SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 3. junija 2010*

V zadevi C-237/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Cour de cassation (Belgija) z odločbo z dne 18. junija 2009, ki je prispela na Sodišče 1. julija 2009, v postopku

Država Belgija

proti

Nathalie De Fruytier,

* Jezik postopka: francoščina.

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász, J. Malenovský (poročevalec) in D. Šváby, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za De Fruytier E. Traversa, odvetnik,

– za belgijsko vlado M. Jacobs, zastopnica,

– za grško vlado K. Georgiadis, I. Bakopoulos in M. Tassopoulou, zastopniki,

– za Komisijo Evropskih skupnosti M. Afonso, zastopnica,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13(A)(1)(d) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med N. De Fruytier in državo Belgijo glede obdavčitve z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) dejavnosti prevoza organov in vzorcev človeškega izvora za bolnišnice in laboratorije, ki jo N. De Fruytier opravlja samostojno.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V smislu člena 5(1) Šeste direktive „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

4 V smislu člena 6(1) Šeste direktive „opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5 te direktive.

5 Člen 13(A)(1) Šeste direktive določa:

„[…] države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka, oprostijo:

[…]

d) oskrbo s človeškimi organi, krvjo ter materinim mlekom;

[…]“

Nacionalno pravo

6 Člena 10 in 18 code de la taxe sur la valeur ajoutée (zakonik o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: ZDDV) prenašata opredelitvi dobave blaga in opravljanja storitev iz členov 5(1) in 6(1) Šeste direktive.

7 Člen 10 ZDDV določa:

„1. Dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Gre zlasti za dajanje blaga na razpolago pridobitelju ali prevzemniku z izvršitvijo translativne ali deklarativne pogodbe.

[…]“

8 Člen 18 ZDDV določa:

„1. Opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu tega zakonika.

[…]“

9 Člen 44 ZDDV, ki prenaša člen 13(A) Šeste direktive glede oprostitve plačila DDV za nekatere dejavnosti, ki so v splošnem interesu, določa:

„1. Plačila davka je oproščeno opravljanje storitev, ki jih v okviru svoje običajne dejavnosti opravljajo te osebe:

[…]

(2) zdravniki, zobozdravniki, fizioterapevti, porodničarji, zdravstveni tehniki in medicinske sestre, športni maserji in maserke, negovalci, maserji in maserke, katerih storitve zdravstvene oskrbe so navedene v nomenklaturi zdravstvenih storitev na področju obveznega zdravstvenega in invalidskega zavarovanja;

2. Plačila davka so oproščeni tudi:

(1) opravljanje storitev, pa tudi dobava blaga, ki je z opravljanjem storitev ozko povezana in jo bolnišnice in psihiatrične ustanove, klinike in zdravstveni domovi opravljajo v okviru njihove običajne dejavnosti; prevoz bolnikov in poškodovanih s prevoznimi sredstvi, ki so za to posebej opremljena;

[…]

(lb) oskrba s človeškimi organi, krvjo in materinim mlekom;

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

10 N. De Fruytier samostojno opravlja dejavnost prevoza organov in vzorcev človeškega izvora za različne bolnišnice in laboratorije.

11 Belgijska davčna uprava je menila, da je dejavnost, ki jo opravlja N. De Fruytier, obdavčena z DDV.

12 Ker je N. De Fruytier menila, da bi morala biti njena dejavnost oproščena plačila DDV, je vložila tožbo. S sodbo prvostopenjskega sodišča v Namurju z dne 1. junija 2006 in nato s sodbo pritožbenega sodišča v Lièeu z dne 26. oktobra 2007 je bilo zahtevku tožeče stranke ugodeno in ji je bila priznana ustrezna olajšava.

13 V sodbi je pritožbeno sodišče v Lièeu ugotovilo, da je bila dejavnost prevoza organov in vzorcev človeškega izvora, ki jo opravlja N. De Fruytier, na podlagi člena 44(2)(lb) ZDDV oproščena plačila davka v bistvu zaradi teh razlogov.

