ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

10. června 2010 *

Ve věci C-86/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené království) ze dne 23. února 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 27. února 2009, v řízení

Future Health Technologies Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

* Jednací jazyk: angličtina.

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda druhého senátu, P. Lindh, A. Rosas, A. Ó Caoimh (zpravodaj) a A. Arabadžev, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,
vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 18. března 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Future Health Technologies Ltd R. Thomasem, barrister,

– za vládu Spojeného království L. Seeboruthem a H. Walker, jako zmocněnci, ve spolupráci s I. Huttonem, barrister,

– za řeckou vládu O. Patsopoulou, Z. Chatzipavlou a M. Tassopoulou, jakož i M. Apessosem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Future Health Technologies Ltd (dále jen „FHT“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „HMRC“), orgánem, který je ve Spojeném království odpovědný za vybírání daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), přičemž předmětem tohoto sporu je odmítnutí posledně uvedeného orgánu osvobodit od DPH činnosti vykonávané za úplatu a spočívající v zasílání sad pro odběr pupečníkové krve novorozenců, jakož i rozboru a zpracování této krve a případně skladování kmenových buněk obsažených v této krvi k případnému budoucímu použití pro účely léčby.

Právní rámec

Právní úprava Unie

3 Směrnice 2006/112 ke dni 1. ledna 2007 zrušila a nahradila stávající právní předpisy Společenství týkající se DPH, zejména šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

4 Podle prvního a třetího bodu odůvodnění směrnice 2006/112 bylo přepracování šesté směrnice nezbytné, aby veškerá použitelná ustanovení byla uspořádána jasně a racionálně, s přepracovanou strukturou a zněním, aniž by v zásadě byly učiněny věcné změny.

5 Článek 2 směrnice 2006/112 zní následovně:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[…]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

d) dovoz zboží.

[...]“

6 Článek 131 směrnice 2006/112 představuje jediný článek v kapitole 1 hlavy IX této směrnice, nadepsaných „Obecné ustanovení“ a „Osvobození od daně“. Tento článek zní následovně:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatňují, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

7 Článek 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2006/112, který je součástí kapitoly 2 její hlavy IX, stanoví:

„1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;

c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezena v dotyčném členském státě;

[...]“

8 Mimo úvodní část věty jsou osvobození uvedená v čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2006/112 uvedena totožně jako v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice. Úvodní část věty posledně uvedeného ustanovení zní následovně:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“.

9 Článek 133 směrnice 2006/112 stanoví, že členské státy mohou vázat v jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně zejména podle čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice na dodržení jedné či více podmínek, které tento článek stanoví.

10 Podle článku 134 směrnice 2006/112:

„Dodání zboží nebo poskytnutí služby není osvobozeno od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) [...]:

a) pokud není nezbytné pro uskutečnění plnění osvobozeného od daně; nebo

b) pokud jeho základním účelem je získání dodatečného příjmu pro daný subjekt uskutečněním plnění, které je v přímém soutěžním vztahu s plněními uskutečňovanými obchodními podniky podléhajícími DPH."

Vnitrostátní právní úprava

11 Článek 31 zákona z roku 1994 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Act 1994) stanoví, že dodání zboží nebo poskytování služeb je osvobozeno od daně, pokud se nachází na seznamu uvedeném v současnosti v příloze 9 tohoto zákona.

12 Oddíl 7 přílohy 9 uvedeného zákona upřesňuje, že osvobozena od daně jsou zejména následující plnění:

– poskytování služeb osobou zapsanou zejména v rejstříku vedeném podle Health Professions Order 2001 (Statutory Instrument 2002 No 254);

– poskytování péče nebo zdravotní či chirurgické léčby a s tím související dodání jakéhokoli zboží do jakékoli nemocnice nebo veřejného zařízení;

– výrobky pro léčebné účely získané z lidské krve, a

– lidské orgány nebo tkáně (včetně orgánů nebo tkání plodu) pro diagnostické nebo léčebné účely nebo lékařský výzkum.

