

Vec C-156/09

Finanzamt Leverkusen

proti

Verigen Transplantation Service International AG

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof)

„Šiesta smernica o DPH – článok 13 A ods. 1 písm. c) – Oslobodenia činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane – Poskytovanie zdravotnej starostlivosti – Extrakcia a pestovanie chrupavkových buniek s cieľom opätovne ich implantovať pacientovi“

Abstrakt rozsudku

*Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Oslobodenia upravené v šiestej smernici – Oslobodenie poskytovania starostlivosti v rámci lekárskeho a paramedického povolania od dane – Rozsah*

*[Smernica Rady 77/388, článok 13 A ods. 1 písm. c)]*

Článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, zmenenej a doplnenej smernicou 95/7, sa má vykladať tak, že extrakcia chrupavkových buniek z chrupavkového materiálu, ktorý bol odobratý ľuďovi, a nasledujúce pestovanie týchto buniek s cieľom opätovne ich implantovať na terapeutické účely predstavujú „poskytovanie lekárskej starostlivosti“ v zmysle tohto ustanovenia.

Pojem „poskytovanie lekárskej starostlivosti“ sa totiž týka služieb, ktorých cieľom je diagnostikovať, liečiť, a ak je to možné, vyliečiť choroby alebo zdravotné anomálie. Aj keď poskytovanie lekárskej starostlivosti musí mať terapeutický účel, z toho nevyhnutne nevyplýva, že terapeutický účel služby treba chápať v osobitne úzkom zmysle. V tejto súvislosti nie je podstatná skutočnosť, či uvedené služby boli poskytnuté laboratórnym personálom, ktorého členovia nie sú kvalifikovanými lekármi, keďže nie je potrebné, aby poskytovanie lekárskej starostlivosti terapeutickej povahy bolo vo všetkých jeho aspektoch vykonané lekárske personálom. Okolnosť, či vypestované bunky boli opätovne implantované pacientovi, ktorému boli odobraté, alebo tretej osobe, nemá v zásade vplyv na kvalifikáciu služby ako „poskytovania lekárskej starostlivosti“.

(pozri body 24, 28, 29, 32 a výrok)

z 18. novembra 2010 (\*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 13 A ods. 1 písm. c) – Oslobodenia činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane – Poskytovanie zdravotnej starostlivosti – Extrakcia a pestovanie chrupavkových buniek s cieľom opätovne ich implantovať pacientovi“

Vo veci C-156/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 1. apríla 2009 a doručený Súdnemu dvoru 6. mája 2009, ktorý súvisí s konaním:

## **Finanzamt Leverkusen**

proti

## **Verigen Transplantation Service International AG,**

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia J. J. Kasel, A. Borg Barthet (spravodajca), E. Levits a M. Berger,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: F. Díez Moreno, splnomocnený zástupca,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 29. júla 2010,

vyhlásil tento

## **Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 A ods. 1 písm. c) a článku 28b F prvého pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Verigen Transplantation Service International AG (ďalej len „VTSI“) a Finanzamtom Leverkusen (ďalej len „Finanzamt“), týkajúceho sa odmietnutia Finanzamtom oslobodiť od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) obrat, ktorý VTSI dosiahol v rámci pestovania kŕbových chrupavkových buniek, vykonaného pre príjemcov so sídlom v iných členských štátoch.

## Právny rámec

### Šiesta smernica

3 Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice DPH podlieha „dodávka [dodanie – *neoficiálny preklad*] tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“.

4 Podľa znenia článku 9 ods. 1 a 2 šiestej smernice:

„1. Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.

2. Ale:

...

c) miestom poskytovania služieb týkajúcich sa:

...

– práca na hnuteľnom hmotnom majetku,

je miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú,

...“

5 Článok 13 A šiestej smernice, nazvaný „Oslobodenia určitých činností uskutočňovaných vo verejnom záujme od dane“, vo svojom odseku 1 písm. c) stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní [dane – *neoficiálny preklad*] a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

c) poskytovanie lekárskej starostlivosti pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií definovaných príslušným členským štátom,

...“

6 Podľa článku 28b F uvedenej smernice:

„Derogáciou z článku 9 (2) c) sa za miesto poskytovania služieb, predmetom ktorých je zhodnotenie alebo práca na hmotnom hnuteľnom majetku, ktoré sa uskutočňujú v prospech zákazníkov s identifikačným číslom na účely dane z pridanej hodnoty v inom členskom štáte než je ten, v ktorom sú tieto služby skutočne poskytované, považuje územie členského štátu, ktorý vydal zákazníkovi identifikačné číslo na daň z pridanej hodnoty, na základe ktorého mu bola poskytnutá služba.

