Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawa C?237/09

Pa?stwo belgijskie

przeciwko

Nathalie De Fruytier

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?ony przez Cour de cassation (Belgia)]

Szósta dyrektywa VAT – Artyku? 13 cz??? A ust. 1 lit. d) – Zwolnienia dzia?alno?ci w interesie publicznym – Dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego – Dzia?alno?? gospodarcza w przedmiocie transportu organów i próbek pochodz?cych od ludzi do szpitali i laboratoriów – Poj?cia „dostawa towarów” i „?wiadczenie us?ug” – Kryteria podzia?u

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie – Zwolnienie dostaw organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz??? A ust. 1 lit. d))

Artyku? 13 cz??? A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków, zwalniaj?cy z podatku VAT „dostarczanie [dostaw?] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego” nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie ma on zastosowania do dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na przewozie organów i próbek pochodz?cych od ludzi do szpitali i laboratoriów.

Je?eli dzia?alno?? taka polega jedynie na tym, ?e osoba dokonuj?ca przewozu fizycznie przemieszcza produkty, o których mowa, z jednego miejsca do drugiego, dla ró?nych szpitali i laboratoriów, to tego rodzaju dzia?alno?? nie mo?e zosta? zrównana z „dostaw? towarów” w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, poniewa? nie uprawnia drugiej strony do rzeczywistego rozporz?dzania omawianymi produktami jak w?a?ciciel.

(por. pkt 25, 29; sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 3 czerwca 2010 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Artyku? 13 cz??? A ust. 1 lit. d) – Zwolnienia dzia?alno?ci w interesie

publicznym – Dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego – Dzia?alno?? gospodarcza w przedmiocie transportu organów i próbek pochodz?cych od ludzi do szpitali i laboratoriów – Poj?cia „dostawa towarów” i „?wiadczenie us?ug” – Kryteria podzia?u

W sprawie C?237/09

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Cour de cassation (Belgia) postanowieniem z dnia 18 czerwca 2009 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 1 lipca 2009 r., w post?powaniu

Pa?stwo belgijskie

przeciwko

Nathalie De Fruytier,

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský (sprawozdawca) i D. Šváby, s?dziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: R. Grass,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn?,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu N. De Fruytier przez adwokata E. Traversa,

– w imieniu rz?du belgijskiego przez M. Jacobs, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,

– w imieniu rz?du greckiego przez K. Georgiadisa, I. Bakopoulosa oraz przez M. Tassopoulou, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez M. Afonso, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 13 cz??? A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy N. De Fruytier a pa?stwem belgijskim w przedmiocie opodatkowania podatkiem od warto?ci dodanej (zwanym dalej „VAT”) dzia?alno?ci polegaj?cej na przewozie organów i próbek pochodz?cych od ludzi do szpitali i laboratoriów, któr? zainteresowana wykonuje samodzielnie.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, „dostawa towaru” oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jak w?a?ciciel.

4 Zgodnie z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy termin „?wiadczenie us?ug” oznacza ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy.

5 Artyku? 13 cz??? A ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„[...] Pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? z podatku na warunkach, które okre?laj? w celu zapewnienia prawid?owego i prostego zastosowania takich zwolnie?, jak równie?, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadu?yciom:

[...]

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

[...]”

Prawo krajowe

6 Artyku?y 10 i 18 code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeksu podatku od warto?ci dodanej) (zwanego dalej „CTVA”) transponuj? definicje dostawy towarów i ?wiadczenia us?ug zawarte, odpowiednio, w art. 5 ust. 1 i w art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy.

7 Artyku? 10 CTVA stanowi:

„§ 1 Dostawa towaru oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jak w?a?ciciel. W kategorii tej mie?ci si? w szczególno?ci oddanie towaru do dyspozycji nabywcy lub cesjonariusza w wykonaniu umowy rozporz?dzaj?cej lub zobowi?zuj?cej.

[...]”

