

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (PRVNÍHO SENÁTU)

18. listopadu 2010*

Ve věci C-156/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 1. dubna 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 6. května 2009, v řízení

Finanzamt Leverkusen

proti

Verigen Transplantation Service International AG,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (zpravodaj),
E. Levits a M. Berger, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokátka: E. Sharpston,
vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu F. Díez Morenem, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 29. července 2010,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. c) a čl. 28b části F prvního pododstavce 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. L145,

s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s.274, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Verigen Transplantation Service International AG (dále jen „VTSI“) a Finanzamt Leverkusen (dále jen „Finanzamt“) ve věci zamítavého rozhodnutí tohoto orgánu přiznat osvobození od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v případě obratu dosaženého společností VTSI v rámci pěstování buněk kloubní chrupavky prováděného pro zákazníky usazené v jiných členských státech.

Právní rámec

Šestá směrnice

- 3 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice podléhají DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněná v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.
- 4 Článek 9 odst. 1 a 2 šesté směrnice stanoví:

„1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

2. Nicméně:

[...]

c) za místo poskytování služeb souvisejících s:

[...]

- pracemi na movitém hmotném majetku,

se považuje místo, kde jsou tyto služby skutečně poskytovány;

[...]“

- 5 Článek 13 část A šesté směrnice, nadepsaný „Osvobození určitých činností ve veřejném zájmu“, stanoví ve svém prvním odstavci písm. c) následující:

„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:

[...]

c) poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;

[...]

6 Článek 28b část F uvedené směrnice stanoví:

„Odchylně od čl. 9 odst. 2 písm. c) se za místo poskytování služeb, jejichž předmětem je zhodnocování nebo práce na movitém hmotném majetku, které se uskutečňují ve prospěch zákazníků, kteří mají identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty v jiném členském státě, než ve kterém jsou tyto služby skutečně poskytovány, považuje území členského státu, který vydal zákazníkovi identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, pod nímž mu byla poskytnuta služba.

[...]

Vnitrostátní právní úprava

7 Ustanovení § 3a odst. 2 bodu 3 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270, dále jen „UStG“) ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v projednávané věci stanoví zejména toto:

„Následující ostatní služby jsou poskytovány v místě, kde podnikatel výlučně či z podstatné části působí:

[...]

c) práce na movitém hmotném majetku a zhodnocování tohoto majetku. Používá-li příjemce služeb ve vztahu k poskytovateli služby identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty, které mu bylo v jiném členském státě vydáno, je služba poskytovaná pod tímto číslem považována za službu poskytnutou na území jiného členského státu [...]"

- 8 Podle § 4 bodu 14 UStG jsou z plnění spadajících do § 1 odst. 1 bodu 1 UStG osvobozena od daně:

„plnění vyplývající z výkonu povolání lékaře, zubaře, léčitele, fyzioterapeuta (kinezioterapeuta), porodní asistentky nebo jiných obdobných lékařských činností ve smyslu § 18 odst. 1 bodu 1 zákona o dani z příjmu [Einkommensteuergesetz], a z výkonu povolání klinického chemika [...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 9 VTSI je biotechnologická společnost se sídlem v Německu, která působí v oblasti tkáňového inženýrství. Tato společnost zkoumá, vyvíjí, vyrábí a prodává technologie sloužící k diagnostice a léčbě onemocnění lidských tkání a zejména onemocnění chrupavky.

- 10 Spor v původním řízení se týká plnění poskytovaných společností VTSI, která zahrnují pěstování chondrocytů za účelem jejich další implantace u pacienta, a to v případech, kdy zákazníci, jimž je služba poskytována (lékaři nebo zdravotnická zařízení), mají sídlo v jiných členských státech a kdy VTSI uváděla na svých fakturách jejich identifikační číslo pro DPH.

- 11 Bundesfinanzhof popisuje tento postup následovně. Lékař nebo zdravotnické zařízení zasílá společnosti VTSI vzorky tkáně chrupavky odebrané pacientům. VTSI tkáň zpracovává tak, aby z ní bylo možné vyjmout chondrocyty. Tyto buňky jsou po zpracování ve vlastním krevním séru v inkubátoru pěstováním namnoženy, a to obvykle během tří až čtyř týdnů. Výsledné buňky mohou, nebo nemusí, být vloženy do kolagenní membrány, aby vznikla „chrupavčitá náplast“. V obou případech jsou zaslány ošetřujícímu lékaři pacienta nebo zdravotnickému zařízení za účelem jejich reimplantace pacientovi.

- 12 VTSI měla za to, že tyto služby, jsou-li poskytovány zákazníkům se sídlem v jiných členských státech, nepodléhají DPH.

- 13 Finanzamt je naopak považoval za zdanitelné a rozhodnutím ze dne 17. prosince 2003 vyměřil společnosti VTSI daň z obratu dlužnou za rok 2002.

