyczne jak brzmienie art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112 w związku z jej art. 131. Ponadto z pierwszego i trzeciego motywu dyrektywy 2006/112 wynika, że zasadniczo nie ma ona na celu dokonania istotnych zmian w stosunku do przepisów szóstej dyrektywy.

27 Z powyższego wynika, że art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy oraz art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w ten sam sposób (zobacz również podobnie wyrok z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Zb.Orz. s. I-8255, pkt 23). W ten sposób orzecznictwo wykształcone w odniesieniu do zwolnień przewidzianych w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy może służyć w niniejszej sprawie jako podstawa do odpowiedzi na pytania zawarte w postanowieniu odsyłającym.

28 W tym zakresie należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że zwolnienia, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, które mają na celu unikanie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 15; z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-473/08 Eulitz, Zb.Orz. s. I-907, pkt 25). Tak samo jest w przypadku zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy 2006/112.

29 Ponadto w świetle utrwalonego orzecznictwa dotyczącego art. 13 części A szóstej dyrektywy wynika, że zwolnienia przewidziane w art. 132 dyrektywy 2006/112 nie przewidują zwolnienia z podatku VAT wszystkich rodzajów działalności wykonywanej w interesie publicznym, lecz jedynie zwolnienie tej działalności, która została w tym przepisie wymieniona i opisana w bardzo szczegółowy sposób (zob. w szczególności wyroki z dnia 11 lipca 1985 r. w sprawie 107/84 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. 2655, pkt 17; z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-307/01 D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services, Rec. s. I-13989, pkt 54; a także ww wyrok w sprawie Eulitz, pkt 26, oraz przytoczone tam orzecznictwo).

30 Z orzecznictwa dotyczącego szóstej dyrektywy wynika również, że pojęcia używane do opisania zwolnień wymienionych w art. 132 dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady wynikającej z art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy 2006/112, 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. Tym samym powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, że pojęcia użyte w celu opisania zwolnień przewidzianych w rzeczonym art. 132 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiałby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków (zob. podobnie między innymi wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r. 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; a także ww. w sprawie Eulitz, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 To w świetle tych rozważań należy odpowiedzieć na przedłożone pytania.

W przedmiocie pytania pierwszego i trzeciego

32 Przez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy jeżeli państwo członkowskie przyjmuje, że usługi świadczone przez placówkę, którą należy traktować

jako odpowiednio uznaną placówkę o charakterze podobnym do szpitala lub ośrodka medycznego lub diagnostycznego w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, wyrażenie „opieka szpitalna i medyczna" znajdujące się w art. 132 ust. 1 lit. b) powinno być interpretowane jako obejmujące wszystkie usługi, o których mowa w sprawie przed sądem krajowym, to znaczy wysyłkę zestawu niezbędnego do poboru krwi pępowinowej noworodka oraz analizę i przetwarzanie tej krwi, a także, w odpowiednim przypadku, przechowywanie komórek macierzystych zawartych w tej krwi w celu ewentualnego przyszłego wykorzystania w celach terapeutycznych, czy też przeciwnie, jedną lub kilka z nich, a jeżeli tak, to która lub które.

33 Przez pytanie trzecie sąd ten zmierza do ustalenia tego, czy jeżeli państwo członkowskie przyjmuje, że wspomniane usługi są wykonywane przez lub pod nadzorem jednej lub kilku odpowiednio wykwalifikowanych osób wykonujących zawód medyczny, wyrażenie „świadczenie opieki medycznej" znajdujące się w art. 132 ust. 1 c) dyrektywy 2006/112 powinno być interpretowane jako obejmujące wszystkie usługi wymienione w punkcie poprzedzającym niniejszego wyroku, czy też przeciwnie, jedną lub kilka z nich, a jeżeli tak, to którą lub które.

34 Niemniej jednak, tak jak to wynika w szczególności z treści pierwszego i trzeciego pytania, wiadomo że w sprawie przed sądem krajowym, po pierwsze, w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 FHT należy uznać za odpowiednio uznaną placówkę o charakterze podobnym do szpitala lub ośrodka medycznego, oraz po drugie, że w rozumieniu tego samego artykułu i paragrafu lit. c) działalność FHT jest wykonywana w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez odnośne państwo członkowskie.