13 Z pokynů HMRC vyplývá, že obecně se má za to, že účelem služeb poskytovaných zdravotnickými pracovníky zapsanými na seznamu podle Health Professions Order 2001 je především ochrana, zachování nebo obnovení zdraví dotyčných osob, a jsou tedy osvobozeny od DPH.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14 FHT je držitelkou akreditace a povolení vydaného příslušnými britskými orgány jako soukromá banka kmenových buněk. V rámci služeb, které poskytuje rodičům novorozenců, vykonává činnosti spočívající v zasílání sad pro odběr pupečníkové krve, jakož i rozbor a zpracování této krve a popřípadě i skladování kmenových buněk obsažených v této krvi.

15 Tyto činnosti FHT podléhají přímému dohledu klinického vědce zapsaného jako zdravotnický pracovník v registru vedeném podle Health Professions Order 2001. Kmenové buňky jsou odebírány při narození za účelem jejich možného budoucího využití při zdravotní léčbě dítěte samotného (autologní použití) nebo jiných osob (alogenní nebo heterologní použití). Zejména na základě smlouvy mezi FHT a rodičem nebo rodiči dítěte (dále jen „smlouva“) jsou buňky zpracované a skladované FHT určeny výhradně k lékařským účelům. Nemohou být používány k výzkumu nebo experimentům.

16 V každém jednotlivém případě jsou kroky, které probíhají nebo mohou probíhat na základě závazku FHT poskytnout své služby podle smlouvy, následující:

a) rodičům nenarozeného dítěte je zaslána sada pro odběr pupečníkové krve;

b) rodiče zajistí (na vlastní náklady), aby při porodu přítomný zdravotnický pracovník krátce po porodu odebral pupečníkovou krev;

c) krev je přepravena zdravotnickým přepravcem do laboratoře FHT. Jedná se o zvláštní zařízení, které se zabývá rozborem a získáváním kmenových buněk z pupečníkové krve;

d) zaměstnanci FHT provedou rozbor krve, aby se ujistili, že není infikována žádnou nemocí, která by mohla být přenesena krví. Tento rozbor probíhá krátce po porodu a poté znovu po uplynutí 6 měsíců;

e) krev je poté zpracována a je z ní získán vzorek kmenových buněk vhodných pro lékařské použití;

f) vzorek kmenových buněk je zmražen a uskladněn ve stavu připraveném k použití;

g) vzorek je uskladněn do jeho použití pro léčebné účely; a

h) vzorek kmenových buněk je vydán na žádost rodičů (pokud dítě nedovršilo 18 let věku) k léčebnému použití.

17 Smlouva umožňuje dvě formy úhrady. Klient může zaprvé uhradit dvě pevně stanovené částky za veškeré činnosti dotčené v původním řízení, včetně uskladnění po dobu šesti měsíců, společně s doplňkovým ročním poplatkem za další skladování

uvedených kmenových buněk. Druhou možností je úhrada tří pevných částek předem za všechny činnosti dotčené v původním řízení a skladování po dobu dalších 20 let. Celková cena v rámci první možnosti činí 995 GBP, ke které přistupuje roční poplatek ve výši 30 GBP. Je-li zvolena druhá možnost, činí celková cena 1 295 GBP.

18 Podle předkládacího rozhodnutí jsou náklady pro zákazníky, kteří si zvolili variantu uskladnění po dobu 20 let, rozděleny následovně:

– výdajová položka a) uvedená v bodě 16 rozsudku v projednávané věci představuje 15 % celkových nákladů, jež ponese zákazník (vyžaduje úhradu odměny ve výši 200 GBP);

– jakékoli náklady související s výdajovou položkou b) hradí zákazník samostatně;

– výdajové položky c) až e) uvedené v bodě 16 rozsudku v projednávané věci, a sice přeprava do laboratoře FHT, zpracování, rozbor a testování, představují dohromady 62 % celkových nákladů, jež ponese zákazník (vyžadují úhradu odměny ve výši 795 GBP);

– výdajová položka g), to znamená skladování, představuje 23 % celkových nákladů (vyžaduje úhradu odměny ve výši 300 GBP).

19 Náklady vynaložené FHT na poskytování činností dotčených v původním řízení se člení následovně:

– dodání sady pro odběr pupečníkové krve a správa: 7 %;

– zpracování, rozbor, testování a zmražení vzorku: 91 %;

– skladování připraveného vzorku: 2 %.

