

Sprawa C-86/09

Future Health Technologies Ltd

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez VAT and Duties Tribunal, Manchester)

Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienia – Artykuł 132 ust. 1 lit. b) i c) – Opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności – świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych – Pobieranie, analiza i przechowywanie krwi pępowinowej – Przechowywanie komórek macierzystych – Ewentualne przyszłe wykorzystanie w celach terapeutycznych – Transakcja złożona z zespołu świadczeń i czynności

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie – Zwolnienie opieki szpitalnej i medycznej oraz działalności ściśle z nimi związanej – Zwolnienie świadczenia opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 132 ust. 1 lit. b), lit. c))

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie – Zwolnienie opieki szpitalnej i medycznej oraz działalności ściśle z nimi związanej*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 132 ust. 1 lit. b))

1. Jeżeli czynności polegające na wysyceniu 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 rodzaj będzie dostępny w celu leczenia medycznego w hipotetycznej sytuacji, gdy stałoby się ono niezbędnym, a nie służy, 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”, znajdujęcego się w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, ani zakresem pojęcia „świadczenie opieki medycznej”, znajdujęcego 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.

(por. pkt 47 i 1 sentencji)

2. Pojęcie transakcji „ściśle związanych” z „opieką medyczną lub szpitalną” w rozumieniu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej powinno być interpretowane w ten sposób, iż nie obejmuje ono 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, 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.

(por. pkt 52 i 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 10 czerwca 2010 r. (*)

Podatek od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Zwolnienia – Artykuł 132 ust. 1 lit. b) i c) – Opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności – świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych – Pobieranie, analiza i przechowywanie krwi pępowinowej – Przechowywanie komórek macierzystych – Ewentualne przyszłe wykorzystanie w celach terapeutycznych – Transakcja zwołana z zespołu świadczeń i czynności

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,

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. Apeçosa, działających w charakterze pełnomocników,

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

podjęwszy, 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 wysłuchaniu zestawu do poboru krwi płodowej 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 tytułu 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 tytułu 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 częściowe zdania wprowadzające zwolnienia w art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112 są sformułowane w identyczny sposób jak zwolnienia w art. 13 cz. A ust. 1 lit. b) i c) szóstej dyrektywy. Niemniej jednak częściowe zdania wprowadzające 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 b?d?cych w bezpo?redniej konkurencji z dzia?alno?ci? przedsi?biorstw komercyjnych podlegaj?cych VAT”.

Uregulowania krajowe

11 Artyku? 31 Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. w sprawie podatku od warto?ci dodanej, zwanej dalej „Act”) stanowi, ?e dostawa towarów i ?wiadczenie us?ug s? zwolnione z podatku, je?eli obj?te s? one w wykazem znajduj?cym si? aktualnie w za??czniku 9 do tej ustawy.

12 Grupa 7 za??cznika 9 do rzeczowej ustawy stanowi ?e zwolnione s? mi?dzy innymi nast?puj?ce us?ugi i dostawy:

- ?wiadczenie us?ug przez osob? wpisan? w szczeg?lno?ci do rejestru prowadzonego na podstawie Health Professions Order 2001 [Zarz?dzenia z 2001 r. w sprawie Zawodów Medycznych] (Statutory Instrument 2002 Nr 254),
- ?wiadczenie us?ug opieki lub us?ug leczenia medycznego lub chirurgicznego oraz w ich ramach dostaw? wszelkiego rodzaju towarów w szpitalach lub instytucji publicznej,
- produkty s?u??ce celom terapeutycznym pochodz?ce z ludzkiej krwi, oraz
- ludzkie (w??czywszy w to p?odowe) organy lub tkanki dla celów diagnostycznych lub terapeutycznych lub do bada? medycznych.

13 W wytycznych HMRC wskazano, ?e co do zasady us?ugi ?wiadczone przez osoby wpisane na list? os?b wykonuj?cych zaw?d medyczny przewidzian? przez Health Professional Order 2001 uwa?ane s? za wykonywane g?ównie w celu ochrony, utrzymania lub powrotu do zdrowia danej osoby, a tym samym zwolnione s? z podatku VAT.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

14 FHT posiada akredytacj? i licencj? w?a?ciwych organów brytyjskich jako prywatny bank kom?rek macierzystych. W ramach us?ug ?wiadczonych przez ni? na rzecz rodziców noworodków, dokonuje ona czynno?ci polegaj?cych na wysy?ce zestawu do poboru krwi p?powinowej, a tak?e na analizie i przetwarzaniu tej krwi, oraz, w odpowiednim przypadku, na zakonserwowaniu kom?rek macierzystych zawartych w owej krwi.

