

V?c C-262/08

CopyGene A/S

v.

Skatteministeriet

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Østre Landsret)

„Šestá sm?rnice o DPH – Osvobození – ?lánek 13 ?ást A odst. 1 písm. b) – Nemocni?ní a léka?ská pé?e – Úzce související služby – ?ádn? uznané za?ízení téže povahy jako nemocnice, lé?ebné a diagnostické ústavy – Soukromá banka kmenových bun?k – Služby odb?ru, p?epravy, rozboru a skladování pupe?níkové krve novorozenc? – P?ípadné autologní nebo alogenní použití kmenových bun?k“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození od dan? stanovené šestou sm?rnicí – Osvobození poskytování nemocni?ní a léka?ské pé?e, jakož i ?inností s nimi úzce souvisejících, od dan?*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. b)]

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Osvobození od dan? stanovené šestou sm?rnicí – Osvobození poskytování nemocni?ní a léka?ské pé?e, jakož i ?inností s nimi úzce souvisejících, od dan?*

[Sm?rnice Evropského parlamentu a Rady 2004/23; sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. b)]

1. Pojem „?innosti úzce související s nemocni?ní a léka?skou pé?í“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán v tom smyslu, že se nevztahuje na takové ?innosti, jako jsou odb?r, p?eprava, rozbor a skladování pupe?níkové krve, jakož i skladování kmenových bun?k obsažených v takové krvi, pokud nemocni?ní léka?ská pé?e, se kterou takové ?innosti souvisejí pouze p?ípadn?, není fakticky poskytována, neprobíhá ani není dosud plánována.

Je totiž nesporné, že – bez ohledu na p?esné údaje vyplývající ze sou?asného stavu v?deckého poznání – v p?ípad? v?tšiny adresát? doty?ných ?inností není a pravd?podobn? nikdy nebude hlavní službou spadající do pojmu „nemocni?ní nebo léka?ská pé?e“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice. Pouze za dvojího p?edpokladu, že zaprvé stav v?deckého poznání umožní nebo bude vyžadovat použití kmenových bun?k z pupe?níku pro lé?bu nebo prevenci konkrétního onemocn?ní, a zadruhé, že se taková nemoc v konkrétním p?ípad? vyskytuje nebo její výskyt hrozí, existuje dostate?n? úzká vazba mezi nemocni?ní a léka?skou pé?í, která p?edstavuje hlavní pln?ní, a výše uvedenými ?innostmi. Za takových podmínek – i kdyby bylo p?ipušt?no, že tyto ?innosti nemohou mít jiný cíl nežli použití takto uchovaných kmenových bun?k z pupe?níku v rámci léka?ské pé?e poskytované v nemocnici a nemohou být použity k jiným úel?m – lze mít pouze za to, že tyto ?innosti jsou skute?n? poskytovány jako vedlejší služby související s poskytováním nemocni?ní pé?e p?ijemc?m t?chto služeb nebo s léka?skou pé?í jimi

obdrženou, jež představují hlavní službu.

(viz body 47–49, 52, výrok 1)

2. Pokud jsou služby bank kmenových buněk poskytovány oprávněnými zdravotnickými pracovníky, třebaže takové banky kmenových buněk, aťkoli mají povolení příslušných zdravotnických orgánů členského státu v rámci směrnice 2004/23 o stanovení jakostních a bezpečnostních norem pro darování, odběr, vyšetřování, zpracování, konzervaci, skladování a distribuci lidských tkání a buněk, k nakládání s lidskými tkáněmi a buňkami, nedostávají podporu z veřejného systému sociálního zabezpečení a úhrady, které jim jsou odváděny, nejsou z uvedeného systému hrazeny, čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu nebrání tomu, aby vnitrostátní orgány byly toho názoru, že taková banka kmenových buněk není „dalším žádným uznáním zařízení téže povahy [jako nemocnice, léčebné nebo diagnostické ústavy]“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice 77/388. Toto ustanovení však nemůže být vykládáno ani v tom smyslu, že jako takové vyžaduje, aby příslušné orgány odmítly postavit takovou soukromou banku kmenových buněk narove „žádným uznáním“ zařízení pro účely dotčeného osvobození od daní. Předkládajícímu soudu přísluší, aby v nezbytném rozsahu ověřil, zda odmítnutí uznání pro účely osvobození od daní stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice 77/388 je v souladu s právem Unie, a zejména se zásadou daňové neutrality.