- 14 V rámci řízení o odvolání proti tomuto rozhodnutí u Finanzgericht Köln VTSI tvrdila, že pěstování buněk chrupavky nepředstavuje poskytování lékařské péče, ale že se spíše jedná o „rutinní laboratorní služby“ prováděné biotechnickými nebo zdravotnicko-technickými asistenty. Tato společnost upřesnila, že nezbytné kontroly kvality provádí diplomovaný farmaceut nebo externí lékárník.

- 15 Finanzgericht Köln žalobě podané společností VTSI vyhověl. Rozhodl, že pěstování buněk je službou, kterou je třeba posuzovat jako „práce na movitém hmotném majetku“ ve smyslu § 3a odst. 2 bodu 3 písm. c) UStG. Uvedený soud měl za to, že orgány odebrané za účelem transplantace se oddělením od těla pacienta stávají hmotným majetkem. Skutečnost, zda je oddělená část těla později použita k transplantaci na vlastním těle pacienta (autologní použití) či na cizím těle (alogenní použití), nemá podle jeho názoru vliv na zařazení pod pojem movitý hmotný majetek.
- 16 Poté, co Finanzgericht Köln uvedl, že zákazníci se sídlem v jiných členských státech používali identifikační čísla pro DPH, která jim byla vydána v příslušných členských státech, konstatoval, že dotčená plnění nejsou v Německu zdanitelná.
- 17 Finanzamt podal proti tomuto rozsudku opravný prostředek „Revision“. V řízení před Bundesfinanzhof tento orgán tvrdil, že vzhledem ke krátkodobému oddělení od těla pacienta se tyto buňky nestávají movitým majetkem, takže pěstování buněk nespadá pod pojem „práce“ ve smyslu § 3a odst. 2 bodu 3 písm. c) UStG. Podle názoru Finanzamt též nejde o použití identifikačního čísla pro účely DPH vydaného v jiném členském státě ve smyslu § 3a odst. 2 bodu 3 písm. c) UStG, neboť to by vyžadovalo výslovnou dohodu mezi žalobkyní a zákazníkem před poskytnutím plnění.
- 18 Předkládající soud se domnívá, že předání napěstovaných buněk chrupavky ošetřujícímu lékaři pacienta nebo zdravotnickému zařízení nepředstavuje dodání zboží, neboť VTSI nemůže se vzorky tkáně chrupavky volně nakládat. Podle jeho názoru představuje pěstování buněk poskytování služeb a nepodléhá v Německu dani, je-li tato služba poskytována v jiném členském státě. Tak tomu však podle něj může být pouze v případě, že je čl. 28b část F šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že se toto ustanovení vztahuje na službu poskytovanou společností VTSI. V opačném případě

musí být podle jeho názoru plnění zdanitelné v Německu, ledaže by mohlo být považováno za „poskytování péče“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. c) této směrnice.

- 19) Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba čl. 28b část F první pododstavec [šesté směrnice] vykládat v tom smyslu, že:

- a) vzorek tkáně chrupavky odebraný člověku (bioptát), který byl předán podnikateli za účelem vypěstování buněk a který je následně vrácen jako implantát pro dotčeného pacienta, představuje ‚hmotný movitý majetek‘ ve smyslu tohoto ustanovení;

- b) vyjmutí buněk kloubní chrupavky z uvedeného vzorku tkáně chrupavky a následné vypěstování buněk je ‚prací‘ na hmotném movitém majetku ve smyslu tohoto ustanovení;

- c) služba byla poskytnuta příjemci registrovanému ‚pod identifikačním číslem k [DPH]‘ již tehdy, když bylo toto číslo uvedeno na faktuře poskytovatele služby, aniž by byla uzavřena výslovná písemná dohoda o jeho používání?

- 2) V případě záporné odpovědi na některou z výše uvedených otázek [,] je třeba článek 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že vyjmutí

buněk kloubní chrupavky ze vzorku tkáně odebraného člověku a jejich následné pěstování představuje ‚poskytování péče‘, jestliže jsou buňky získané vypěstováním reimplantovány do těla dárce?“

K předběžným otázkám

Ke druhé otázce

- ²⁰ Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, kterou je třeba posoudit na prvním místě, je to, zda článek 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že vyjmutí buněk kloubní chrupavky ze vzorku tkáně odebraného člověku a jejich následné pěstování představuje „poskytování péče“ ve smyslu tohoto ustanovení, jestliže jsou buňky získané tímto pěstováním určeny k reimplantaci do těla dárce.
- ²¹ Úvodem je třeba připomenout, že šestá směrnice přiznává 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 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, jakož i ze dne 10. června 2010, CopyGene A/S, C-262/08, Sb. rozh. s. I-5053, bod 23).

