ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

3. června 2010 *

Ve věci C-237/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Cour de cassation (Belgie) ze dne 18. června 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 1. července 2009, v řízení

Belgický stát

proti

Nathalie De Fruytier,

* Jednací jazyk: francouzština.

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský (zpravodaj) a D. Šváby, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za N. De Fruytier E. Traversou, avocat,

– za belgickou vládu M. Jacobs, jako zmocněnkyní,

– za řeckou vládu K. Georgiadisem a I. Bakopoulosem, jakož i M. Tassopoulou, jako zmocněnci,

– za Komisi Evropských společenství M. Afonso, jako zmocněnkyní,

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. 13 části A odst. 1 písm. d) šesté směrnice 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“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi N. De Fruytier a Belgickým státem ve věci výběru daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z přepravy orgánů a vzorků humánního původu pro několik nemocnic a laboratoří, kterou dotyčná provádí jakožto osoba samostatně výdělečně činná.

Právní rámec

Právo Unie

3 Podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice se „dodáním zboží“ rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

4 Podle čl. 6 odst. 1 šesté směrnice se „poskytováním služeb“ rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5 této směrnice.

5 Článek 13 část A odst. 1 šesté směrnice stanoví:

„[…] členské státy osvobodí 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:

[...]

d) dodávání lidských orgánů, krve a mléka;

[...]“

Vnitrostátní právo

6 Článek 5 odst. 1 šesté směrnice, který definuje dodání zboží, a čl. 6 odst. 1 téže směrnice, jenž definuje poskytování služeb, jsou provedeny články 10 a 18 code de la taxe sur la valeur ajoutée (zákon o dani z přidané hodnoty) (dále jen „ZDPH“).

7 Článek 10 ZDPH stanoví:

„1. Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Jedná se zejména o předání zboží nabyvateli nebo postupníkovi na základě smlouvy o převodu práva nebo jeho potvrzení.

[...]“

8 Článek 18 ZDPH stanoví:

„1. Poskytováním služeb se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu tohoto zákona.

[...]“

9 Článek 44 ZDPH, který provádí článek 13 část A šesté směrnice týkající se osvobození určitých činností ve veřejném zájmu od DPH, stanoví:

„1. Od daně je osvobozeno poskytování služeb, které provádí následující osoby v rámci své obvyklé činnosti:

[...]

2° lékaři, zubaři, fyzioterapeuti, porodní asistentky, zdravotní sestry, pečovatelé a pečovatelky, osobní asistenti, maséři a masérky, pokud je jimi poskytovaná zdravotní péče zařazena do klasifikace zdravotních služeb, na něž se vztahuje povinné pojištění pro případ nemoci a invalidity;

2. Od daně je osvobozeno rovněž:

1° poskytování služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího, jež v rámci své obvyklé činnosti uskutečňují nemocniční zařízení a psychiatrické ústavy, kliniky, zdravotní střediska; přeprava nemocných a raněných dopravními prostředky speciálně vybavenými pro tyto účely;

[...]

l°b dodávání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

10 Nathalie De Fruytier vykonává jako osoba samostatně výdělečně činná činnost spočívající v přepravě orgánů a vzorků humánního původu pro několik nemocnic a laboratoří.

11 Belgická daňová správa podrobila činnost vykonávanou N. De Fruytier DPH.

12 Nathalie De Fruytier v přesvědčení, že by její činnost měla být od DPH osvobozena, podala žalobu k soudu. Tribunal de première instance de Namur rozsudkem ze dne 1. června 2006 a posléze cour d'appel de Liège rozsudkem ze dne 26. října 2007 dotyčné vyhověly a rozhodly, že jí mají být poskytnuty příslušné daňové úlevy.

13 Cour d'appel de Liège dospěl ve svém rozsudku k tomu, že přeprava orgánů a vzorků humánního původu vykonávaná N. De Fruytier je na základě čl. 44 odst. 2 bodu 1b ZDPH osvobozena od DPH. Vycházel přitom z následujících úvah.