35 W związku z tym w istocie pierwsze i trzecie pytanie dotyczy odpowiednio, wykładni wyrażeń „opieka szpitalna i medyczna" znajdujących się w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, a także „świadczenie opieki medycznej" znajdującego się w art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy.

36 Jeśli chodzi o usługi o charakterze medycznym, to z orzecznictwa wynika, że art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy obejmuje usługi wykonane w środowisku medycznym, podczas gdy lit. c) tego samego ustępu obejmuje usługi medyczne wykonane poza środowiskiem szpitalnym, zarówno w prywatnym miejscu zamieszkania usługodawcy, jak i w miejscu zamieszkania pacjenta, lub w innym miejscu (zob. podobnie wyrok z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Kügler, Rec. s. I-6833, pkt 36). Z powyższego wynika, że art. 13 część A ust. 1 lit. a) i b) szóstej dyrektywy, które mają różne zakresy zastosowania, mają na celu uregulowanie wszystkich zwolnień z opodatkowania świadczeń medycznych w ścisłym znaczeniu (zob wyroki ww. w sprawie Kügler, pkt 36, oraz z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P., Zb.Orz. s. I-5123, pkt 26).

37 W związku z tym, tak jak to orzekł już Trybunał, pojęcie „opieki medycznej" zawarte w art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, oraz pojęcie „ świadczeń opieki medycznej" znajdujące się w tym samym ustępie pod lit. lit. c) odnoszą się do świadczeń, które służą diagnozie, opiece oraz, w miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo, oraz ww. w sprawie L.u.P., pkt 27).

38 Tak jak to wynika z pkt 27 niniejszego wyroku, dotyczy to również identycznych pojęć zawartych, odpowiednio, w art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112.

39 W tych okolicznościach pytanie pierwsze i trzecie należy rozpatrzyć łącznie, przyjmując, że każde z nich zasadniczo zmierza do ustalenia, czy w okolicznościach takich, jak w postępowaniu przed sądem krajowym, wszystkie lub część czynności polegających na wysyłce zestawu do poboru krwi pępowinowej noworodka oraz na analizie i przetwarzaniu tej krwi, a także, w odpowiednim przypadku, na przechowywaniu komórek macierzystych zawartych w tej krwi w celu ewentualnego przyszłego wykorzystania w celach terapeutycznych, służą diagnozie, opiece oraz, w miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia.

40 Należy w tym zakresie przypomnieć, że nawet jeżeli „opiece medycznej" oraz „świadczeniom opieki medycznej" powinien przyświecać cel terapeutyczny, to jednak niekoniecznie oznacza to, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczenia szczególnie wąskie znaczenie (zob. wyroki: z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-249, pkt 24; z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-212/01 Unterpertinger, Rec. s. I-13859, pkt 40; ww. w sprawie L.u.P., pkt 29).

41 W związku z tym usługi medyczne, które zostały wykonane w celu ochrony zdrowia, w tym również w celu utrzymania bądź przywrócenia dobrego stanu zdrowia ludzi, korzystają ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. b) i c) rzeczonej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Unterpertinger, pkt 40, 41; w sprawie D'Ambrumenil i Dispute Resolution Services, pkt 58 , 59, a także w sprawie L.u.P., pkt 29).

42 Tak jak to wynika z pkt 27 niniejszego wyroku, podobnie jest w odniesieniu do art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112.

43 Niemniej jednak czynności, o których mowa w postępowaniu przed sądem krajowym, wykonywane przez FHT, to znaczy wysyłka zestawu niezbędnego do poboru krwi pępowinowej noworodka, oraz analiza i przetwarzanie tej krwi, a także w odpowiednim przypadku przechowywanie komórek macierzystych zawartych w tej krwi w celu ewentualnego przyszłego wykorzystania w celach terapeutycznych, niezależnie od tego, czy rozpatrywane są łącznie, czy tez oddzielnie, nie wydają się nie mieć bezpośredniego i rzeczywistego celu polegającego na diagnozie, opiece oraz, w miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia.