V zásadě totiž vnitrostátnímu právu každého členského státu přísluší, aby stanovilo pravidla, podle kterých může být uznání stanovené v čl. 13. části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice 77/388 přiznáno zařízením, která o ně žádají. Pokud osoba povinná k dani žádá o přiznání postavení žádným uznáním zařízení ve smyslu uvedeného článku, přísluší příslušným orgánům, aby dodržovaly meze posuzovací pravomoci stanovené posledně uvedeným ustanovením tím, že uplatní zásady práva Unie, zejména zásadu rovného zacházení, která je v oblasti DPH vyjádřena zásadou daňové neutrality. V tomto ohledu pro účely určení zařízení, která musí být „uznána“ ve smyslu uvedeného ustanovení, vnitrostátním orgánům v souladu s právem Unie a pod kontrolou vnitrostátních soudů přísluší, aby vzaly v úvahu více skutečností, mezi nimiž je obecná povaha činnosti dotčené osoby povinné k dani, skutečnost, že jiným osobám povinným k dani, které vykonávají stejné činnosti, již svěřil podobné uznání, jakož i skutečnost, že náklady dotčených služeb jsou případně do značné míry převzaty zdravotními pojišťovnami nebo jinými orgány sociálního zabezpečení.

V tomto ohledu pouhá skutečnost, že služby jsou poskytovány kvalifikovanými zdravotnickými pracovníky, sama o sobě nebrání tomu, aby vnitrostátní orgány odmítly přiznat takové osobě povinné k dani uznání, které by jí umožnilo využívat osvobození od daní stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice. Vnitrostátní orgány mají dále právo vzít v úvahu skutečnost, že se na činnosti osoby povinné k dani nevztahuje žádná podpora z veřejného systému sociálního zabezpečení a její náklady nejsou převzaty takovým systémem, pro určení, zda taková entita musí být uznána. Nicméně to neznamená, že dotčené osvobození od daní musí být systematicky vyloučeno, pokud poskytování služeb není hrazeno orgány sociálního zabezpečení. Jedná se spíše o skutečnost, která musí být vyvážena a která může být kompenzována kupříkladu potěbou zajistit rovné zacházení. Pokud je totiž situace osoby povinné k dani srovnatelná se situací ostatních subjektů poskytujících stejné služby ve srovnatelných situacích, pouhá okolnost, že náklady na takové služby nejsou plně převzaty orgány sociálního zabezpečení, neodvodňuje rozdílné zacházení mezi poskytovateli, pokud jde o povinnost k dani z přidáné hodnoty. Konečně to, že osoba povinná k dani má povolení příslušných zdravotnických orgánů k nakládání s kmenovými buňkami pupečníku podle vnitrostátních právních předpisů provádějících směrnici 2004/23, může představovat skutečnost hovořící ve prospěch toho, aby takový poskytovatel byl případně „žádným uznáním“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice. Nemá-li však

dojít k tomu, že vnitrostátní orgány budou zbaveny prostoru pro uvážení, který jim poslední uvedené ustanovení přiznává, pouhá skutečnost, že povolily takové služby, jakými jsou služby dotčené v původním řízení, za použití jakostních a bezpečnostních norem Unie, stanovených v dotčeném odvětví, sama o sobě a automaticky nemůže vést k uznání z hlediska čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice. Získání takového povolení je totiž nezbytnou podmínkou k výkonu činnosti soukromé banky kmenových buněk. Vydání takového povolení nicméně samo o sobě není synonymem uznání ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

(viz body 63–65, 68–69, 71, 74–75, 81, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

10. června 2010(*)

„Šestá směrnice o DPH – Osvobození – Článek 13 část A odst. 1 písm. b) – Nemocniční a lékařská péče – Úzce související služby – Čádné uznané zařízení téže povahy jako nemocnice, léčebné a diagnostické ústavy – Soukromá banka kmenových buněk – Služby odběru, přepravy, rozboru a skladování pupečnickové krve novorozenců – Případné autologní nebo alogenní použití kmenových buněk“

Ve věci C-262/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Østre Landsret (Dánsko) ze dne 13. června 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 19. června 2008, v řízení

