

Vec C-237/09

Belgické kráľovstvo

proti

Nathalii De Fruytierovej

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Cour de cassation (Belgicko)]

„Šiesta smernica o DPH – článok 13 A ods. 1 písm. d) – Oslobodenia v prospech činností vo verejnom záujme – Dodávka ľudských orgánov, krvi a mlieka – činnosť prepravy ľudských orgánov a tkanív vykonávaná samostatne zárobkovo činnou osobou v prospech nemocníc a laboratórií – Pojmy ‚dodávka tovarov‘ a ‚poskytovanie služieb‘ – Rozlišovacie kritériá“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Oslobodenia upravené v šiestej smernici – Oslobodenie dodávok ľudských orgánov, krvi a mlieka

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

Článok 13 A ods. 1 písm. d) šiestej smernice 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, ktorý oslobodzuje od dane z pridanej hodnoty „poskytovanie ľudských orgánov, krvi a mlieka“, sa má vykladať v tom zmysle, že sa neuplatňuje na činnosť prepravy ľudských orgánov a tkanív vykonávanú samostatne zárobkovo činnou osobou na úžitok nemocníc a laboratórií.

Hoci totiž uvedená činnosť spočíva v prípade prepravcu výlučne v tom, že premiestňuje fyzicky dotknuté tovary z jedného miesta na druhé na úžitok rôznych nemocníc a laboratórií, takúto činnosť nemožno považovať za „dodávku tovarov“ v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice, pretože neumožňuje druhej strane v skutočnosti nakladať s predmetnými tovarmi, ako keby bola ich vlastníkom.

(pozri body 25, 29 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 3. júna 2010 (*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 13 A ods. 1 písm. d) – Oslobodenia v prospech činností vo

verejnóm záujme – Dodávka ľudských orgánov, krvi a mlieka – innosť prepravy ľudských orgánov a tkanív vykonávaná samostatne zárobkovo innou osobou v prospech nemocníc a laboratórií – Pojmy ‚dodávka tovarov‘ a ‚poskytovanie služieb‘ – Rozlišovacie kritériá“

Vo veci C-237/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Cour de cassation (Belgicko) z 18. júna 2009 a doručený Súdnemu dvoru 1. júla 2009, ktorý súvisí s konaním:

Belgické kráľovstvo

proti

Nathalii De Fruytierovej,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský (spravodajca) a D. Šváby,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- N. De Fruytier, v zastúpení: E. Traversa, avocat,
- belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs, splnomocnená zástupkyňa,
- grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis, I. Bakopoulos a M. Tassopoulou, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: M. Afonso, splnomocnená zástupkyňa,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 13 A ods. 1 písm. d) 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi N. De Fruytier a Belgickým kráľovstvom týkajúceho sa toho, či má daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) podliehať innosť prepravy ľudských orgánov a tkanív pre rôzne nemocnice a laboratóriá, ktorú dotknutá osoba vykonáva ako samostatne zárobkovo inná osoba.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 5 ods. 1 šiestej smernice sa považuje za „dodávku tovarov“ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník.

4 Podľa článku 6 ods. 1 šiestej smernice sa za „poskytovanie služieb“ považuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5 tejto smernice.

5 Článok 13 A ods. 1 šiestej smernice stanovuje:

„... členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovujú na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní [od dane – *neoficiálny preklad*] a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

d) poskytovanie ľudských orgánov, krvi a mlieka;

...“

Vnútroštátne právo

6 Články 10 a 18 code de la taxe sur la valeur ajoutée (zákoník o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „CTVA“) preberajú definície dodávky tovarov a poskytovania služieb, ktoré sú uvedené v článku 5 ods. 1 a v článku 6 ods. 1 šiestej smernice.

7 Článok 10 CTVA stanovuje:

„1. Za dodávku tovaru sa považuje prevod práva nakladať s vecou ako majiteľ. Ide najmä o odovzdanie tovaru nadobúdateľovi alebo postupníkovi na základe zmluvy o prevode práva alebo jeho potvrdení.