- 22 Článek 13 této směrnice však některé činnosti od DPH osvobozuje. Podle judikatury Soudního dvora osvobození od daně uvedená v tomto článku představují autonomní pojmy práva Unie, jejichž účelem je zabránit rozdílným 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, a výše uvedený rozsudek CopyGene, bod 24).
- 23 Z ustálené judikatury navíc 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 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 článku 13 vykládány způsobem, který by účinky těchto osvobození vyloučil (viz zejména rozsudky ze dne 14. června 2007, Haderer, C-445/05, Sb. rozh. s. I-4841, bod 18 a citovaná judikatura, jakož i výše uvedený rozsudek CopyGene, bod 26 a citovaná judikatura).
- 24 Co se týče především osvobození od daně upraveného v článku 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice, z judikatury vyplývá, že pojem „poskytování péče“ se týká služeb, které mají za cíl diagnostikovat, léčit a v co největším možném rozsahu uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže (výše uvedený rozsudek CopyGene, bod 28 a citovaná judikatura). I když „poskytování péče“ musí mít terapeutický účel, nevyplývá z toho nutně, podle judikatury citované ve výše uvedeném bodě, že terapeutický účel služby musí být chápán v obzvláště úzkém pojetí (výše uvedený rozsudek CopyGene, bod 29 a citovaná judikatura).

- 25 V daném případě je nesporné, že proces spočívající v odebrání tkáně za účelem vyjmutí buněk, které budou pěstovány za účelem jejich reimplantace pacientovi, má celkově terapeutický účel.
- 26 Zvláštní služby poskytované společností VTSI jsou nepochybně pouze částí tohoto celkového postupu. Nicméně, jak uvedla generální advokátka v bodě 23 svého stanoviska, tyto služby představují podstatnou, přirozenou a neoddělitelnou součást postupu a žádná z jeho fází nemůže být smysluplně provedena izolovaně od ostatních.
- 27 Z výše uvedeného vyplývá, že vyjmutí buněk kloubní chrupavky ze vzorku tkáně odebraného člověku a jejich následné pěstování za účelem jejich reimplantace k terapeutickým účelům spadají pod pojem „poskytování péče“, uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. c) šesté směrnice. Takový výklad je navíc v souladu s cílem snižování nákladů na zdravotní péči uvedeným v tomto ustanovení (viz rozsudek ze dne 8. června 2006, L.u.P, C-106/05, Sb. rozh. s. I-5123, bod 29).
- 28 V této souvislosti je skutečnost, že uvedené služby jsou poskytovány laboratorními pracovníky, kteří nejsou kvalifikovanými lékaři, bezvýznamná, jelikož není nutné, aby péče terapeutické povahy byla ve všech svých aspektech poskytována zdravotnickým personálem (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 10. září 2002, Kügler, C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 41, a výše uvedený rozsudek L.u.P, bod 39).
- 29 Je třeba ostatně dodat, že okolnost, že vypěstované buňky jsou reimplantovány do těla pacienta, z něhož byly původně odebrány, nebo do těla třetí osoby, nemá v zásadě dopad na kvalifikaci určité služby jako „poskytování péče“ (viz obdobně výše uvedený rozsudek CopyGene, bod 51).

- 30 Pokud jde o argumentaci předloženou německou vládou, podle níž kvalifikace dotčených služeb jako „poskytování péče“ může být v rozporu se zásadou daňové neutrality, jelikož „chrupavčitá náplast“ vyrobená společností VTSI je z funkčního hlediska srovnatelná s farmaceutickými výrobky, které nejsou osvobozeny od DPH, postačí konstatovat, že klasifikace určité služby jako „poskytování péče“ může záviset pouze na její vlastní povaze, aniž by byla rozhodná otázka, zda je či není dostupná farmaceutická alternativa.
- 31 Jak totiž uvedla generální advokátka v bodě 28 svého stanoviska, některé druhy této péče již mají farmaceutické alternativy, zatímco jiné nikoli, avšak mohou existovat v budoucnosti, takže se obě tyto kategorie neustále vyvíjejí.
- 32 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 13 část A odst. 1 písm. c) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že vyjmutí buněk kloubní chrupavky ze vzorku tkáně odebraného člověku a jejich následné pěstování za účelem jejich reimplantace k terapeutickým účelům, představují „poskytování péče“ ve smyslu tohoto ustanovení.

K první otázce

- 33 S ohledem na odpověď na druhou otázku není namístě na první otázku odpovídat.

K nákladům řízení

- ³⁴ 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 13 část A odst. 1 písm. c) 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, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán v tom smyslu, že vyjmutí buněk kloubní chrupavky ze vzorku tkáně odebraného člověku a jejich následné pěstování za účelem jejich reimplantace k terapeutickým účelům představují „poskytování péče“ ve smyslu tohoto ustanovení.

Podpisy.