...“

## Vnútroštátna právna úprava

7 § 3a ods. 2 bod 3 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270, ďalej len „UStG“), v znení uplatniteľnom na vec samu stanovuje:

„Nasledujúce uvedené ostatné služby sa poskytujú na mieste, na akom je podnikateľ výlučne alebo z podstatnej časti činný:

...

c) práce na hnutelných hmotných veciach a posúdenie týchto vecí. Ak príjemca služby vo vzťahu k poskytovateľovi služby použije identifikačné číslo na účely dane z pridanej hodnoty, ktoré mu bolo pridelené iným členským štátom, považuje sa služba, ktorá bola poskytnutá pod týmto číslom, za poskytnutú na území toho iného členského štátu...“

8 Podľa § 4 bodu 14 UStG sú medzi činnosťami, ktoré patria pod článok 1 ods. 1 bod 1 UStG oslobodené od dane:

„činnosti vyplývajúce z výkonu povolania lekára, stomatóloga, liečiteľa, fyzioterapeuta (kineziterapeuta), pôrodnej asistentky alebo inej podobnej lekárskej činnosti v zmysle § 18 ods. 1 bodu 1 zákona o dani z príjmu [Einkommensteuergesetz] a z výkonu povolania klinického chemika...“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

9 VTSI je biotechnologický podnik so sídlom v Nemecku, ktorý pôsobí v oblasti tkanivového inžinierstva. Predmetom jeho podnikania je výskum, vývoj, výroba a predaj technológií určených na diagnostiku a terapiu ochorení tkanív u človeka a najmä ochorení chrupavky.

10 Konanie vo veci samej sa týka plnení VTSI, ktoré zahŕňajú pestovanie chondrocytov s cieľom opätovne ich implantovať pacientovi v prípadoch, keď príjemcovia, ktorým je služba poskytovaná (lekári alebo kliniky), majú sídla v iných členských štátoch a keď VTSI uviedol ich identifikačné číslo DPH na svojich faktúrach.

11 Bundesfinanzhof postup opísal takto. Lekár alebo klinika zašle VTSI chrupavkový materiál, ktorý je biopsiou odobratý pacientovi. VTSI tkanivo spracuje tak, že sa z neho dajú získať chondrocyty. Po úprave vo vlastnom krvnom sére v inkubátore sa chondrocyty spravidla počas obdobia troch až štyroch týždňov pestovaním rozmnožia. Získané bunky sa môžu alebo musia implantovať do membrány z kolagénu tak, že vznikne „chrupavková náplasť“. V oboch prípadoch sú zaslané ošetrovateľovi lekárovi pacienta alebo klinike s cieľom opätovne ich implantovať pacientovi.

12 VTSI považoval tieto služby za nepodliehajúce DPH, pokiaľ boli poskytnuté príjemcom so sídlom v iných členských štátoch.

13 Finanzamt ich naopak považoval za podliehajúce dani a rozhodnutím zo 17. decembra 2003 prikročil k určení dane z obratu dlžnej zo strany VTSI za rok 2002.

14 V rámci konania o sťažnosti podanej proti tomuto rozhodnutiu a potom pred Finanzgerichtom Köln VTSl uvádzal, že pestovanie chrupavkových buniek nie je lekárskou starostlivosťou ani poskytovaním starostlivosti osobe, ale ide skôr o „rutinné laboratórne služby“, ktoré vykonávajú biotechnickí a medicínsko-technickí asistenti. Spresnil, že potrebné kontroly kvality vykonávajú farmaceuti alebo externí lekárnici.

15 V prvostupňovom konaní Finanzgericht Köln žalobe, ktorú podal VTSl, vyhovel. Rozhodol, že pestovanie buniek je službou, ktorú treba považovať ako „prácu na hnuteľnom hmotnom majetku“ v zmysle § 3a ods. 2 bodu 3 písm. c) UStG. Uvedený súd zastával názor, že orgány, ktoré sú odobraté na transplantáciu, sa oddelením od tela pacienta stávajú hnuteľnými vecami. Otázka, či sa odobratá časť tela neskôr použije na autotransplantáciu (autológne použitie) alebo na transplantáciu tretím osobám (alogénne použitie), nemá vplyv na zaradenie pod pojem hnuteľný hmotný majetok.

16 Po tom, čo poznamenal, že prijímatelia so sídlom v iných členských štátoch používali identifikačné čísla DPH, ktoré im prideliť ich príslušné členské štáty, Finanzgericht Köln konštatoval, že predmetné plnenia neboli v Nemecku zdaniteľné.

17 Finanzamt podal proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“. Pred Bundesfinanzhofom uvádza, že krátkodobým oddelením od tela sa bunky nestanú hnuteľnou vecou, takže pestovanie buniek nepatrí pod pojem „práce“ v zmysle § 3a ods. 2 bodu 3 písm. c) UStG. Podľa Finanzamtu tiež nejde o použitie identifikačného čísla DPH prideleného iným členským štátom v zmysle § 3a ods. 2 bodu 3 písm. c) UStG, keďže to by si vyžadovalo výslovnú predchádzajúcu dohodu medzi žalobcom a príjemcom služby.