...“

8 Podľa článku 18 CTVA:

„1. Za poskytovanie služieb sa považuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5 tohto zákonníka.

...“

9 Článok 44 CTVA, ktorý preberá článok 13 A šiestej smernice o oslobodení od DPH v prospech niektorých činností vo všeobecnom záujme, stanovuje:

„1. Od dane je oslobodené poskytovanie služieb, ktoré vykonávajú nasledujúce osoby v rámci svojej obvyklej činnosti:

...

2° lekári, zubári, fyzioterapeuti, pôrodné asistentky, zdravotné sestry, ošetrovatelia a ošetrovatelky, osobní asistenti, maséri a masérky, ak je nimi poskytovaná zdravotná starostlivosť

zaradená do klasifikácie zdravotných služieb, na ktoré sa vzťahuje povinné poistenie pre prípad choroby a invalidity;

2. Oslobodené od dane je aj:

1° poskytovanie služieb a dodanie s nimi úzko súvisiaceho tovaru, ktoré v rámci svojej obvyklej činnosti uskutočňujú nemocničné zariadenia a psychiatrické ústavy, kliniky, zdravotné strediská; preprava chorých a ranených dopravnými prostriedkami špeciálne vybavenými na tieto účely;

...

1b° poskytovanie ľudských orgánov, krvi a mlieka;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

10 N. De Fruytier vykonáva ako samostatne zárobkovo činná osoba činnosť prepravy ľudských orgánov a tkanív na území rôznych nemocníc a laboratórií.

11 Belgická daňová správa podriadila činnosť vykonávanú N. De Fruytier DPH.

12 Keďže sa N. De Fruytier domnievala, že jej činnosť by mala byť oslobodená od DPH, podala žalobu na súd. Tribunal de première instance de Namur rozsudkom z 1. júna 2006 a potom Cour d'appel de Liège rozsudkom z 26. októbra 2007 vyhovelí dotknutej osobe a rozhodli, že jej majú byť poskytnuté príslušné daňové úľavy.

13 Cour d'appel de Liège v rozsudku dospel k záveru, že na činnosť prepravy ľudských orgánov a tkanív vykonávanú N. De Fruytier sa vzťahuje článok 44 ods. 2 pododsek 1b° CTVA, a to, v podstate, z nasledujúcich dôvodov.

14 Podľa belgického práva je zakázaný obchod s ľudskými orgánmi a tkanivami. Preto s cieľom zachovať potrebný účinok ustanovení článku 44 ods. 2 pododseku 1b° CTVA činnosť vo všeobecnom záujme, ktorá sa uvádza v týchto ustanoveniach, pokiaľ ide o ľudské orgány, krv a mlieko, nemôže byť ich dodávka v zmysle „dodávky tovarov“, ako je definovaná v článku 10 CTVA, lebo takáto „dodávka“ je z povahy vecí vylúčená, keďže je zákonom zakázaná. „Dodávka“ v zmysle článku 44 ods. 2 pododseku 1b CTVA sa musí teda považovať za súvisiacu s činnosťou, ktorá spočíva v dodaní tovaru, čomu zodpovedá poskytovanie prepravných služieb vykonávaných N. De Fruytier.

15 Belgické kráľovstvo podalo proti uvedenému rozsudku kasačný opravný prostriedok.

16 Na podporu svojho opravného prostriedku uvádza, že pojem „dodávka“ uvedený v článku 44 ods. 2 pododseku 1b° CTVA sa má chápať v zmysle článku 10 CTVA, teda za dodávku sa má považovať akýkoľvek prevod hmotného majetku jednou zmluvnou stranou na inú zmluvnú stranu, ktorá s ním môže potom nakladať ako vlastník alebo v postavení vlastníka. V dôsledku toho preprava vykonávaná N. De Fruytier nepodlieha, vzhľadom na to, že ju nie je možné považovať za „dodávku“ v zmysle článku 10 CTVA, ale za poskytovanie služieb, oslobodeniu podľa článku 44 ods. 2 pododseku 1b° CTVA.

