

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 29. júla 2010¹

1. Konanie vo veci samej sa týka zaobchádzania z hľadiska DPH s technikou tkanivového inžinierstva, pri ktorej sú bunky získané z kĺbového chrupavkového materiálu odobratého pacientovi, namnožené v laboratóriu a pripravené (s vložením alebo bez vloženia do kolagénovej membrány) na opätovné implantovanie do tela pacienta.

2. Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd), Nemecko, chce vedieť, či laboratórne služby predstavujú „prácu na hnutelnom hmotnom majetku“ v zmysle právnych predpisov Európskej únie o DPH (ak áno, mala by skutočnosť, že zákazník a poskytovateľ sa nachádzajú v rôznych členských štátoch, vplyv na miesto poskytovania služieb) alebo či majú byť klasifikované ako „poskytovanie lekárskej starostlivosti“ (v takom prípade by boli od DPH oslobodené).

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

Relevantná právna úprava Únie o DPH

3. Konanie vo veci samej sa týka služieb poskytnutých v roku 2002, takže relevantnou právnou úpravou Únie je šiesta smernica².

4. Podľa článku 9 ods. 1 tejto smernice sa za miesto, kde sa služba poskytuje, považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby, alebo miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.³

5. Článok 9 ods. 2 písm. c) však uvádza, že za miesto poskytovania služieb týkajúcich sa medzi iným „prác na hnutelnom hmotnom

2 — Šiesta smernica 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), nahradená s účinnosťou od 1. januára 2007 smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorá uvádza rovnaké ustanovenia v prepracovanej štruktúre a znení.

3 — Pozri článok 45 smernice 2006/112.

majetku“ sa považuje „miesto, kde sa tieto služby fyzicky realizujú“.⁴

6. Článok 28b F smernice uvádza:

„Derogáciou z článku 9 (2) c) sa za miesto poskytovania služieb, predmetom ktorých je zhodnotenie alebo práca na hmotnom hnutelnom majetku, ktoré sa uskutočňujú v prospech zákazníkov s identifikačným číslom na účely dane z pridanej hodnoty v inom členskom štáte než je ten, v ktorom sú tieto služby skutočne poskytované, považuje územie členského štátu, ktorý vydal zákazníkovi identifikačné číslo na daň z pridanej hodnoty, na základe ktorého mu bola poskytnutá služba.

Táto derogácia sa nepoužije, ak sa tovar nedošle alebo neprepraví z členského štátu, kde boli služby skutočne poskytnuté.“⁵

4 — Pozri článok 52 písm. c) smernice 2006/112.

5 — Pozri článok 55 smernice 2006/112. Článok 28b F bol zavedený smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre daň z pridanej hodnoty – rozsah určitých výnimiek a praktické postupy pri ich uplatňovaní (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274), ktorej odôvodnenie č. 10 uvádza, že cieľom bolo uľahčenie obchodu vnútri Spoločenstva v oblasti práce na hnutelnom hmotnom majetku.

7. Článok 13A ods. 1 šiestej smernice uvádza oslobodenia od DPH pre „určité činnosti uskutočňované vo verejnom záujme“. Uvádza najmä:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky, a to za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní [dane – *neoficiálny preklad*] a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

- b) nemocničná a lekárska starostlivosť a s ňou úzko súvisiace aktivity realizované orgánmi podliehajúcimi verejnému právu, alebo za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami aplikovateľnými na orgány podlieajúce verejnému právu aktivity realizované nemocnicami, medicínskymi liečebnými a diagnostickými strediskami a inými riadne uznanými inštitúciami podobnej povahy,
- c) poskytovanie lekárskej starostlivosti pri vykonávaní medicínskych a paramedicínskych profesií definovaných príslušným členským štátom,

“ 6

...

6 — Pozri článok 131 a článok 132 ods. 1 písm. b) a c) smernice 2006/112.

Skutkové okolnosti, konanie a predložené otázky

V oboch prípadoch sú zaslané ošetrojúcemu lekárovi pacienta alebo klinike s cieľom opätovne ich implantovať pacientovi.