14 V belgijskem pravu je trgovanje z organi in vzorci človeškega izvora prepovedano. Zato za ohranitev polnega učinka določb člena 44(2)(lb) ZDDV dejavnost, ki je v splošnem interesu in na katero se nanašajo te določbe, glede človeških organov, krvi in materinega mleka ne more pomeniti njihove dobave v smislu „dobave blaga“, kot je opredeljena v členu 10 ZDDV, ker je taka „dobava“ nujno izključena, saj je zakonsko prepovedana. Zato je „dobavo“ v smislu člena 44(2)(lb) ZDDV treba obravnavati tako,

da je povezana z aktom dejanske dobave blaga, ki mu ustrezajo prevozne storitve, ki jih opravlja N. De Fruytier.

15 Država Belgija je proti tej sodbi vložila kasacijsko pritožbo.

16 V utemeljitev svoje pritožbe navaja, da je treba pojem „dobava „iz člena 44(2)(lb) ZDDV razumeti v smislu člena 10 ZDDV, torej da zajema vse transakcije, s katerimi ena stranka premoženje v stvareh prenese na drugo, ki s tem postane pooblaščena za razpolaganje z njimi kot lastnica ali kot da bi bila lastnica. Tako za prevozno dejavnost, ki jo opravlja N. De Fruytier in ki se jo lahko obravnava ne kot „dobavo" v smislu člena 10 ZDDV, temveč kot opravljanje storitev, ne velja oprostitev iz člena 44(2)(lb) ZDDV.

17 V teh okoliščinah je Cour de cassation prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je prevoz organov in vzorcev človeškega izvora, ki se samostojno opravlja za bolnišnice in laboratorije, oskrba s človeškimi organi, krvjo in materinim mlekom, ki je oproščena [DDV] s členom 13(A)(1)(d) Šeste direktive […]?"

Vprašanje za predhodno odločanje

18 „Z vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 13(A)(1)(d) Šeste direktive, na podlagi katerega je „oskrba s človeškimi organi, krvjo ter materinim mlekom“ oproščena plačila DDV, razlagati tako, da se nanaša na dejavnost prevoza organov in vzorcev človeškega izvora, ki se opravlja samostojno za bolnišnice in laboratorije.

19 Najprej je treba spomniti, da Šesta direktiva določa zelo široko področje uporabe DDV, ki obsega vse gospodarske dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in ponudnikov storitev. V členu 13 te direktive pa so DDV oproščene nekatere dejavnosti, ki so v splošnem interesu (člen 13(A)), in druge dejavnosti (člen 13(B)) (glej sodbi z dne 16. oktobra 2008 v zadevi Canterbury Hockey Club in Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, ZOdl., str. I-7821, točka 15, in z dne 28. januarja 2010 v zadevi Eulitz, C-473/08, ZOdl., str. I-907, točka 24).

20 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se izrazi, uporabljeni za opis oprostitev iz člena 13 Šeste direktive, razlagajo ozko glede na to, da te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, da se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. To pravilo restriktivne razlage tako ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedenega člena 13, razlagati na način, s katerim bi se jim odvzeli učinki (glej sodbe z dne 14. junija 2007 v zadevi Horizon College, C-434/05, ZOdl., str. I-4793, točka 16; z dne 14. junija 2007 v zadevi Haderer, C-445/05, ZOdl., str. I-4841, točka 18 in navedena sodna praksa, in z dne 19. novembra 2009 v zadevi Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, ZOdl., str. I-11079, točka 25 in navedena sodna praksa).

21 V skladu s sodno prakso Sodišča so oprostitve, ki so določene v členu 13 Šeste direktive, samostojni pojmi prava Unije, ki naj bi preprečevali različno uporabo sistema DDV v državah članicah (glej zlasti sodbo z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 15; zgoraj navedeno sodbo Horizon College, točka 15, in sodbo z dne 22. oktobra 2009 v zadevi Swiss Re Germany Holding, C-242/08, ZOdl., str. I-10099, točka 33). Zato je treba po navadi izraze iz posameznih določb Šeste direktive, ki se za opredelitev pomena in dosega izrecno ne sklicujejo na pravo držav članic, v vsej Uniji razlagati samostojno in enako (glej v tem smislu sodbi z dne 27. novembra 2003 v zadevi Zita Modes, C-497/01, Recueil, str. I-14393, točka 34, in z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE, C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 63).

