ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 3. júna 2010 *

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,

* Jazyk konania: francúzština.

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 spoločenstiev, 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 dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) podliehať činnosť prepravy ľudských orgánov a tkanív pre rôzne nemocnice a laboratóriá, ktorú dotknutá osoba vykonáva ako samostatne zárobkovo činná 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 stanovia 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 (zákonník 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 ošetrovateľky, 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 účet 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 vyhoveli 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 vykonávaná 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 činnosťou 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 veci 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 vykonávané 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 činnej osoby pre nemocnice a laboratóriá dodávku ľudských orgánov, krvi a mlieka oslobodenú od [DPH] podľa článku 13 A ods. 1 písm. d) šiestej smernice…?“

O prejudiciálnej otázke

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

19 Najprv je potrebné pripomenúť, že šiesta smernica stanovuje pre DPH veľmi širokú pôsobnosť vzťahujúcu sa na všetky hospodárske činnosti výrobcu, obchodníka alebo poskytovateľa služieb. Podľa článku 13 tejto smernice sú však oslobodené od DPH niektoré činnosti vo všeobecnom záujme (článok 13 A) a iné činnosti (článok 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 označenie oslobodenia od dane uvedené v článku 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 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 neznamená, že by sa výrazy použité na definovanie oslobodení od dane uvedených v tomto článku 13 mali vykladať spôsobom, ktorý by mu odnímal jeho účinky (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 článku 13 šiestej smernice autonómne pojmy práva Únie, ktorých predmetom je zabrániť rozdielnostiam pri uplatňovaní režimu DPH v jednotlivých členských 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 členských 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 článok 13 A ods. 1 písm. d) šiestej smernice, pokiaľ ide o „poskytovanie ľudských orgánov, krvi a mlieka“ sa musí vykladať autonómne a jednotne, spôsobom vlastným právu Únie.

23 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa znenia článku 5 ods. 1 šiestej smernice „pojem ‚dodávka tovarov“ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok 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 článku 6 ods. 1 šiestej smernice vyplýva, že pojem „poskytovanie služieb“ sa vzťahuje na každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 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 činnosť prepravy ľudských orgánov a tkanív, o akú ide vo veci samej, spočíva v prípade prepravcu výlučne v tom, že premiestňuje fyzicky dotknuté tovary z jedného miesta na druhé na účet 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.

26 V dôsledku toho sa na takúto činnosť nemôže vzťahovať oslobodenie od DPH stanovené v prípade „poskytovani[a] ľudských orgánov, krvi a mlieka" v článku 13 A ods. 1 písm. d) šiestej smernice.

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

28 Z toho vyplýva, že nemožno vylúčiť, že v iných členských štátoch ako Belgické kráľovstvo sú takéto transakcie, najmä tie, ktoré sa týkajú ľudského mlieka, zákonné

a v dôsledku toho sa na ne môže vzťahovať oslobodenie stanovené v článku 13 A ods. 1 písm. d) šiestej smernice.

29 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné odpovedať na položenú otázku tak, že článok 13 A ods. 1 písm. d) šiestej smernice, ktorý oslobodzuje od DPH „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.

O trovách

30 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté 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 (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 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