8. Bundesfinanzhof vysvetľuje, že Verigen Transplantation Service International AG (ďalej len „Verigen“) je biotechnologický podnik so sídlom v Nemecku, ktorý pôsobí v oblasti tkanivového inžinierstva. Predmetom jeho podnikania je výskum, vývoj, výroba a predaj technológií určených na diagnostiku a terapiu ochorení tkanív u človeka a najmä ochorení chrupavky. Konanie vo veci samej sa týka plnení Verigen, ktoré zahŕňajú množenie autológnych chondrocytov (pacientových vlastných chrupavkových buniek) v prípadoch, keď príjemcovia, ktorým je služba poskytovaná (lekári alebo kliniky), majú sídla v iných členských štátoch a keď Verigen uviedol ich identifikačné číslo DPH na svojich faktúrach.

10. Verigen považoval tieto služby za nepodliehajúce DPH, pokiaľ boli poskytnuté príjmom v iných členských štátoch. Daňový orgán ich však považoval za podliehajúce dani a vyrubil daň za predmetný rok.

11. V nasledujúcom súdnom konaní Verigen uvádzal, že množenie chrupavkových buniek nepredstavuje poskytovanie lekárskej starostlivosti. Skôr zahŕňa „rutinné laboratórne služby“, ktoré vykonávajú biotechnickí a medicínsko-technickí asistenti. Potrebné kontroly kvality vykonáva farmaceut a externý lekárnik.

9. Lekár alebo klinika zašle spoločnosti Verigen chrupavkový materiál, ktorý bol biopsiou odobratý pacientovi. Verigen tkanivo spracuje tak, že sa z neho dajú získať chondrocyty. Po úprave vo vlastnom krvnom sére v inkubátore sa chondrocyty spravidla počas obdobia troch až štyroch týždňov pestovaním rozmnožia. Získané bunky sa môžu alebo nemusia implantovať do membrány z kolagénu tak, že vznikne „chrupavková náplast“.

12. Finanzgericht (Finančný súd) v prvostupňovom konaní žalobe Verigen vyhovel. Rozhodol, že množenie buniek bolo službou, ktorá sa mala považovať za „prácu na hnutelnom hmotnom majetku“. Oddelením od tela orgány odobraté na transplantáciu predstavovali hnutelné veci. Či sa odobratá časť tela neskôr

použije na transplantáciu pre toho istého pacienta alebo na transplantáciu inému pacientovi, nemôže mať vplyv na zaradenie pod pojem „hnuteľný hmotný majetok“. Faktúry spoločnosti Verigen ukazovali, že prijímatelia so sídlom v iných členských štátoch používali identifikačné čísla DPH, ktoré im boli pridelené v ich domovských štátoch. Plnenia preto neboli v Nemecku zdaniteľné.

išlo, iba ak by sa na služby, ktoré poskytuje Verigen vzťahoval článok 28b F šiestej smernice. Pokiaľ to nie je správny výklad článku 28b F, plnenie musí byť zdaniteľné v Nemecku, teda aspoň pokiaľ nemôže byť považované za plnenie predstavujúce poskytovanie lekárskej starostlivosti v zmysle článku 13A ods. 1 písm. c).

15. Bundesfinanzhof preto žiada odpovede na tieto otázky:

13. Vo svojom opravnom prostriedku daňový orgán uvádza, že krátkodobým oddelením od tela sa bunky nestanú hnuteľnou vecou a množenie buniek nepatrí pod pojem „práca“. Nejde tiež o „použitie“ identifikačného čísla DPH prideleného v inom členskom štáte – to by si vyžadovalo výslovnú dohodu predchádzajúcu poskytnutiu služby.

14. Vnútroštátny súd zastáva názor, že dodanie namnožených chrupavkových buniek ošetrovateľovi lekárovi pacienta alebo klinike nie je dodaním tovaru, keďže Verigen nemôže chrupavkovým materiálom voľne disponovať ako vlastník, ale je povinný vrátiť bunky po namnožení. Množenie buniek nie je v Nemecku zdaniteľné, pokiaľ je táto služba poskytnutá v inom členskom štáte. O taký prípad by ale

„1. Má sa článok 28b F prvý pododsek [šiestej smernice] vykladať tak, že:

- a) chrupavkový materiál... odobratý osobe, ktorý je odovzdaný podniku na účely pestovania buniek a ktorý je následne ako implantát vrátený pre dotknutého pacienta, je „hnuteľným hmotným majetkom“ v zmysle tohto ustanovenia;
- b) extrakcia kĺbových chrupavkových buniek z uvedeného chrupavkového materiálu a nasledujúce pestovanie buniek sú „prácami“ na hnuteľnom hmotnom majetku v zmysle tohto ustanovenia;
- c) služba sa už poskytla príjemcovi „pod jeho identifikačným číslom dane z pridanej hodnoty“, keď toto číslo je uvedené na faktúre poskytovateľa

služby bez toho, aby bola uzatvorená výsledná písomná dohoda o jeho použití?