20 Většina nákladů na pracovní sílu souvisejících s plněním podle smlouvy je spojena s rozborem, testováním a následným zpracováním krve. Náklady na pracovní sílu spojené se skladováním vzorků po jejich zmražení jsou minimální.

21 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že HMRC byl původně názoru, že „odběr" a rozbor kmenových buněk jsou, na rozdíl od jejich skladování, osvobozeny od daně podle přílohy 9 oddílu 7 bodu 8 zákona o dani z přidané hodnoty z roku 1994 [dodání lidských orgánů anebo tkání (včetně orgánů nebo tkání plodu) apod.]. Na FHT se tedy nahlíželo tak, že poskytuje současně osvobozená plnění a zdanitelná plnění.

22 Následně měl HMRC za to, že hlavním plněním je skladování kmenových buněk, což je činnost, která nepředstavuje zdravotní léčbu, a že rozbor a zpracování buněk je ve vztahu k ní vedlejším plněním. Mimoto i v rámci odděleného posuzování těchto

činností nelze rozbor a zpracování kmenových buněk podle HMRC považovat za lékařskou péči.

23 FHT podala žalobu k VAT and Duties Tribunal, Manchester, ve které uplatňovala následující:

– její služby představují jediné souborné plnění spočívající v poskytnutí profylaktické lékařské péče, na kterou se uplatní osvobození uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112, nebo

– představují jediné souborné plnění spočívající v nemocniční nebo lékařské péči nebo činnosti úzce související, na kterou se uplatní osvobození uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. b) této směrnice, nebo

– naopak, pokud služby poskytované FHT nepředstavují jediné souborné plnění, služby spočívající v odběru, testování, rozboru, zpracování a zmražení, jakož i poskytnutí kmenových buněk pro léčebné účely v příslušný okamžik jsou každá jednotlivě osvobozeným plněním podle čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) uvedené směrnice.

24 Za těchto podmínek se VAT and Duties Tribunal, Manchester, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. V případě, kdy členský stát souhlasí s tím, aby služby byly poskytovány zařízením, které je třeba považovat za řádně uznané zařízení téže povahy jako nemocnice, léčebný nebo diagnostický ústav ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice [2006/112], má být výraz ‚poskytnutí nemocniční a lékařské péče [uvedený] v čl. 132 odst. 1 písm. b) vykládán tak, že zahrnuje všechny níže vymezené služby (které jsou podrobněji popsány v stručném popisu mezi stranami nesporného skutkového stavu), nebo naopak jednu nebo několik z nich (a pokud tomu tak je, kterou nebo které?):

a) poskytnutí sady nezbytného lékařského vybavení rodičům nenarozeného dítěte, která umožní nezávislému zdravotnickému pracovníkovi, který je přítomen porodu, odebrat pupečníkovou krev dítěte krátce po porodu;

b) rozbor takto odebrané krve v k tomuto účelu zřízeném zařízení s cílem zaručit, že nebyla infikována žádnou nemocí, která by mohla být přenesena krví nebo vzorkem kmenových buněk získaných z krve v případě léčebného použití kmenových buněk (přičemž podobný test je prováděn znovu po uplynutí 6 měsíců);

c) zpracování uvedené krve řádně kvalifikovanými zdravotnickými pracovníky a pod jejich dohledem za účelem získání vzorku kmenových buněk vhodných pro léčebné použití;

d) skladování krve a kmenových buněk za vědecky kontrolovaných podmínek určených k udržení a k uchování krve a kmenových buněk v bezvadném stavu, nebo

e) vydání krve na žádost rodičů (dokud dítě nedovrší 18 let) k léčebnému použití?

2. ‚Naopak, je třeba pojem činností, které ‚úzce souvisejí' s nemocniční a lékařskou péčí ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice [2006/112] vykládat tak, že zahrnuje všechny, nebo některé (a pokud tomu tak je, pak které) z výše uvedených služeb?