18 Vnútroštátny súd zastáva názor, že pri odovzdaní vypestovaných chrupavkových buniek ošetrojúcemu lekárovi pacienta alebo klinike nejde o dodanie tovaru, keďže VTSl nemôže chrupavkovým materiálom voľne disponovať. Pestovanie buniek predstavuje poskytnutie služieb a ak je táto služba poskytnutá v inom členskom štáte, nie je v Nemecku zdaniteľná. O taký prípad by ale išlo, iba ak by článok 28b F šiestej smernice bol vykladaný tak, že toto ustanovenie sa týka služieb, ktoré VTSl poskytuje. V opačnom prípade musí byť plnenie zdaniteľné v Nemecku, teda aspoň pokiaľ nemôže byť považované za plnenie predstavujúce „poskytovanie lekárskej starostlivosti“ v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. c) tejto smernice.

19 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 28b F prvý pododsek [šiestej smernice] vykladať tak, že:

a) chrupavkový materiál odobratý ľuďovi (biopsát), ktorý je odovzdaný podniku na účely pestovania buniek a ktorý je následne ako implantát vrátený pre dotknutého pacienta, je „hnuteľným hmotným majetkom“ v zmysle tohto ustanovenia;

b) extrakcia kŕbových chrupavkových buniek z uvedeného chrupavkového materiálu a nasledujúce pestovanie buniek sú „prácami“ na hnuteľnom hmotnom majetku v zmysle tohto ustanovenia;

c) služba sa už poskytla príjemcovi „pod jeho identifikačným číslom [DPH]“, keď toto číslo je uvedené na faktúre poskytovateľa služby bez toho, aby bola uzatvorená výslovná písomná dohoda o jeho použití?

2. V prípade zápornej odpovede na jednu z predchádzajúcich otázok: má sa článok 13 A ods. 1

písm. c) šiestej smernice vykladať tak, že extrakcia kŕbových chrupavkových buniek z chrupavkového materiálu, ktorý bol odobratý ľloveku, a nasledujúce pestovanie buniek predstavujú „poskytovanie lekárskej starostlivosti“, ak sú bunky pochádzajúce z pestovania opätovne implantované darcovi?“

## O prejudiciálnych otázkach

### O druhej otázke

20 Svojou druhou otázkou, ktorú treba skúmať v prvom rade, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice má vykladať tak, že extrakcia kŕbových chrupavkových buniek z chrupavkového materiálu, ktorý bol odobratý ľloveku, a nasledujúce pestovanie týchto buniek predstavujú „poskytovanie lekárskej starostlivosti“ v zmysle tohto ustanovenia, ak sú bunky pochádzajúce z tohto pestovania určené na opätovné implantovanie darcovi.

21 Na úvod treba pripomenúť, že šiesta smernica stanovuje pre DPH veľmi široký rámec pôsobnosti, ktorý v článku 2 týkajúcom sa zdaniteľných plnení uvádza popri dovoze tovaru aj dodávky tovaru a poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou za protihodnotu v rámci územia štátu (pozri najmä rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 49; zo 14. decembra 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Zb. s. I-12121, bod 22, ako aj z 10. júna 2010, CopyGene, C-262/08, Zb. s. I-5053, bod 23).

22 Článok 13 tejto smernice však oslobodzuje určité činnosti od DPH. Podľa judikatúry Súdného dvora predstavujú oslobodenia uvedené v tomto článku autonómne pojmy práva Únie, ktorých účelom je zabrániť rozdielnemu uplatňovaniu systému DPH v jednotlivých členských štátoch (pozri najmä rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 15, a CopyGene, už citovaný, bod 24).

23 Z ustálenej judikatúry okrem toho vyplýva, že výrazy použité na označenie oslobodenia od dane uvedené v článku 13 šiestej smernice sa majú vykladať doslovne, keďže oslobodenie predstavuje výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedeným oslobodením od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Toto pravidlo doslovného výkladu preto neznamena, že by sa oslobodenie od dane uvedené v tomto článku 13 malo vykladať spôsobom, ktorý by mu odnímal jeho účinky (pozri najmä rozsudky zo 14. júna 2007, Haderer, C-445/05, Zb. s. I-4841, bod 18 a citovanú judikatúru, ako aj Copygene, už citovaný, bod 26 a citovanú judikatúru).