Posúdenie

2. V prípade zápornej odpovede na jednu z predchádzajúcich otázok: Má sa článok 13 A ods. 1 písm. c) [šiestej smernice] vykladať tak, že extrakcia kĺbových chrupavkových buniek z chrupavkového materiálu, ktorý bol odobratý osobe a nasledujúce pestovanie buniek predstavuje „poskytovanie lekárskej starostlivosti“, ak sú bunky pochádzajúce z pestovania opätovne implantované darcovi?“

17. Hoci vnútroštátny súd kladie svoju druhú otázku iba pre prípad zápornej odpovede na prvú otázku, poradie otázok možno ľahko obrátiť. Pokiaľ, ako to uvádza Komisia, predmetná služba skutočne predstavuje poskytovanie lekárskej starostlivosti v zmysle článku 13 A ods. 1 písm. c) šiestej smernice, plnenia sú oslobodené od dane bez ohľadu na to, kde boli (údajne) uskutočnené. Budem sa preto najprv zaoberať druhou otázkou.

Druhá otázka

16. Nemecká a španielska vláda, ako aj Komisia predložili písomné vyjadrenia. Nariadenie pojednávania nebolo požadované a nekonalo sa. Súdny dvor rozhodol, že toto stanovisko bude odložené, aby mohli byť zohľadnené rozsudky vo veciach CopyGene⁷ a Future Health Technologies⁸, ktoré sa týkajú vecí súvisiacich s druhou otázkou. Tieto rozsudky boli vyhlásené 10. júna 2010.

18. Najnovšia judikatúra týkajúca sa pojmov lekárska starostlivosť alebo poskytovanie lekárskej starostlivosti bola vymedzená v rozsudkoch CopyGene a Future Health Technologies⁹, a môže byť zhrnutá takto.

7 — Rozsudok z 10. júna 2010, CopyGene, C-262/08, Zb. s. I-5053.

8 — Rozsudok z 10. júna 2010, Future Health Technologies, C-86/09, Zb. s. I-5215.

9 — Už citované v poznámkach pod čiarou 7 a 8. Pozri najmä body 24 až 30 rozsudku CopyGene a body 28 až 30, 36, 37 a 40 rozsudku Future Health Technologies a tam citovanú judikatúru. Pozri tiež moje návrhy vo veci CopyGene, bod 30 a nasl.

19. Oslobodenia uvedené v článku 13 šiestej smernice predstavujú samostatné pojmy práva Európskej únie, ktorých účelom je vyhnúť sa rozdielnemu uplatňovaniu DPH v jednotlivých členských štátoch. Ich cieľom nie je oslobodiť od dane všetky činnosti uskutočňované vo verejnom záujme, ale iba tie, ktoré sú v tomto ustanovení vymenované a podrobne opísané. Výrazy použité na označenie oslobodenia od dane sa majú vykladať doslovne, keďže oslobodenie predstavuje výnimku zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého dodania tovaru a každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu. Výklad týchto pojmov však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Toto pravidlo doslovného výkladu preto neznamená, že by sa oslobodeniu od dane mali odnímať jeho účinky.

20. Pokiaľ ide o služby lekárskej povahy, článok 13 A ods. 1 písm. b) sa vzťahuje na všetky služby poskytované v nemocniciach, zatiaľ čo článok 13 A ods. 1 písm. c) sa vzťahuje na lekárske služby poskytované mimo takého rámca tak v sídle poskytovateľa služieb, ako aj v bydlisku pacienta alebo na akomkoľvek inom mieste. Z toho vyplýva, že cieľom písmen b) a c) článku 13 A ods. 1, ktorých rozsah pôsobnosti je odlišný, je v užšom zmysle upraviť všetky oslobodenia lekárskeho charakteru od dane.