3. ‚V případě, kdy členský stát souhlasí s tím, aby uvedené služby byly poskytovány jedním nebo více řádně kvalifikovanými zdravotnickými pracovníky nebo pod jejich dohledem, má být výraz ‚poskytnutí lékařské péče' uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice [2006/112] vykládán tak, že zahrnuje všechny níže vymezené služby (které jsou podrobněji popsány v stručném popisu mezi stranami nesporného skutkového stavu), nebo naopak jednu nebo několik z nich (a pokud tomu tak je, kterou nebo které?):

f) poskytnutí sady nezbytného lékařského vybavení rodičům nenarozeného dítěte, která umožní nezávislému zdravotnickému pracovníkovi, který je přítomen porodu, odebrat pupečníkovou krev dítěte krátce po porodu;

g) rozbor takto odebrané krve ve specializovaném zařízení s cílem zaručit, že nebyla infikována žádnou nemocí, která by mohla být přenesena krví nebo vzorkem kmenových buněk získaných z krve v případě léčebného použití kmenových buněk (přičemž podobný test je prováděn znovu po uplynutí 6 měsíců);

h) zpracování uvedené krve řádně kvalifikovanými zdravotnickými pracovníky a pod jejich dohledem za účelem získání vzorku kmenových buněk vhodných pro léčebné použití;

i) skladování krve a kmenových buněk za vědecky kontrolovaných podmínek určených k udržení a k uchování krve a kmenových buněk v bezvadném stavu, nebo

j) vydání krve na žádost rodičů (dokud dítě nedovrší 18 let) k léčebnému použití?“

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

25 Úvodem je třeba připomenout, že stejně jako šestá směrnice přiznává i směrnice 2006/112 velmi širokou působnost DPH tím, že ve svém článku 2, který se týká zdanitelných plnění, odkazuje kromě dovozu zboží na dodání zboží a poskytování služeb za

úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (viz obdobně zejména rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 49; ze dne 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Sb. rozh. s. I-12121, bod 22, a ze dne 11. února 2010, Graphic Procédé, C-88/09, Sb. rozh. s. I-1049, bod 15). Článek 132 směrnice 2006/112 nicméně, obdobně jako článek 13 šesté směrnice, osvobozuje určité činnosti od DPH.

26 Jak vyplývá z bodů 4, 6 a 8 tohoto rozsudku, znění čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice je v podstatě totožné se zněním čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2006/112, ve spojení s jejím článkem 131. Mimoto z prvního a třetího bodu odůvodnění směrnice 2006/112 vyplývá, že v zásadě nemá přinášet věcnou změnu oproti ustanovením šesté směrnice.

27 Z toho plyne, že čl. 13 část A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice, jakož i čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2006/112 musí být vyklány totožně (viz rovněž, obdobně, rozsudek ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Sb. rozh. s. I-8255, bod 23). Judikatura, která se postupně vyvinula ohledně osvobození od daně stanovených v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice, tak může v projednávaném případě sloužit jako základ pro odpovědi na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

28 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora představují osvobození od daně uvedená v článku 13 šesté směrnice autonomní pojmy práva Unie, jejichž účelem je zabránit rozdílům v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz obdobně zejména rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 15, a ze dne 28. ledna 2010, Eulitz, C-473/08, Sb. rozh. s. I-907, bod 25). Stejně tak je tomu, co se týče osvobození od daně uvedených v článku 132 směrnice 2006/112.

29 Z judikatury týkající se čl. 13 části A šesté směrnice mimoto vyplývá, že osvobození uvedená v článku 132 směrnice 2006/112 nemají osvobodit od DPH všechny činnosti ve veřejném zájmu, ale pouze ty, které jsou zde vyjmenovány a velmi podrobně popsány (viz obdobně zejména rozsudky ze dne 11. července 1985, Komise v. Německo, 107/84, Recueil, s. 2655, bod 17; ze dne 20. listopadu 2003, D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C-307/01, Recueil, s. I-13989, bod 54, jakož i výše uvedený rozsudek Eulitz, bod 26 a citovaná judikatura).