8 Zgodnie z art. 18 CTVA:

„§ 1 Termin »?wiadczenie us?ug« oznacza ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów w rozumieniu niniejszego kodeksu.

[...]”

9 Artyku? 44 CTVA, który dokonuje transpozycji art. 13 A szóstej dyrektywy dotycz?cego zwolnienia z VAT niektórych rodzajów dzia?alno?ci w interesie publicznym, stanowi co nast?puje:

„§ 1 Zwolnieniu z podatku podlegaj? us?ugi ?wiadczone w wykonaniu zwyk?ej dzia?alno?ci gospodarczej przez nast?puj?ce osoby:

[...]

(2) lekarzy, stomatologów, kinezyterapeutów, po?o?ne, piel?gniarzy i piel?gniarki, opiekunów medycznych i opiekunki medyczne, domowych opiekunów medycznych, masa?ystów i masa?ystki, których ?wiadczenia w zakresie zdrowia s? uj?te w nomenklaturze ?wiadcze? zdrowotnych w ramach obowi?zkowego ubezpieczenia chorobowego i na wypadek inwalidztwa;

§ 2. Zwolnieniu podlegaj? równie?:

(1) us?ugi i ?ci?le zwi?zane z nimi dostawy towarów, ?wiadczone w wykonaniu zwyk?ej dzia?alno?ci gospodarczej przez zak?ady szpitalne i psychiatryczne, kliniki i centra medyczne; przewóz chorych i rannych za pomoc? odpowiednio wyposa?onych w tym celu ?rodków transportu;

[...]

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

[...]”

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

10 Nathalie De Fruytier wykonuje dzia?alno?? gospodarcz? polegaj?c? na przewozie organów i próbek pochodz?cych od ludzi do szpitali i laboratoriów.

11 Belgijskie organy podatkowe opodatkowa?y podatkiem VAT dzia?alno?? wykonywan? przez N. De Fruytier.

12 Nathalie De Fruytier by?a zdania, ?e wykonywana przez ni? dzia?alno?? powinna by? zwolniona z podatku VAT i wnios?a odwo?anie na drodze s?dowej. W wyrokach z dnia 1 czerwca 2006 r. wydanym przez orzekaj?cy w pierwszej instancji s?d w Namur i z dnia 26 pa?dziernika 2007 r. wydanym przez s?d apelacyjny w Liège uwzgl?dniono ??dania zainteresowanej i orzeczono zastosowanie odpowiednich zwolnie?.

13 S?d apelacyjny w Liège stwierdzi? w swym wyroku, ?e wykonywana przez N. De Fruytier dzia?alno?? polegaj?ca na transporcie organów i próbek pochodz?cych od ludzi podlega zwolnieniu w zastosowaniu art. 44 § 2 pkt l b) CTVA zasadniczo na podstawie nast?puj?cego rozumowania.

14 Handel organami i próbkami pochodz?cymi od ludzi jest w Belgii zabroniony. W zwi?zku z tym, aby zapewni? skuteczno?? art. 44 § 2 pkt l b) CTVA dzia?alno?? w interesie publicznym przewidziana w powy?szych przepisach w odniesieniu do organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego nie mo?e stanowi? ich dostawy w rozumieniu „dostawy towarów” zdefiniowanej w art. 10 CTVA, poniewa? tego rodzaju „dostawa” by?aby z za?o?enia wykluczona ze wzgl?du na prawny zakaz jej wykonywania. „Dostaw?” w rozumieniu art. 44 § 2 pkt l b) CTVA nale?y zatem postrzega? jako zwi?zan? z czynno?ci? rzeczywistego dostarczenia towaru, której odpowiadaj? us?ugi transportowe ?wiadczone przez N. De Fruytier.