21. V dôsledku toho účelom pojmu „lekárska starostlivosť“ uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. b), ako aj pojmu „poskytovanie lekárskej starostlivosti“ uvedeného v článku 13 A ods. 1 písm. c) je označovať služby, ktorých cieľom je diagnostikovať, liečiť, a ak je to možné, vyliečiť choroby alebo zdravotné anomálie. Aj keď obe služby musia mať terapeutický účel, z toho nevyhnutne nevyplýva, že terapeutický účel služby treba chápať v osobitne úzkom zmysle. Obe výnimky navyše majú za cieľ znížiť náklady lekárskej starostlivosti.

22. V prejednávanej veci Komisia a nemecká vláda zastávajú názor, že predmetná služba sleduje terapeutický cieľ. Španielska vláda s tým nesúhlasí z toho dôvodu, že ide iba o rutinné laboratórne postupy v oblasti tkanivového inžinierstva. Súhlasím s Komisiou a nemeckou vládou.

23. Je nesporné a nemôže byť spochybňované, že opísaný postup – odobratie, namnoženie a opätovné implantovanie autológnych chondrocytov – má celkovo terapeutický účel. Špecifické služby, ktoré poskytuje Verigen, sú nepochybne iba časťou tohto celkového

postupu. Tieto služby však predstavujú nevyhnutnú, tomuto postupu vlastnú a neoddeliteľnú súčasť postupu, ktorého žiadna z fáz nemôže byť uskutočnená bez ostatných.

24. Predmetné služby sú teda službami, na ktoré sa vzťahuje pojem „poskytovanie lekárskej starostlivosti“ uvedený v článku 13A ods. 1 písm. c) šiestej smernice. Neexistuje tiež žiadny dôvod na ich vylúčenie z oslobodenia od dane z toho dôvodu, že sú vykonávané laboratórnym personálom, ktorého členovia nie sú kvalifikovanými lekármi. Komisia poznamenáva, že nie je potrebné, aby boli všetky aspekty terapeutickkej starostlivosti poskytované lekárske personálom.¹⁰ V konkrétnom prípade už bolo rozhodnuté, že lekárske analýzy predpísané praktickými lekármi a vykonávané externe súkromným laboratóriom môžu patriť pod pojem zdravotná starostlivosť alebo poskytovanie lekárskej starostlivosti, aj keď môžu predchádzať akejkolvek zistenej potrebe špecifickej liečby.¹¹

10 — Pozri rozsudok z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, najmä bod 41.

11 — Pozri rozsudok z 8. júna 2006, L.u.P., C-106/05, Zb. s. I-5123, najmä bod 39.

25. Okrem toho, ako zdôrazňuje nemecká vláda, klasifikácia lekárskej starostlivosti alebo poskytovania lekárskej starostlivosti nemusí byť podmienená (ako by mohlo naznačovať znenie otázky položenej vnútroštátnym súdom) opätovným implantovaním namnožených buniek do tela pacienta, ktorému boli pôvodne odobraté. Krvné transfúzie a transplantácie orgánov z tela jednej osoby do tela druhej osoby nepochybne predstavujú lekársku starostlivosť alebo poskytovanie lekárskej starostlivosti.¹²

26. Nemecká vláda však tiež uvádza, hoci bez toho, že by vyvodzovala akýkoľvek jednoznačný záver, že klasifikácia dotknutých služieb ako poskytovania lekárskej starostlivosti by mohla byť v rozpore so zásadou daňovej neutrality (v zmysle predídania narušeniu hospodárskej súťaže¹³) v tom, že vyrobená „chrupavková náplast“ je z funkčného hľadiska porovnateľná s farmaceutickými výrobkami, ktoré nie sú oslobodené od DPH, ale môžu byť iba predmetom nižšej sadzby dane.¹⁴

12 — Pozri analogicky rozsudok CopyGene, bod 51, a bod 46 a nasl. mojich návrhov.

13 — Možno poznamenať, že (aj keď sa to priamo netýka tohto rozboru) článok 13A ods. 2 písm. a) šiestej smernice členským štátom umožňuje, aby poskytnutie každého oslobodenia od dane pre orgány, ktoré nepodliehajú verejnému právu, okrem iného podľa článku 13A ods. 1 písm. b), viazali na určité podmienky, najmä (štvrtá zarážka) na to, že oslobodenie od dane nespôsobí narušenie voľnej súťaže napríklad znevýhodnením obchodných podnikov podliehajúcich DPH.