14 Podle belgického práva je obchod s orgány a vzorky humánního původu zakázán. Za účelem zachování užitečného účinku ustanovení čl. 44 odst. 2 bodu 1b ZDPH,

tudíž nemůže být činností ve veřejném zájmu ve smyslu těchto ustanovení, pokud jde o lidské orgány, krev a mléko, jejich dodání ve smyslu „dodání zboží", jak je definováno v článku 10 ZDPH, neboť takové „dodání" je z povahy věci vyloučeno, protože je zákonem zakázáno. „Dodávání" ve smyslu čl. 44 odst. 2 bodu 1b ZDPH tudíž musí být považováno za související s činností, jež spočívá v dodávání zboží, čemuž odpovídá poskytování přepravních služeb prováděné N. De Fruytier.

15 Proti uvedenému rozsudku podal Belgický stát kasační opravný prostředek.

16 Na podporu svého kasačního opravného prostředku tvrdí, že výraz „dodávání" uvedený v čl. 44 odst. 2 bod 1b ZDPH je třeba chápat ve smyslu článku 10 ZDPH, to znamená, že je jím třeba rozumět jakýkoli převod hmotného majetku jednou smluvní stranou na jinou smluvní stranu, která s ním může posléze nakládat jako vlastník nebo v postavení vlastníka. V důsledku toho přeprava vykonávaná N. De Fruytier nepodléhá vzhledem k tomu, že ji lze považovat nikoli za „dodání" ve smyslu článku 10 ZDPH, nýbrž za poskytování služeb, osvobození podle čl. 44 odst. 2 bodu 1b ZDPH.

17 V tomto kontextu se Cour de cassation rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je přeprava orgánů a vzorků humánního původu prováděná osobou samostatně výdělečně činnou pro nemocnice a laboratoře dodáváním lidských orgánů, krve a mléka osvobozeným od [DPH] podle čl. 13 části A odst. 1 písm. d) šesté směrnice […]?"

K předběžné otázce

18 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 13 část A odst. 1 písm. d) šesté směrnice, který osvobozuje „dodávání lidských orgánů, krve a mléka" od DPH, musí být vykládán tak, že se použije na přepravu orgánů a vzorků humánního původu prováděnou osobou samostatně výdělečně činnou pro nemocnice a laboratoře.

19 Úvodem je třeba připomenout, že šestá směrnice vymezuje plnění podléhající DPH velmi široce, takže jsou zahrnuty veškeré hospodářské činnosti výrobců, obchodníků nebo poskytovatelů služeb. Článek 13 této směrnice nicméně osvobozuje od DPH určité činnosti ve veřejném zájmu (článek 13 část A) a některé další činnosti (článek 13 část B) (viz rozsudky ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Sb. rozh. s. I-7821, bod 15, jakož i ze dne 28. ledna 2010, Eulitz, C-473/08, Sb. rozh. s. I-907, bod 24).

20 Z ustálené judikatury dále vyplývá, že výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v článku 13 šesté směrnice je třeba vykládat restriktivně, jelikož představují výjimky z obecné zásady, podle níž DPH podléhá každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. Výklad těchto výrazů však musí být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními a splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo restriktivního výkladu tedy neznamená, že by měly být výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v článku 13 vykládány způsobem, který by vyloučil účinky těchto osvobození (viz rozsudky ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, Sb. rozh. s. I-4793, bod 16; Haderer, C-445/05, Sb. rozh. s. I-4841, bod 18 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079, bod 25 a citovaná judikatura).

21 Podle judikatury Soudního dvora jsou osvobození uvedená v článku 13 šesté směrnice autonomními pojmy práva Unie, jejichž účelem je zabránit rozdílům v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (viz zejména rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 15; výše uvedený Horizon College, bod 15, a ze dne 22. října 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, Sb. rozh. s. I-10099, bod 33). Znění ustanovení šesté směrnice, které za účelem vymezení svého smyslu a působnosti neodkazuje výslovně na právo členských států, musí být proto zpravidla vykládáno v celé Unii autonomním a jednotným způsobem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. listopadu 2003, Zita Modes, C-497/01, Recueil, s. I-14393, bod 34, a ze dne 21. dubna 2005, HE, C-25/03, Sb. rozh. s. I-3123, bod 63).