44 W tym zakresie, o ile wykrycie choroby może stanowić oczywiście jeden z celów uzasadniających pobranie krwi pępowinowej, to jednak z akt sprawy, a w szczególności z umowy wynika, że usługi świadczone przez FHT mają na celu wyłącznie zapewnić,

że szczególny środek będzie dostępny w celu leczenia medycznego w hipotetycznej sytuacji, gdy stałoby się ono niezbędne, jednakże jako takie nie mają one na celu przeszkodzenia, uniknięcia lub zapobieżenia chorobie, obrażeniom lub zakłóceniom zdrowia lub też wykrycia ukrytych chorób lub chorób w stadium początkowym. Jeżeli tak jest, co sąd odsyłający powinien sprawdzić w świetle wszystkich okoliczności faktycznych rozpoznawanej przez niego sprawy, to czynności, o których mowa w sprawie przed sądem krajowym, jako takie nie mogą zostać uznane za objęte zakresem, po pierwsze, pojęcia „opieka szpitalna i medyczna", znajdującego się w art. 132 ust. 1 lit. b dyrektywy 2006/112, oraz, po drugie, zakresem pojęcia „świadczenie opieki medycznej", znajdującego się w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

45 Z kolei, jeżeli sąd krajowy uzna, że analiza krwi pępowinowej rzeczywiście ma na celu umożliwić diagnozę medyczną i nie stanowi jedynie części badania pozwalającego na ustalenie tego, czy komórki macierzyste są żywe, to należałoby stwierdzić istnienie świadczenia opieki diagnostycznej, która mogłaby być objęta zakresem zwolnień przewidzianych w art. 132 ust. 1 lit. b) lub c) dyrektywy 2006/112, z zastrzeżeniem spełnienia pozostałych warunków ustanowionych w tych literach oraz w rzeczonej dyrektywie.

46 Ponadto, w przeciwieństwie do argumentacji przestawionej przez FHT w trakcie rozprawy, zamrażanie żywych części ciała ludzkiego, niezależnie od sposobu ich oddzielenia od ciała, jako takie nie może zostać uznane za świadczenie opieki medycznej o charakterze profilaktycznym.

47 Z uwagi na powyższe rozważania na pytanie pierwsze i trzecie, rozpatrywane łącznie, należy odpowiedzieć, że jeżeli czynności polegające na wysyłce zestawu do poboru krwi pępowinowej noworodka oraz na analizie i przetwarzaniu tej krwi, a także, w odpowiednim przypadku, na przechowywaniu komórek macierzystych zawartych w tej krwi w celu ewentualnego przyszłego wykorzystania w celach terapeutycznych, mają jedynie zagwarantować, że szczególny środek będzie dostępny w celu leczenia medycznego w hipotetycznej sytuacji, gdy stałoby się ono niezbędne, a nie służą, jako takie, diagnozowaniu, opiece oraz leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia, to takie

czynności, niezależnie od tego, czy będą rozpatrywane łącznie, czy też oddzielnie, nie są objęte zakresem pojęcia „opieka szpitalna i medyczna", znajdującego się w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, ani zakresem pojęcia „świadczenie opieki medycznej", znajdującego się w art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy. Inaczej by było, gdyby analiza krwi pępowinowej rzeczywiście miała na celu umożliwienie dokonania diagnozy lekarskiej, którą to okoliczność w razie potrzeby powinien ustalić sąd krajowy.

W przedmiocie pytania drugiego

48 Przez drugie pytanie prejudycjalne sąd krajowy wnosi o ustalenie, czy pojęcie czynności „ściśle związanych" z „opieką medyczną lub szpitalną" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 powinno być interpretowane jako obejmujące wszystkie lub niektóre z czynności, o których mowa w postępowaniu przed sądem krajowym, polegające na wysyłce zestawu do poboru krwi pępowinowej noworodka oraz na analizie i przetwarzaniu tej krwi, a także, w odpowiednim przypadku, na przechowywaniu komórek macierzystych zawartych w tej krwi w celu ewentualnego przyszłego wykorzystania w celach terapeutycznych.

