

**Sprawa C-237/09**

**Państwo belgijskie**

**przeciwko**

**Nathalie De Fruytier**

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

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. d) – Zwolnienia działalności w interesie publicznym – Dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego – Działalność gospodarcza w przedmiocie transportu organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów – Pojęcia „dostawa towarów” i „świadczanie usług” – Kryteria podziału

Streszczenie wyroku

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

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

Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków, zwalniający z podatku VAT „dostarczanie [dostaw] 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.

Jeżeli działalność taka 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 rozporządzenia omawianymi produktami jak właściciel.

(por. pkt 25, 29; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 3 czerwca 2010 r. (\*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 13 cz. 1 ust. 1 lit. d) – Zwolnienia działalności w interesie

publicznym – Dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego – Działalność gospodarcza w przedmiocie transportu organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów – Pojęcie „dostawa towarów” i „świadczanie usług” – Kryteria podziału

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,**

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, działając w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa, I. Bakopoulou oraz przez M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez M. Afonso, działając 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 cz. 1 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”) działalnościami polegającymi na przewożeniu organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów, które 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 „świadczanie usług” oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy.

5 Artykuł 13 cz. 1 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 świadczania 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 »świadczanie 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, położone, pielęgniarzy i pielęgniarki, opiekunów medycznych i opiekunki medyczne, domowych opiekunów medycznych, masażyści 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 świadczenia związane z nimi dostawy towarów, świadczone w wykonaniu zwyklej 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 przewożeniu 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 orzecznicy w pierwszej instancji sąd w Namur i z dnia 26 października 2007 r. wydanym przez sąd apelacyjny w Liège uwzględniono pytania 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. „Dostawą” w rozumieniu art. 44 § 2 pkt l b) CTVA należy zatem postrzegać jako związane 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 oddzielnie 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 opisanie 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 opisanie 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 orzecnictwem Trybunału, 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 orzecnictwa Trybunału 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 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 mogłyby być objęte zwolnieniem przewidzianym w art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy.

29 Mając na uwadze powyższe rozważania, na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy, zwalniający z podatku VAT „dostarczanie [dostaw] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego” należy interpretować w ten sposób, że nie ma on zastosowania do działalności gospodarczej polegającej na przewożeniu 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 cz. 1 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku, zwalniający z podatku VAT „dostarczanie [dostaw] organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego” należy interpretować w ten sposób, że nie ma on zastosowania do działalności gospodarczej polegającej na przewożeniu organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów.**

Podpisy

\* Język postępowania: francuski.