17 Za týchto okolností Cour de cassation rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Predstavuje preprava ľudských orgánov a tkanív vykonávaná v postavení samostatne zárobkovo

?innej osoby pre nemocnice a laboratóriá dodávku ?udských orgánov, krvi a mlieka oslobodenú od [DPH] podľa ?lánku 13 A ods. 1 písm. d) šiestej smernice...?“

O prejudiciálnej otázke

18 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má ?lánok 13 A ods. 1 písm. d) šiestej smernice, ktorý oslobodzuje od DPH „poskytovanie ?udských orgánov, krvi a mlieka“ vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje na ?innosť prepravy ?udských orgánov a tkanív, ktorú vykonáva samostatne zárobkov ?inná osoba na ú?et nemocníc a laboratórií.

19 Najprv je potrebné pripomenúť, že šiesta smernica stanovuje pre DPH veľmi širokú pôsobnosť vzťahujúcu sa na všetky hospodárske ?innosti výrobcu, obchodníka alebo poskytovateľa služieb. Podľa ?lánku 13 tejto smernice sú však oslobodené od DPH niektoré ?innosti vo všeobecnom záujme (?lánok 13 A) a iné ?innosti (?lánok 13 B) (pozri rozsudky zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C?253/07, Zb. s. I?7821, bod 15, ako aj z 28. januára 2010, Eulitz, C?473/08, Zb. s. I?907, bod 24).

20 Okrem toho podľa ustálenej judikatúry sa výrazy použité na ozna?enie oslobodenia od dane uvedené v ?lánku 13 šiestej smernice majú vykladať doslovne, keďže oslobodenie predstavuje výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskuto?ní za protihodnotu. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedeným oslobodením od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady da?ovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Toto pravidlo doslovného výkladu preto neznamená, že by sa výrazy použité na definovanie oslobodení od dane uvedených v tomto ?lánku 13 mali vykladať spôsobom, ktorý by mu odnímal jeho ú?inky (pozri rozsudky zo 14. júna 2007, Horizon College, C?434/05, Zb. s. I?4793, bod 16; Haderer, C?445/05, Zb. s. I?4841, bod 18 a citovanú judikatúru, ako aj z 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C?461/08, Zb. s. I?11079, bod 25 a citovanú judikatúru).

21 Podľa judikatúry Súdneho dvora predstavujú oslobodenia uvedené v ?lánku 13 šiestej smernice autonómne pojmy práva Únie, ktorých predmetom je zabránenie rozdielnostiam pri uplatňovaní režimu DPH v jednotlivých ?lenských štátoch (pozri najmä rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C?349/96, Zb. s. I?973, bod 15; Horizon College, už citovaný, bod 15, a z 22. októbra 2009, Swiss Re Germany Holding, C?242/08, Zb. s. I?10099, bod 33). V dôsledku toho ustanovenie šiestej smernice, ktoré neobsahuje žiadny výslovný odkaz na právny poriadok ?lenských štátov pre určenie jeho zmyslu a dosahu, má byť obvykle v celej únii vykladané autonómne a jednotne (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. novembra 2003, Zita Modes, C?497/01, Zb. s. I?14393, bod 34, a z 21. apríla 2005, HE, C?25/03, Zb. s. I?3123, bod 63).

22 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že výraz „dodávka tovarov“, na ktorú odkazuje ?lánok 13 A ods. 1 písm. d) šiestej smernice, pokiaľ ide o „poskytovanie ?udských orgánov, krvi a mlieka“ sa musí vykladať autonómne a jednotne, spôsobom vlastným právu Únie.

23 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa znenia ?lánku 5 ods. 1 šiestej smernice „pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník – *neoficiálny preklad*]“ (pozri rozsudok z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05, Zb. s. I?2697, bod 31). Okrem toho z ?lánku 6 ods. 1 šiestej smernice vyplýva, že pojem „poskytovanie služieb“ sa vzťahuje na každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle ?lánku 5 tejto smernice (pozri rozsudok z 11. februára 2010, Graphic Procédé, C?88/09, Zb. s. I?1049, bod 17).