30 Z judikatury týkající se šesté směrnice rovněž vyplývá, že výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v článku 132 směrnice 2006/112 je třeba vykládat restriktivně, jelikož představují výjimky z obecné zásady vyplývající z čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112, podle níž DPH podléhá každé úplatné dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. Výklad těchto výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo restriktivního výkladu tak neznamená, že by měly být výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v tomto článku 132 vykládány způsobem, který by vyloučil účinky těchto osvobození (viz obdobně zejména rozsudky ze dne 14. června 2007, Haderer, C-445/05, Sb. rozh. s. I-4841, bod 18 a citovaná judikatura; ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079, bod 25 a citovaná judikatura, jakož i výše uvedený rozsudek Eulitz, bod 27 a citovaná judikatura).

31 Na položené otázky je tedy třeba odpovědět ve světle těchto úvah.

K první a třetí otázce

32 Svou první otázkou se předkládající soud táže, zda v případě, kdy členský stát souhlasí s tím, že služby jsou poskytovány zařízením, které je třeba považovat za řádně

uznané zařízení téže povahy jako nemocnice, léčebný nebo diagnostický ústav ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, má být výraz „poskytnutí nemocniční a lékařské péče“ uvedený v tomto ustanovení vykládán tak, že zahrnuje všechny činnosti dotčené v původním řízení, a sice zasílání sad pro odběr pupečníkové krve novorozenců, jakož i rozbor a zpracování této krve a případně skladování kmenových buněk obsažených v této krvi k případnému budoucímu použití pro účely léčby, nebo naopak jednu nebo několik z nich, a pokud tomu tak je, kterou nebo které.

33 Svou třetí otázkou se předkládající soud táže, zda v případě, kdy členský stát souhlasí s tím, že uvedené činnosti jsou prováděny jedním nebo více řádně kvalifikovanými zdravotnickými pracovníky nebo pod jejich dohledem, má být výraz „poskytnutí lékařské péče“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 vykládán tak, že zahrnuje všechny činnosti vyjmenované v předchozím bodě rozsudku v projednávané věci, nebo naopak jednu nebo několik z nich, a pokud tomu tak je, kterou nebo které.

34 Jak však vyplývá zejména ze znění první a třetí otázky, ve věci v původním řízení je nesporné, že jednak je třeba FHT pro účely čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 považovat za řádně uznané zařízení téže povahy jako nemocnice nebo léčebný ústav, a dále že pro účely téhož odstavce písmena c) jsou činnosti FHT uskutečňovány při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, tak jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě.

35 První otázka se tudíž v zásadě týká výkladu výrazu „poskytnutí nemocniční a lékařské péče“ uvedeného v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 a třetí otázka se v zásadě týká výkladu výrazu „poskytnutí lékařské péče“ uvedeného v čl. 132 odst. 1 písm. c) téže směrnice.

36 Co se přitom týče zdravotnických služeb, z judikatury vyplývá, že čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice se týká služeb poskytovaných v nemocničním prostředí, zatímco písmeno c) tohoto odstavce se týká lékařských služeb poskytovaných mimo takový rámec, jak v soukromém sídle poskytovatele, tak v bydlišti pacienta nebo kdekoliv jinde (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 36). Z toho plyne, že písmena b) a c) čl. 13 části A odst. 1 šesté směrnice, jejichž rozsah působnosti je odlišný, mají za cíl upravit všechna osvobození lékařských služeb ve striktním smyslu od daně (viz výše uvedený rozsudek Kügler, bod 36, a rozsudek ze dne 8. června 2006, L.u.P., C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 26).

37 V důsledku toho, jak již Soudní dvůr rozhodl, se jak pojem „lékařská péče“ uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, tak pojem „poskytování [lékařské] péče“ uvedený v písmeni c) téhož odstavce týkají služeb, které mají za cíl diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže (viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, C-45/01, Recueil, s. I-12911, bod 48 a citovaná judikatura, jakož i výše uvedený rozsudek L.u.P., bod 27).

38 Jak vyplývá z bodu 27 tohoto rozsudku, platí totéž pro stejné výrazy uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2006/112.

39 Za těchto podmínek je třeba zkoumat první a třetí otázku společně a chápat je tak, že se každá z nich týká v podstatě toho, zda za takových okolností, o jaké se jedná ve sporu v původním řízení, má souhrn činností nebo některé z činností spočívající v zasílání sad pro odběr pupečníkové krve novorozenců, jakož i rozboru a zpracování této krve a případně skladování kmenových buněk obsažených v této krvi k případnému budoucímu použití pro účely léčby za cíl diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže.