22 Iz zgoraj navedenega izhaja, da mora biti opredelitev izraza „dobava blaga“, na katerega se sklicuje člen 13(A)(1)(d) Šeste direktive glede „oskrbe s človeškimi organi, krvjo in materinim mlekom“, samostojna in enaka ter lastna pravu Unije.

23 V zvezi s tem je treba poudariti, da v skladu s členom 5(1) Šeste direktive „‚dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“ (glej sodbo z dne 29. marca 2007 v zadevi Aktiebolaget NN, C-111/05, ZOdl., str. I-2697, točka 31). Poleg tega iz člena 6(1) Šeste direktive izhaja, da pojem „opravljanje storitev“ zajema vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5 te direktive (glej sodbo z dne 11. februarja 2010 v zadevi Graphic Procédé, C-88/09, ZOdl., str. I-1049, točka 17).

24 Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se pojem dobava blaga ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z upoštevnim nacionalnim pravom, ampak da zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik (glej v tem smislu sodbe z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, str. I-285, točki 7 in 8; z dne 4. oktobra 1995 v zadevi Armbrecht, C-291/92, Recueil, str. I-2775, točki 13 in 14; z dne 6. februarja 2003

v zadevi Auto Lease Holland, C-185/01, Recueil, str. I-1317, točki 32 in 33, in zgoraj navedeno sodbo Aktiebolaget NN, točka 32 in navedena sodna praksa).

25 Če dejavnost prevoza organov in vzorcev človeškega telesa, za kakršno gre v postopku v glavni stvari, za prevoznika pomeni samo to, da zadevne proizvode za različne bolnišnice in laboratorije fizično premesti z enega kraja na drugi, taka dejavnost ne more biti „dobava blaga“ v smislu člena 5(1) Šeste direktive, saj druge stranke ne pooblašča k dejanskemu razpolaganju z zadevnimi proizvodi, kot da bi bila njihov lastnik.

26 Zato za tako dejavnost ne more veljati oprostitev obdavčenja z DDV, ki je v členu 13(A)(1)(d) Šeste direktive določena za „oskrbo s človeškimi organi, krvjo in materinim mlekom“.

27 Čeprav je iz predložitvene odločbe razvidno, da se z organi in vzorci človeškega izvora v Belgiji ne trguje, in čeprav Konvencija o varovanju človekovih pravic in človeškega dostojanstva v zvezi z uporabo biologije in medicine: Konvencija o človekovih pravicah in biomedicini, sklenjena v Oviedu 4. aprila 1997, v členu 21 z naslovom „Prepoved pridobivanja premoženjske koristi“ določa, da človeško telo in njegovi deli sami po sebi ne smejo biti predmet pridobivanja premoženjske koristi, zaradi teh elementov člen 13(A)(1)(d) Šeste direktive ne izgubi polnega učinka. Te konvencije, ki je – kot je razvidno iz njenega člena 33(1) – na voljo za podpis zlasti državam članicam Sveta Evrope na eni strani in Evropski uniji na drugi strani, namreč Unija ni podpisala. Tudi sicer jo je od držav članic le mala večina dejansko ratificirala.

28 Torej ni mogoče izključiti, da so v drugih državah članicah, ne pa v Kraljevini Belgiji, take transakcije, zlasti tiste, ki se nanašajo na materino mleko, zakonite

in so zato lahko oproščene obdavčenja, določenega v členu 13(A)(1)(d) Šeste direktive.

29 „Glede na zgoraj navedeno je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13(A)(1)(d) Šeste direktive, na podlagi katerega je „oskrba s človeškimi organi, krvjo ter materinim mlekom“ oproščena plačila DDV, razlagati tako, da se ne nanaša na dejavnost prevoza organov in vzorcev človeškega izvora, ki se opravlja samostojno za bolnišnice in laboratorije.

Stroški

30 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 13(A)(1)(d) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, na podlagi katerega je „oskrba s človeškimi organi, krvjo ter materinim mlekom“ oproščena plačila DDV, je treba razlagati tako, da se ne nanaša na dejavnost prevoza organov in vzorcev človeškega izvora, ki se opravlja samostojno za bolnišnice in laboratorije.

Podpisi