24 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pojem dodanie tovaru sa nevzťahuje na prevod vlastníctva spôsobmi, ktoré upravuje uplatniteľná vnútroštátna právna úprava, ale že

zahŕňa všetky prevody hmotného majetku jednou stranou, ktorá poskytne druhej strane oprávnenie nakladať s týmto majetkom tak, ako by bola jeho vlastníkom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. februára 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Zb. s. I-285, body 7 a 8; zo 4. októbra 1995, *Armbrecht*, C-291/92, Zb. s. I-2775, body 13 a 14; zo 6. februára 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, Zb. s. I-1317, body 32 a 33, ako aj *Aktiebolaget NN*, už citovaný, bod 32 a citovanú judikatúru).

25 Hoci ŕinnosť prepravy ŕudských orgánov a tkanív, o akú ide vo veci samej, spoíva v prípade prepravcu výluŕne v tom, že premiestŕuje fyzicky dotknuté tovary z jedného miesta na druhé na úŕet rôznych nemocníc a laboratórií, takúto ŕinnosť nemožno považovať za „dodávku tovarov“ v zmysle ŕlánku 5 ods. 1 šiestej smernice, pretože neumožŕuje druhej strane v skutoŕnosti nakladať s predmetnými tovarmi, ako keby bola ich vlastníkom.

26 V dôsledku toho sa na takúto ŕinnosť nemôže vzŕahovať oslobodenie od DPH stanovené v prípade „poskytovani[a] ŕudských orgánov, krvi a mlieka“ v ŕlánku 13 A ods. 1 písm. d) šiestej smernice.

27 V tejto súvislosti, hoci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v Belgicku sa nesmie s ŕudskými orgánmi a tkanivami obchodovať a hoci Dohovor o ochrane ŕudských práv a dôstojnosti ŕudí v súvislosti s použitím biológie a medicíny: Dohovor o ŕudských právach a biomedicíne, uzatvorený v Oviede 4. apríla 1997 uvádza v ŕlánku 21 nazvanom „Zákaz zisku“, že ŕudské telo a jeho ŕasti nesmú byť ako také zdrojom zisku, tieto prvky nemožno považovať samy osebe za také, že by zbavovali akéhokoŕvek potrebného úŕinku ustanovenie ŕlánku 13 A ods. 1 písm. d) šiestej smernice. Tento dohovor, ktorý je v štádiu podpisovania najmä zo strany ŕlenských štátov Rady Európy na jednej strane a Európskej únie na druhej strane, ako vyplýva aj z ŕlánku 33 ods. 1 uvedeného dohovoru, nebol Úniou zatiaľ podpísaný. Okrem toho tento dohovor spomedzi ŕlenských štátov zatiaľ ratifikovala iba tesná väŕšina.

28 Z toho vyplýva, že nemožno vylúŕiť, že v iných ŕlenských štátoch ako Belgické kráŕovstvo sú takéto transakcie, najmä tie, ktoré sa týkajú ŕudského mlieka, zákonné a v dôsledku toho sa na ne môže vzŕahovať oslobodenie stanovené v ŕlánku 13 A ods. 1 písm. d) šiestej smernice.

29 Vzhŕadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné odpovedať na položenú otázku tak, že ŕlánok 13 A ods. 1 písm. d) šiestej smernice, ktorý oslobodzuje od DPH „poskytovanie ŕudských orgánov, krvi a mlieka“ sa má vykladať v tom zmysle, že sa neuplatŕuje na ŕinnosť prepravy ŕudských orgánov a tkanív vykonávanú samostatne zárobkovo ŕinnou osobou na úŕet nemocníc a laboratórií.

O trovách

30 Vzhŕadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzŕahu k úŕastníkom konania vo veci samej incidenŕný charakter a bolo zaŕaté 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 úŕastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

Ľánok 13 A ods. 1 písm. d) 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, ktorý oslobodzuje od dane z pridanej hodnoty „poskytovanie ľudských orgánov, krvi a mlieka“ sa má vykladať v tom zmysle, že sa neuplatňuje na činnosť prepravy ľudských orgánov a tkanív vykonávanú samostatne zárobkovo činnou osobou na účet nemocníc a laboratórií.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.