40 V tomto ohledu je třeba připomenout, že i když „lékařská péče“ a „poskytování [lékařské] péče“ musí mít terapeutický účel, nevyplývá z toho nutně, že terapeutický účel služby musí být chápán v obzvláště úzkém pojetí (viz rozsudky ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie, C-76/99, Recueil, s. I-249, bod 24; ze dne 20. listopadu 2003, Unterpertinger, C-212/01, Recueil, s. I-13859, bod 40, a výše uvedený rozsudek L.u.P., bod 29).

41 Na lékařské služby poskytnuté s cílem chránit zdraví osob, včetně jeho zachování nebo obnovení, se tudíž vztahuje osvobození od daně stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) a c) uvedené směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Unterpertinger, body 40 a 41; D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, body 58 a 59, jakož i L.u.P., bod 29).

42 Jak vyplývá z bodu 27 tohoto rozsudku, platí totéž pro čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2006/112.

43 Nezdá se nicméně, že by skutečným přímým účelem činností dotčených v původním řízení, tak jak jsou vykonávány FHT, a sice zasílání sad pro odběr pupečníkové krve novorozenců, jakož i rozbor a zpracování této krve a případně skladování kmenových buněk obsažených v této krvi, ať již posuzovaných společně, nebo samostatně, bylo diagnostikovat, léčit nebo uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže, a že by skutečným cílem těchto služeb byla ochrana, zachování nebo obnovení zdraví.

44 V tomto ohledu sice může být odhalení nemoci jedním z možných cílů odůvodňujících odběr kmenových buněk z pupečníkové krve, nicméně ze spisu a zejména ze smlouvy patrně vyplývá, že účelem služeb poskytovaných FHT je pouze zajistit, aby byl k dispozici specifický prostředek pro zdravotní léčbu za nejistého předpokladu, že

se stane nezbytnou, ale nikoliv, aby jako takové sloužily k odvrácení, zabránění nebo předejití výskytu nemocí, poranění nebo zdravotních obtíží nebo aby pomohly odhalit nemoci v latentním nebo počátečním stádiu. Mělo-li by tomu tak být, což musí ověřit předkládající soud ve světle všech konkrétních poznatků ve sporu, který mu byl předložen, nelze mít za to, že takové činnosti, jaké jsou dotčeny v původním řízení, samy o sobě spadají pod výraz „poskytnutí nemocniční a lékařské péče" uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, nebo „poskytnutí lékařské péče" uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112.

45 Naopak, kdyby došel předkládající soud k závěru, že rozbor pupečníkové krve má skutečně umožnit stanovení lékařské diagnózy a tento rozbor není pouhou součástí vyšetření umožňujícího ověřit, zda jsou kmenové buňky životaschopné, bylo by třeba dospět k závěru, že se jedná o poskytování diagnostické péče, která může být osvobozena od daně podle čl. 132 odst. 1 písm. b) nebo c) směrnice 2006/112, s výhradou splnění ostatních podmínek zakotvených těmito písmeny a uvedenou směrnicí.

46 Krom toh, na rozdíl od argumentů rozvinutých FHT na jednání nemůže zmražení živých částí lidského těla, jakkoliv od tohoto těla oddělených, samo o sobě představovat profylaktickou lékařskou péči.

47 S ohledem na předchozí úvahy je třeba na první a třetí otázku, posuzované společně, odpovědět, že je-li účelem činností spočívajících v zasílání sad pro odběr pupečníkové krve novorozenců, jakož i rozboru a zpracování této krve a případně skladování kmenových buněk obsažených v této krvi k případnému budoucímu použití pro účely léčby pouze zajistit, aby byl k dispozici prostředek pro zdravotní léčbu za nejistého předpokladu, že se stane nezbytnou, a nikoliv, aby jako takové sloužily k diagnostikování, léčení nebo uzdravování nemocí nebo zdravotních obtíží, nespadají takové činnosti, ať již posuzované společně nebo samostatně, pod pojem „nemocniční

a lékařské péče“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, ani pod pojem „poskytnutí lékařské péče“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice. Co se týče rozboru pupečníkové krve jinak by tomu bylo pouze tehdy, pokud by účelem tohoto rozboru bylo skutečně umožnění stanovit lékařskou diagnózu, což by musel v případě potřeby ověřit předkládající soud.