15 Czynno?ci te s? bezpo?rednio nadzorowane przez analityka medycznego wpisanego do rejestru os?b wykonuj?cych zaw?d medyczny prowadzonego na podstawie Health Professions Order 2001. Kom?rki s? pobierane przy urodzeniu w celu umo?liwienia przysz?ego wykorzystania ich w leczeniu samego dziecka (wykorzystanie autologiczne) lub innych os?b (wykorzystanie alogeniczne lub heterologiczne). W szczeg?lno?ci na podstawie umowy pomi?dzy FHT a rodzicami dziecka (zwanej dalej „umow?”), przetworzone i zakonserwowane przez FHT kom?rki przeznaczone s? wy??cznie do celów leczniczych; nie mog? one by? wykorzystywane do celów badawczych lub do?wiadczalnych.

16 We wszystkich przypadkach, je?eli FHT zobowi?zuje si? w drodze umowy do ?wiadczenia us?ug, mo?e doj?? lub dochodzi do nast?puj?cych czynno?ci:

- a) wysy?a si? zestaw do poboru krwi p?powinowej do rodziców jeszcze nienarodzonego dziecka;

- b) rodzice umawiają się (na swój własny koszt) z lekarzem odbierającym poród, że pobierze on krew powinna zaraz po porodzie;
- c) krew jest transportowana kurierem medycznym do laboratorium FHT. Chodzi o szczególną instytucję wyspecjalizowaną w analizie i poborze komórek macierzystych krwi powinna;
- 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, wliczający 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. Średnia cena w przypadku pierwszego sposobu wynosi 995 GBP, do której należy dodać roczną opłatę w wysokości 30 GBP. W przypadku wyboru drugiego sposobu, średnia cena wynosi 1295 GBP.

18 Zgodnie z postanowieniem odsyłającym koszty ponoszone przez klienta, który wybierze 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, stanowi 62% średnich 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, stanowi 23% średnich 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 powinna i koszty administracyjne – 7%,

- przetwarzanie, analiza, badanie i przechowywanie próbki w stanie zamrożonym – 91%,
- przechowywanie przygotowanej próbki – 2%.

20 Wiksza część wydatków związanych z nakładem pracy dotyczącym świadczenia usług na podstawie 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 (włącznie w to pododowych) organów lub tkanek, etc.]. Uznano w związku z tym, że FHT dokonywała 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 stanowi opiekę medyczną.

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

- jej usługi stanowią jednorodne złozone 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 złozone 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 złozonej 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 czynności zwolniona na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b) i c) rzeczonyj dyrektywy.

24 W tych okolicznościach VAT and Duties Tribunal w Manchester postanowił zawiesić postępowanie i przedstawił 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?):

- dostarczenie rodzicom nienarodzonego dziecka zestawu niezbędnego sprzętu medycznego umożliwiającego niezależnej osobie wykonującej zawód medyczny odbierającej poród pobranie krwi pępowinowej dziecka zaraz po urodzeniu;
- badanie pobranej w ten sposób krwi w specjalnej placówce w celu zapewnienia, że nie została ona skażona przez zakażenie chorobą, 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 „ciężkich 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 czonkowskie przyjmuje, że wspomniane usługi są wykonywane przez lub pod nadzorem jednej lub kilku odpowiednio wykwalifikowanych osób wykonujących zawód medyczny, wyrażenie „świadczanie opieki medycznej” znajdujące się w art. 132 ust. 1 c) dyrektywy [2006/112] powinno być interpretowane jako obejmujące wszystkie opisane poniżej usługi (które zostały dodatkowo 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 powinnoj 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, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, 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 cz. 1 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 cz. 1 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 cz. 1 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, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 25). Tak samo jest w przypadku zwolnień przewidzianych w art. 132 dyrektywy 2006/112.