49 W tym zakresie, jeżeli chodzi o art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, to z pkt 45–50 wyroku z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-262/08 CopyGene, Zb.Orz. s. I-5053, wynika, że pojęcie transakcji „ściśle związanych" z „opieką medyczną lub szpitalną" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy powinno być interpretowane w taki sposób, iż nie obejmuje ono czynności takich jak pobranie, transport i analiza krwi pępowinowej noworodka oraz przechowywanie komórek macierzystych zawartych w tej krwi, jeżeli opieka medyczna świadczenia w środowisku szpitalnym, z którą te czynności są jedynie ewentualnie związane, nie jest ani rzeczywista, ani nie jest w trakcie, ani też nie została jeszcze zaplanowana.

50 Tak samo jest, jeżeli chodzi o art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112.

51 W związku z tym, ponieważ czynności, o których mowa przed sądem krajowym są zasadniczo podobne do usług, o jakich mowa w ww. wyroku w sprawie CopyGene, należy stwierdzić, że nie mogą one, zarówno gdy są rozpatrywane łącznie, jak i oddzielnie, zostać objęte zakresem pojęcia transakcji „ściśle związanych" z „opieką medyczną lub szpitalną" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112. Czynności te są bowiem jedynie w stanie, po zaistnieniu określonych okoliczności, być ściśle związane z opieką medyczną świadczoną w środowisku szpitalnym, która ani nie jest rzeczywista, ani w trakcie, ani jeszcze nie została zaplanowana.

52 Z uwagi na powyższe na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że pojęcie transakcji „ściśle związanych" z „opieką medyczną lub szpitalną" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 powinno być interpretowane w ten sposób, iż nie obejmuje ono czynności takich jak czynności, o których mowa w postępowaniu przed sądem krajowym, polegających na wysyłce zestawu do poboru krwi pępowinowej noworodka oraz na analizie i przetwarzaniu tej krwi, a także, w odpowiednim przypadku, na przechowywaniu komórek macierzystych zawartych w tej krwi w celu ewentualnego przyszłego wykorzystania w celach terapeutycznych, z którym to wykorzystaniem czynności te są jedynie ewentualnie związane i które nie jest ani rzeczywiste, ani w trakcie, ani też nie zostało jeszcze zaplanowane.

W przedmiocie kosztów

53 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Jeżeli czynności polegające na wysyłce zestawu do poboru krwi pępowinowej noworodka oraz na analizie i przetwarzaniu tej krwi, a także, w odpowiednim przypadku, na przechowywaniu komórek macierzystych zawartych w tej krwi w celu ewentualnego przyszłego wykorzystania w celach terapeutycznych, mają jedynie zagwarantować, że szczególny środek będzie dostępny w celu leczenia medycznego w hipotetycznej sytuacji, gdy stałoby się ono niezbędne, a nie służą, jako takie, diagnozowaniu, opiece oraz leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia, to takie czynności, niezależnie od tego, czy będą rozpatrywane łącznie, czy też oddzielnie, nie są objęte zakresem pojęcia „opieka szpitalna i medyczna", znajdującego się w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, ani zakresem pojęcia „świadczenie opieki medycznej", znajdującego się w art. 132 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy. Inaczej by było, gdyby analiza krwi pępowinowej rzeczywiście miała na celu umożliwienie dokonania diagnozy lekarskiej, którą to okoliczność w razie potrzeby powinien ustalić sąd krajowy.**

2) **Pojęcie transakcji „ściśle związanych" z „opieką medyczną lub szpitalną" w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 powinno być interpretowane w ten sposób, iż nie obejmuje ono czynności takich jak czynności, o których mowa w postępowaniu przed sądem krajowym, polegających na wysyłce zestawu do poboru krwi pępowinowej noworodka oraz na analizie i przetwarzaniu tej krwi, a także, w odpowiednim przypadku, na przechowywaniu komórek macierzystych zawartych w tej krwi w celu ewentualnego przyszłego wykorzystania w celach terapeutycznych, z którym to wykorzystaniem czynności te są jedynie ewentualnie związane i które nie jest ani rzeczywiste, ani w trakcie, ani też nie zostało jeszcze zaplanowane.**

Podpisy