15 Pa?stwo belgijskie wnios?o skarg? kasacyjn? na ten wyrok.

16 Na poparcie skargi, pa?stwo belgijskie podnosi, ?e poj?cie „dostawy” zawarte w art. 44 § 2 pkt l b) CTVA nale?y rozumie? zgodnie z definicj? art. 10 CTVA, a wi?c jako ka?d? czynno?? przeniesienia dobra materialnego z jednej osoby na inn? osob?, która jest odt?d uprawniona do

dysponowania nim jak w?a?ciciel lub w charakterze w?a?ciciela. Prowadzona przez N. De Fruytier dzia?alno?? w zakresie przewozu nie mo?e by? uznana za „dostaw?” w rozumieniu art. 10 CTVA, lecz jako ?wiadczenie us?ug i w konsekwencji nie jest ona obj?ta zwolnieniem ustanowionym w art. 44 § 2 pkt l b) CTVA.

17 W tych okoliczno?ciach Cour de cassation (s?d kasacyjny) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy prowadzona samodzielnie dzia?alno?? polegaj?c? na transporcie organów i próbek pochodz?cych od ludzi do szpitali i laboratoriów stanowi dostaw? organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego zwolnione z podatku [VAT] na podstawie art. 13 cz??? A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy [...]?”

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 W pytaniu prejudycjalnym s?d krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy, zwalniaj?cy z podatku VAT „dostarczanie [dostaw?] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego” nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e ma on zastosowanie do dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na przewozie organów i próbek pochodz?cych od ludzi do szpitali i laboratoriów.

19 Nale?y na wst?pie przypomnie?, ?e szósta dyrektywa nadaje podatkowi VAT bardzo szeroki zakres zastosowania obejmuj?cy wszelk? dzia?alno?? gospodarcz? producenta, handlowca lub us?ugodawcy. Artyku? 13 tej dyrektywy zwalnia jednak z podatku VAT okre?lone rodzaje dzia?alno?ci wykonywane w interesie publicznym (art. 13 cz??? A) i inne rodzaje dzia?alno?ci (art. 13 cz??? B) (zob. wyroki: z dnia 16 pa?dziernika 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, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 24).

20 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e poj?cia u?ywane do opisania zwolnie? wymienionych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny by? interpretowane w sposób ?cis?y, poniewa? stanowi? one odst?pstwa od ogólnej zasady, zgodnie z któr? podatkiem VAT obj?ta jest ka?da dostawa towarów i ka?da us?uga ?wiadczona odp?atnie przez podatnika. Jednak?e interpretacja tych poj?? powinna by? zgodna z celami, do jakich d??? owe zwolnienia, oraz powinna spe?nia? wymogi zasady neutralno?ci podatkowej, na której zasadza si? wspólny system podatku VAT. Zatem powy?sza zasada ?cis?ej interpretacji nie oznacza, by poj?cia u?yte w celu opisania zwolnie? z art. 13 powinny by? interpretowane w sposób, który uniemo?liwia?by osi?gni?cie zak?adanych przez nie skutków (zob. wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r. w sprawie C?434/05 Horizon College, Rec. 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 Trybuna?u, zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowi? autonomiczne poj?cia prawa Unii i maj? na celu unikni?cie rozbie?no?ci w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych pa?stwach cz?onkowskich (zob. w szczególno?ci 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 pa?dziernika 2009 r. w sprawie C?242/08 Swiss Re Germany Holding, Zb.Orz. s. I?10099, pkt 33). W zwi?zku z tym, terminy u?ywane przez przepisy szóstej dyrektywy, które nie zawieraj? ?adnego wyra?nego odes?ania do prawa pa?stw cz?onkowskich celem ustalenia ich znaczenia i zakresu, powinny by? w zasadzie w ca?ej 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, Rec. s. I?3123, pkt 63).

22 Z powy?szych rozwa?a? wynika, ?e poj?cie „dostawa towaru”, do którego odnosi si? art. 13 cz??? A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy w zakresie dotycz?cym „dostarczania [dostawy] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego” powinno uzyska? autonomiczn? i jednolit? definicj?, w?a?ciw? prawu Unii.