22 Z předcházejících úvah vyplývá, že výrazu „dodávání zboží", který používá čl. 13 část A odst. 1 písm. d) šesté směrnice v souvislosti s „dodáváním lidských orgánů, krve a mléka", se musí dostat autonomního a jednotného výkladu, který je vlastní právu Unie.

23 V tomto ohledu je třeba připomenout, že se podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice výrazem „dodání zboží" rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník „(viz rozsudek ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Sb. rozh. s. I-2697, bod 31). Z článku 6 odst. 1 šesté směrnice dále vyplývá, že pojem "poskytování služeb ,zahrnuje jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5 této směrnice (viz rozsudek ze dne 11. února 2010, Graphic Procédé, C-88/09, Sb. rozh. s. I-1049, bod 17).

24 Z judikatury Soudního dvora mimoto vyplývá, že pojem „dodání zboží" neodkazuje na převod vlastnictví způsoby, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, s. I-285, body 7 a 8; ze dne 4. října 1995, Armbrecht, C-291/92, Recueil, s. I-2775, body 13 a 14; ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland, C-185/01,

Recueil, s. I-1317, body 32 a 33, jakož i výše uvedený Aktiebolaget NN, bod 32 a citovaná judikatura).

25 Pokud přitom přeprava orgánů a vzorků humánního původu, jaká je dotčena v původním řízení, spočívá výlučně v tom, že dopravce pro různé nemocnice a laboratoře fyzicky přemísťuje dotčené produkty z jednoho místa na druhé, nemůže taková činnost představovat „dodání zboží" ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, jelikož druhá strana není oprávněna fakticky nakládat s dotčenými produkty jako by byla jejich vlastník.

26 Taková činnost proto nemůže být předmětem osvobození od DPH, stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. d) šesté směrnice ve prospěch „dodávání lidských orgánů, krve a mléka".

27 V tomto ohledu platí, že ačkoli z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že orgány a vzorky humánního původu jsou v Belgii vyloučeny z obchodování, a i když úmluva na ochranu lidských práv a důstojnosti lidské bytosti v souvislosti s aplikací biologie a medicíny: úmluva o lidských právech a biomedicíně, uzavřená v Oviedu dne 4. dubna 1997, ve svém článku 21, nadepsaném „Zákaz finančního prospěchu" uvádí, že lidské tělo a jeho části nesmí být jako takové zdrojem finančního prospěchu, nelze mít za to, že tyto skutečnosti mohou samy o sobě zbavit ustanovení čl. 13 části A odst. 1 písm. d) šesté směrnice veškerého užitečného účinku. Tato úmluva, která je otevřena k podpisu jednak členským státům Rady Evropy a jednak Evropské unii, jak vyplývá z čl. 33 odst. 1 uvedené úmluvy, nebyla totiž Unií podepsána. Krom toho, pokud jde o členské státy, ratifikovala tuto úmluvu pouze mírná většina z nich.

28 Z toho vyplývá, že nelze vyloučit, že v jiných členských státech než v Belgickém království jsou takové operace, a to zejména ty, které se týkají lidského mléka dovoleny,

takže mohou být předmětem osvobození stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. d) šesté směrnice.

29 S ohledem na výše uvedené je třeba na první položenou otázku odpovědět tak, že čl. 13 část A odst. 1 písm. d) šesté směrnice, který osvobozuje „dodávání lidských orgánů, krve a mléka" od DPH, musí být vykládán tak, že se nepoužije na přepravu orgánů a vzorků humánního původu prováděnou osobou samostatně výdělečně činnou pro nemocnice a laboratoře.

K nákladům řízení

30 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 (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 13 část A odst. 1 písm. d) šesté směrnice 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, který osvobozuje „dodávání lidských orgánů, krve a mléka" od daně z přidané hodnoty, musí být vykládán tak, že se nepoužije na přepravu orgánů a vzorků humánního původu prováděnou osobou samostatně výdělečně činnou pro nemocnice a laboratoře.

Podpisy.