14 — Článok 12 ods. 3 písm. a) tretia zarážka šiestej smernice v spojení s bodom 3 prílohy H uvedenej smernice (článok 98 ods. 1 a 2 smernice 2006/112 a bod 3 jej prílohy III).

27. Nie som o tom presvedčená.

29. Okrem toho by som chcela zdôrazniť, že nie je vôbec isté, že služba oslobodená od dane (ktorá nepodlieha žiadnej DPH na výstupe, ale na nákladových zložkách, ktorej nemôže byť odpočítaná žiadna daň na vstupe) môže mať konkurenčnú výhodu alebo nevýhodu v porovnaní s výrobkom, ktorý podlieha na výstupe DPH so zníženou sadzbou a s právom na odpočet dane na vstupe.

28. Klasifikácia služieb ako lekárskej starostlivosti alebo poskytovania lekárskej starostlivosti nemôže závisieť na tom, či je dostupná farmaceutická alternatíva. Niektoré druhy takejto starostlivosti už majú farmaceutické alternatívy, zatiaľ čo iné nie, je však pravdepodobné, že v budúcnosti budú mať, takže obe tieto kategórie sa stále vyvíjajú. Mnoho druhov tovarov a služieb môže byť v skutočnosti za určitých okolností nahradených iným tovarom alebo službou, a to v rôznych kategóriách DPH. No to (bez toho, aby bolo dotknuté právo členského štátu podriaadiť v rámci právomoci posúdenia, ktorú mu priznáva šiesta smernica, niektoré oslobodenia od dane podmienkam, ktorých cieľom je predísť narušeniu hospodárskej súťaže – čomu v prejednávanej veci nič nenasvedčuje), či služba predstavuje lekársku starostlivosť alebo poskytovanie lekárskej starostlivosti, môže závisieť iba od jej vlastnej povahy a nie od povahy alternatív.

30. Zastávam preto názor, že služby opísaného druhu patria pod pojem lekárska starostlivosť alebo poskytovanie lekárskej starostlivosti v zmysle článku 13 A ods. 1 šiestej smernice, a preto majú byť podľa jeho písmen b) alebo c) oslobodené od DPH. Nie je potrebné určiť miesto poskytovania týchto služieb, keďže tieto služby patria pod oslobodenie od dane, kdekoľvek by boli poskytnuté.

Prvá otázka

31. Vzhľadom na odpoveď, ktorú navrhujem na druhú otázku vnútroštátneho súdu, netreba odpovedať na prvú otázku. Pre prípad, že Súdny dvor sa rozhodne na túto otázku odpovedať, uvádzam nasledujúce stručné poznámky.

32. Prvá časť otázky sa týka toho, či odobratý chrupavkový materiál predstavuje na účely článku 28b F šiestej smernice „hnutelný hmotný majetok“. Všetci účastníci konania, ktorý predložili pripomienky, zastávajú názor, že je to tak, a ja s tým súhlasím.

33. Chrupavkové bunky sú nepochybne hnutelné (ako poznamenáva nemecká vláda, táto otázka vyvstala iba preto že sú zasielané z jedného členského štátu do druhého) a hmotné. A hoci ľudské bunky nepredstavujú najtypickejší druh „majetku“ alebo „tovarov“,¹⁵ je jasné, že do tejto kategórie patria.¹⁶

34. Druhá časť tejto otázky sa týka toho, či postupy, ktoré vykonáva Verigen, predstavujú na účely toho istého ustanovenia „práce“ na týchto bunkách. Všetci účastníci konania, ktorý predložili pripomienky, opäť zastávajú názor, že je to tak (pokiaľ by druhá otázka mala byť zodpovedaná záporne), a ja s tým súhlasím.

15 — Pojmy „goods“ a „property“ sú v rôznych ustanoveniach anglického jazykového znenia šiestej smernice používané vzájomne zameniteľne, zatiaľ čo ostatné jazykové verzie používajú jediný pojem.

16 — Morbidným, tragickým a kontroverzným príkladom je prípad buniek HeLa, pôvodne odobratých z tela ženy, ktorá zomrela v Spojených štátoch v roku 1951, ktoré boli od tej doby množené v „nesmrteľnej bunkovej línii“, presahujúcej celkovo niekoľkokrát hmotnosť jej živého tela a používané na účely lekárskeho výskumu po celom svete (pozri SKLOOT, R.: *The Immortal Life of Henrietta Lacks*. Crown, New York, 2010).