29 Ponadto w świetle utrwalonego orzecznictwa dotyczącego art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. b) i c) 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 opisu 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 opisu zwolnień przewidzianych w rzeczonym art. 132 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiłaby osiągnięcie zakreślonych 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, której 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 niezabudowanego do poboru krwi powinnowej noworodka oraz analizy 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 „świadczanie 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 odpowiednie państwo członkowskie.

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

36 Jeżeli chodzi o usługi o charakterze medycznym, to z orzecznictwa wynika, że art. 13 cz. 1 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 cz. 1 ust. 1 lit. a) i b) szóstej dyrektywy, które mają różne zakresy zastosowania, mają na celu uregulowanie wszystkich zwolnień z opodatkowania świadczeń medycznych w tym samym 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 cz. 1 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, oraz pojęcie „świadczanie opieki medycznej” znajdujące się w tym samym ustępie pod lit. c) odnosi się do świadczeń, które są używane do diagnozy, opieki oraz, w miarę możliwości, leczenia 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 rozpatrywać łącznie, przyjmując, że każde z nich zasadniczo zmierza do ustalenia, czy w okolicznościach takich, jak w postępowaniu przed sądem krajowym, wszystkie lub częściowo czynności polegających na wysyłce zestawu do poboru krwi poborowej 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, sąu? diagnozie, opiece oraz, w miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia.

40 Należy w tym zakresie przypomnieć, że nawet jeżeli „opieka medyczna” oraz „świadczaniem opieki medycznej” powinien przywiecać cel terapeutyczny, to jednak niekoniecznie oznacza to, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczania szczególnie w?skie 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 cz??? A ust. 1 lit. b) i c) rzeczony 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 niezbd?dnego do poboru krwi poborowej 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 też oddzielnie, nie wydają się nie mieć bezpo?redniego 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 poborowej, to jednak z akt sprawy, a w szczególności z umowy wynika, że usługi świadczane przez FHT mają na celu wy?cznie zapewnić, że szczególnie ?rodek będzie dost?pny w celu leczenia medycznego w hipotetycznej sytuacji, gdy sta?oby się ono niezbd?dne, jednakże jako takie nie mają one na celu przeszkodzenia, uniknięcia lub zapobieżenia chorobie, obra?eniom lub zak?óceniom zdrowia lub też wykrycia ukrytych chorób lub chorób w stadium początkowym. Jeżeli tak jest, co sąd odsyłający powinien sprawdzić w ?wietle wszystkich okoliczności faktycznych rozpoznawanej przez niego sprawy, to czynności, o których mowa w sprawie przed sądem krajowym, jako takie nie mogą zostać uznane za obj?te zakresem, po pierwsze, pojęcia „opieka szpitalna i medyczna”, znajduj?cego się w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, oraz, po drugie, zakresem pojęcia „świadczaniem opieki medycznej”, znajduj?cego się w art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112.

45 Z kolei, jeżeli sąd krajowy uzna, że analiza krwi poborowej rzeczywiście ma na celu umożliwić diagnozę medyczną i nie stanowi jedynie części badania pozwalającego na ustalenie tego, czy komórki macierzyste są żywe, to należy aby stwierdzić istnienie świadczania opieki diagnostycznej, która mog?aby być obj?ta 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 rzeczonyj dyrektywie.

46 Ponadto, w przeciwieństwie do argumentacji przedstawionej przez FHT w trakcie rozprawy, zamrażanie żywych człłci 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 wysyżce 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 rodzaj będzie dostępny w celu leczenia medycznego w hipotetycznej sytuacji, gdy stałoby się ono niezbędnym, a nie skutkiem, 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”, znajdujcego się w art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112, ani zakresem pojęcia „świadczenie opieki medycznej”, znajdujcego 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 „człłle zwiżzanych” 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 wysyżce 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 człłłł 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, dotychczas nieopublikowanego w Zbiorze, wynika, że pojęcie transakcji „człłle zwiżzanych” z „opieką medyczną lub szpitalną” w rozumieniu art. 13 człłłł 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 zwiżzane, 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 zwiżzku 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 „człłle zwiżzanych” 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 człłle zwiżzane 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 „człłle zwiżzanych” 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 wysyśle 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 te 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 wysyśle 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 niezbędnym, a nie surowym, 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”, znajdującym 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 „świadczanie opieki medycznej”, znajdującym 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 wysyśle 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 te nie zostało jeszcze zaplanowane.**

Podpisy

* Język postępowania: angielski.