24 Pokiaľ ide o oslobodenie od dane uvedené v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, z ustálenej judikatúry vyplýva, že pojem „poskytovanie lekárskej starostlivosti“ sa týka služieb, ktorých cieľom je diagnostikovať, liečiť, a ak je to možné, vyliečiť choroby alebo zdravotné anomálie (rozsudok CopyGene, už citovaný, bod 28 a citovaná judikatúra). Aj keď poskytovanie lekárskej starostlivosti musí mať terapeutický účel, podľa judikatúry citovanej v predchádzajúcom bode z toho nevyhnutne nevyplýva, že terapeutický účel služby treba chápať v osobitne úzkom zmysle (rozsudok Copygene, už citovaný, bod 29 a citovaná judikatúra).

25 V prejednávacom prípade je nesporné, že postup spočívajúci v odobratí chrupavkového materiálu s cieľom získať bunky, ktoré budú pestované, aby boli opätovne implantované pacientovi, má celkovo terapeutický účel.

26 Je pravda, že špecifické služby poskytované zo strany VTSI predstavujú iba časť tohto

celkového postupu. Ako však poznamenala generálna advokátka v bode 23 svojich návrhov, tieto služby predstavujú nevyhnutnú, tomuto postupu vlastnú a neoddeliteľnú súčasť postupu, ktorého žiadna fáza nemôže byť uskutočnená bez ostatných.

27 Z vyššie uvedeného vyplýva, že extrakcia kŕbových chrupavkových buniek z chrupavkového materiálu, ktorý bol odobratý ľloveku, a nasledujúce pestovanie týchto buniek s cieľom opätovne ich implantovať na terapeutické účely, patria pod pojem „poskytovanie lekárskej starostlivosti“ uvedený v článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice. Takýto výklad je tiež v súlade s cieľom znížiť náklady lekárskej starostlivosti, ktorý toto ustanovenie sleduje (pozri rozsudok z 8. júna 2006, L.u.P., C-106/05, Zb. s. I-5123, bod 29).

28 V tejto súvislosti nie je podstatná skutočnosť, či uvedené služby boli poskytnuté laboratórnym personálom, ktorého členovia nie sú kvalifikovanými lekármi, keďže nie je potrebné, aby poskytovanie lekárskej starostlivosti terapeutickej povahy bolo vo všetkých jeho aspektoch vykonané lekárske personálom (pozri v tejto súvislosti rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 41, a L.u.P, už citovaný, bod 39).

29 Navyše treba dodať, že okolnosť, či vypestované bunky boli opätovne implantované pacientovi, ktorému boli odobraté, alebo tretej osobe, nemá v zásade vplyv na kvalifikáciu služby ako „poskytovania lekárskej starostlivosti“ (pozri analogicky rozsudok CopyGene, už citovaný, bod 51).

30 Pokiaľ ide o tvrdenie, ktoré uvádza nemecká vláda, podľa ktorého kvalifikácia predmetných služieb ako „poskytovania lekárskej starostlivosti“ môže odporovať zásade daňovej neutrality, keďže „chrupavková náplasť“ vyrobená zo strany VTSI je funkčne porovnateľná s farmaceutickým prípravkom, ktorý nie je oslobodený od DPH, postačuje konštatovať, že kvalifikácia služby ako „poskytovania lekárskej starostlivosti“ môže závisieť len od samotnej povahy bez toho, aby bola relevantnou otázkou, či je alebo nie je dostupný substituovaný farmaceutický prípravok.

31 Ako uviedla generálna advokátka v bode 28 svojich návrhov, niektoré typy lekárskej starostlivosti už môžu byť nahradené substituovanými farmaceutickými prípravkami, zatiaľ čo pri iných táto možnosť ešte neexistuje, ale môže existovať v budúcnosti, keďže tieto dve kategórie sa stále vyvíjajú.

32 Vzhľadom na všetky úvahy uvedené vyššie treba na druhú otázku odpovedať, že článok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice sa má vykladať tak, že extrakcia kŕbových chrupavkových buniek z chrupavkového materiálu, ktorý bol odobratý ľloveku, a nasledujúce pestovanie týchto buniek s cieľom opätovne ich implantovať na terapeutické účely predstavujú „poskytovanie lekárskej starostlivosti“ v zmysle tohto ustanovenia.

*O prvej otázke*

33 Vzhľadom na odpoveď na druhú otázku nie je potrebné odpovedať na prvú otázku.

### **O trovách**

34 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidentný charakter a bolo zaťaťé v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

**Ďlánok 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa má vykladať tak, že extrakcia kŕbových chrupavkových buniek z chrupavkového materiálu, ktorý bol odobratý ľloveku, a nasledujúce pestovanie týchto buniek s cieľom opätovne ich implantovať na terapeutické účely predstavujú „poskytovanie lekárskej starostlivosti“ v zmysle tohto ustanovenia.**

Podpisy

\* Jazyk konania: nemčina.