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. Bakopoulosa 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,

wydaje 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 l 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 l 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 l 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 l 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 l 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 opisania 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 opisania 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 orzecznictwem 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 „świadczenie 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 orzecznictwa 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 osiągania 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 przewozie 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 przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów.

Podpisy