Ke druhé otázce

48 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda pojem činností, které „úzce souvisejí“ s „nemocniční a lékařskou péčí“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, je třeba vykládat tak, že zahrnuje všechny nebo některé z takových činností, jaké jsou dotčeny v původním řízení a které spočívají v zasílání sad pro odběr pupečníkové krve novorozenců, jakož i rozboru a zpracování této krve a případně skladování kmenových buněk obsažených v této krvi k případnému budoucímu použití pro účely léčby.

49 V tomto ohledu, co se týče čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, z bodů 45 až 50 rozsudku ze dne 10. června 2010, CopyGene (C-262/08, Sb. rozh. s. I-5053) plyne, že pojem činností „úzce souvisejících“ s „nemocniční a lékařskou péčí“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že se nevztahuje na takové činnosti, jakými jsou odběr, přeprava a rozbor pupečníkové krve novorozenců, jakož i skladování kmenových buněk obsažených v této krvi, pokud nemocniční lékařská péče, se kterou takové činnosti souvisejí pouze případně, není fakticky poskytována, neprobíhá nebo dosud není plánována.

50 Totéž platí pro čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112.

51 V důsledku toho, jelikož jsou činnosti dotčené v původním řízení v hlavních rysech shodné s takovými plněními, která byla předmětem výše uvedeného rozsudku CopyGene, je třeba dojít k závěru, že nemohou, ať již posuzovány společně nebo samostatně, spadat pod pojem činností, které „úzce souvisejí" s „nemocniční a lékařskou péčí" ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112. Tyto činnosti totiž mohou, za určitých podmínek, pouze úzce souviset s nemocniční lékařskou péčí, která není fakticky poskytována, neprobíhá nebo dosud není plánována.

52 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na druhou otázku odpovědět, že pojem činností, které „úzce souvisejí" s „nemocniční a lékařskou péčí" ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, je třeba vykládat v tom smyslu, že nezahrnuje takové činnosti, jaké jsou dotčeny v původním řízení a které spočívají v zasílání sad pro odběr pupečníkové krve novorozenců, jakož i rozboru a zpracování této krve a případně skladování kmenových buněk obsažených v této krvi k případnému budoucímu použití pro účely léčby, se kterou takové činnosti souvisejí pouze případně a která není fakticky poskytována, neprobíhá nebo dosud není plánována.

K nákladům řízení

53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) **Je-li účelem činností spočívajících v zasílání sad pro odběr pupečníkové krve novorozenců, jakož i rozboru a zpracování této krve a případně skladování kmenových buněk obsažených v této krvi k případnému budoucímu použití pro účely léčby pouze zajistit, aby byl k dispozici prostředek pro zdravotní léčbu za nejistého předpokladu, že se stane nezbytnou, a nikoliv, aby jako takové sloužily k diagnostikování, léčení nebo uzdravování nemocí nebo zdravotních obtíží, nespadají takové činnosti, ať již posuzovány společně nebo samostatně, pod pojem „nemocniční a lékařské péče" uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ani pod pojem „poskytnutí lékařské péče" uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. c) této směrnice. Co se týče rozboru pupečníkové krve jinak by tomu bylo pouze tehdy, pokud by účelem tohoto rozboru bylo skutečně umožnění stanovit lékařskou diagnózu, což by musel v případě potřeby ověřit předkládající soud.**

2) **Pojem činností, které „úzce souvisejí" s „nemocniční a lékařskou péčí" ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, je třeba vykládat v tom smyslu, že nezahrnuje takové činnosti, jaké jsou dotčeny v původním řízení a které spočívají v zasílání sad pro odběr pupečníkové krve novorozenců, jakož i rozboru a zpracování této krve a případně skladování kmenových buněk obsažených v této krvi k případnému budoucímu použití pro účely léčby, se kterou takové činnosti souvisejí pouze případně a která není fakticky poskytována, neprobíhá nebo dosud není plánována.**

Podpisy.