23 W tym miejscu nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy „»[d]ostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako [jak] w?a?ciciel” (zob. wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C?111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. I?2697, pkt 31). Ponadto, je?eli chodzi o poj?cie „?wiadczenie us?ug”, z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, ?e obejmuje ono ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy (zob. wyrok z dnia 11 lutego 2010 r. w sprawie C?88/09 Graphic Procédé, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 17).

24 Ponadto z orzecznictwa Trybuna?u wynika, i? poj?cie „dostawy towaru” nie dotyczy tylko przeniesienia w?asno?ci w formie przewidzianej przez dane prawo krajowe, lecz obejmuje ono wszelkie dzia?ania polegaj?ce na przeniesieniu dóbr materialnych, które pozwalaj? drugiej stronie na rozporz?dzanie tymi rzeczami jak w?a?ciciel (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 pa?dziernika 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 Je?eli dzia?alno?? w przedmiocie przewozu organów i próbek pochodz?cych od ludzi, taka jak dzia?alno?? b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, polega jedynie na tym, ?e osoba dokonuj?ca przewozu fizycznie przemieszcza produkty, o których mowa, z jednego miejsca do drugiego, dla ró?nych szpitali i laboratoriów, to tego rodzaju dzia?alno?? nie mo?e zosta? zrównana z „dostaw? towarów” w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, poniewa? nie uprawnia drugiej strony do rzeczywistego rozporz?dzania omawianymi produktami jak w?a?ciciel.

26 W zwi?zku z tym, tego rodzaju dzia?alno?? nie mo?e by? obj?ta zwolnieniem z podatku VAT, przewidzianym dla „dostarczania [dostawy] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego” w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy.

27 W tym wzgl?dzie, nawet je?li z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e w Belgii organy oraz próbki pochodz?ce od ludzi s? wy??czone z obrotu, i nawet je?li Konwencja o ochronie praw cz?owieka i godno?ci jednostki ludzkiej w dziedzinie zastosowania biologii i medycyny: Konwencja o Prawach Cz?owieka i Biomedycynie podpisana w Oviedo w dniu 4 kwietnia 1997 r. stanowi w art. 21, zatytu?owanym „Zakaz osi?gania zysku”, ?e cia?o ludzkie i jego cz??ci nie mog?, same w sobie, stanowi? ?ród?a zysku, to same te okoliczno?ci nie mog? prowadzi? do pozbawienia wszelkiej skuteczno?ci (effet utile) art. 13 cz??? A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy. Konwencja ta,

otwarta do podpisu na podstawie art. 33 ust. 1 tej konwencji mi?dzy innymi dla pa?stw cz?onkowskich Rady Europy i dla Unii Europejskiej, nie zosta?a bowiem podpisana przez Uni?. Ponadto, w?ród pa?stw cz?onkowskich, ledwie ponad wi?kszo?? z nich obecnie dokona?a ju? ratyfikacji tej konwencji.

28 Z powy?szego wynika, ?e nie mo?na wykluczy?, ?e w pa?stwach cz?onkowskich innych ni? Królestwo Belgii, tego rodzaju transakcje, w szczególno?ci dotycz?ce mleka ludzkiego, s? dozwolone i w zwi?zku z tym mog? by? obj?te zwolnieniem przewidzianym w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy.

29 Maj?c na uwadze powy?sze rozwa?ania, na pytanie prejudycjalne nale?y odpowiedzie?, ?e art. 13 cz??? A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy, zwalniaj?cy z podatku VAT „dostarczanie [dostaw?] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego” nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie ma on zastosowania do dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na przewozie organów i próbek pochodz?cych od ludzi do szpitali i laboratoriów.

W przedmiocie kosztów

30 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 13 cz??? A ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zwalniaj?cy z podatku VAT „dostarczanie [dostaw?] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego” nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nie ma on zastosowania do dzia?alno?ci gospodarczej polegaj?cej na przewozie organów i próbek pochodz?cych od ludzi do szpitali i laboratoriów.

Podpisy

* J?zyk post?powania: francuski.