35. V rozsudku Linthorst, Pouwels and Scheren¹⁷ Súdny dvor poznamenal, že slovné spojenie „práca na hnutelnom hmotnom majetku“ v bežnom jazyku evokuje čisto fyzickú činnosť, ktorá v zásade nemá ani vedeckú, ani intelektuálnu povahu a ktorá nezahŕňa hlavné povinnosti veterinárneho lekára, ktoré v podstate spočívajú v starostlivosti o zvieratá v súlade s vedeckými normami, ktorá aj keď môže vyžadovať fyzický úkon na zvierati, nepostupuje na to, aby bola považovaná za prácu.

36. Bude vecou vnútroštátneho súdu, aby rozhodol, či postupy, ktoré vykonáva Verigen sú v tomto zmysle „vedeckými“ alebo „intelektuálnymi“. Zdá sa mi, že deliaca čiara, ktorú sa Súdny dvor usiloval naznačiť, leží medzi rutinným uplatňovaním uznávaných lekárskech poznatkov alebo schopností a zapojením inovácií, založených na takýchto vedomostiach alebo schopnostiach napríklad interpretáciou dát alebo prispôbením postupov. Návrh na začatie prejudiciálneho konania naznačuje, že sporné služby patria do prvej uvádzanej kategórie.

17 — Rozsudok zo 6. marca 1997, C-167/95, Zb. s. I-1195, bod 15 a nasl.

37. Tretia časť otázky sa týka v podstate toho, či sa slovné spojenie „zákazník s identifikačným číslom na účely dane z pridanej hodnoty“ v článku 28b F šiestej smernice vzťahuje na všetky osoby, ktorých identifikačné číslo DPH je uvedené na faktúre alebo iba tých, ktoré písomne súhlasili s použitím tohto čísla na faktúre. V tomto bode sa názory nemeckej vlády a Komisie odlišujú (španielska vláda sa nevyjadřila).

a zároveň robí zákazníka zodpovedného za zaplatenie (odpočítateľnej) dane na vstupe v jeho vlastnom štáte – čo je procesné zjednodušenie, ktoré by inak bolo použité na základe ôsmej smernice¹⁸. Tento režim by sa mal uplatniť vždy, keď zákazník informuje poskytovateľa (napríklad v objednávke), že vo svojom vlastnom členskom štáte má daňové identifikačné číslo DPH. Žiadne iné podmienky sa nevyžadujú. Pokiaľ by sa uplatnenie režimu urobilo závislým od dohody zmluvných strán, miesto dodania by už nebolo jednotné, ako bolo zamýšľané smernicou 95/7¹⁹.

38. Nemecká vláda v podstate uvádza, že odkaz na identifikačné číslo DPH, „pod ktorým“ bola služba zákazníkovi poskytnutá, vyžaduje dvojstrannú konkludentnú alebo výslovnú dohodu o tom, že zdanenie by malo podliehať úprave stanovenej v článku 28b F. To by, ako uvádza, poskytlo právnu istotu, na rozdiel od situácie, keď poskytovateľ jednostranne uvedie (alebo neuvedie) zákazníkovo identifikačné číslo DPH, takže zákazník až do vystavenia faktúry nemá istotu, kto bude zdaniteľnou osobou.

40. V tejto súvislosti sa s tvrdeniami Komisie stotožňujem.

39. Komisia zdôrazňuje, že režim zavedený článkom 28b F oslobodzuje službu od DPH v členskom štáte, v ktorom je poskytovaná,

18 — Ôsma smernica Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. EŠ L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79).

19 — Pozri poznámku pod čiarou 5.

Návrh

41. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že Súdny dvor by mal na otázku položenú zo strany Bundesfinanzhofu poskytnúť takúto odpoveď:

Článok 13 A ods. 1 písm. c) 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 sa má vykladať tak, že extrakcia kĺbových chrupavkových buniek z chrupavkového materiálu, ktorý bol odobratý osobe, a ich nasledujúce namnoženie s cieľom opätovne ich implantovať na terapeutické účely predstavuje „poskytovanie lekárskej starostlivosti“ bez ohľadu na to, či sú bunky získané namnožením buniek určené k opätovnému implantovaniu darcovi alebo inej osobe.