CopyGene A/S

proti

Skatteministeriet,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda druhého senátu a zastupující předseda třetího senátu, P. Lindh, A. Rosas, A. Ó Caoimh (zpravodaj) a A. Arabadžev, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: R. Ferej, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. května 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za CopyGene A/S A. Hedetoftem a M. Andersen, advokater,

- za dánskou vládu B. Weis Fogh, jako zmocněnkyní, a D. Aukenem, advokat,
 - za řeckou vládu K. Georgiadisem, I. Bakopoulousem, G. Kanellopoulousem a I. Pouli, jako zmocněnci,
 - za Komisi Evropských společenství H. Støvlbækem a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,
- po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 10. září 2009,
- vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Projednávaná žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi CopyGene A/S (dále jen „CopyGene“) a Skatterministeriet (ministerstvo financí) ve věci odmítnutí dánských finančních orgánů osvobodit od daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) služby nabízené společností CopyGene, spočívající v odběru, přepravě, rozboru a skladování krve z pupečníku (dále jen „pupčková krev“) pro účely použití z ní odebraných kmenových buněk pro případnou léčbu v budoucnosti, a to buď pro „autologní“ použití, nebo případně pro použití „alogenní“.

Právní rámec

Právo Unie

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 13 část A odst. 1 písm. b) a c) šesté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

- b) poskytování nemocniční a lékařské péče a s ním úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, dále nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními těžce povahy;
- c) poskytování péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotýcném členském státě;

[...]“

- 5 Článek 13 část A odst. 2 písm. a) této směrnice uvádí, že členské státy mohou vázat v

jednotlivých případech osvobození jiných než veřejnoprávních subjektů od daně podle odst. 1 písm. b) uvedeného článku na jednu či více podmínek.

6 Tým čl. 13 část A odst. 2 v písm. b) stanoví:

„Poskytování služeb nebo dodání zboží nebude osvobozeno od daně podle odst. 1 písm. b), g), h), i), l), m) a n) tohoto článku, jestliže:

- není nezbytné pro poskytnutí plnění osvobozeného od daně,
- jejich základním účelem je získání dodatečného příjmu pro subjekt poskytáváním plnění, která jsou v právním soužitím vztahu s plněními poskytovanými obchodními podniky povinnými k [DPH].“

Směrnice 2004/23/ES

7 Podle článku 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/23/ES ze dne 31. března 2004 o stanovení jakostních a bezpečnostních norem pro darování, odběr, vyšetřování, zpracování, konzervaci, skladování a distribuci lidských tkání a buněk (Úř. věst. 102, s. 48; Zvl. vyd. 15/08, s. 291) tato směrnice „stanoví jakostní a bezpečnostní normy pro lidské tkáně a buňky určené k použití u člověka [...]“.

8 První bod odvodnění uvedené směrnice uvádí, že transplantace lidských tkání a buněk „je silně se rozvíjejícím odvětvím lékařství, které skýtá velké příležitosti pro léčbu dosud neléčitelných onemocnění.“ Sedmý bod odvodnění upřesňuje, že se uvedená směrnice musí použít rovněž na kmenové buňky z pupečkové krve.

9 Článek 3 písm. p) a q) též směrnice definují alogenní použití jako odběr buněk nebo tkání jedné osoby a jejich použití u jiné osoby, a autologní použití jako odběr buněk nebo tkání jedné osoby a jejich použití u též osoby.

10 V souladu s čl. 6 odst. 1 směrnice 2004/23 členské státy zajistí, aby tkáňová zařízení, v nichž jsou prováděny činnosti související s vyšetřováním, zpracováním, konzervací, skladováním nebo distribucí lidských tkání a buněk určených k použití u člověka, byla pro účely těchto činností akreditována, jmenována příslušným orgánem nebo aby jim příslušný orgán udělil oprávnění nebo povolení.

Vnitrostátní právní úprava

11 Ve věci v původním řízení je nesporné že § 13 odst. 1, 1° zákona o DPH (momsloven) musí být vykládán v souladu s čl. 13 částí A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

12 Směrnice 2004/23 je do dánského práva provedena zákonem o stanovení jakostních a bezpečnostních norem pro nakládání s lidskými tkáněmi a buňkami (nazvaným „vævsloven“).

13 V Dánsku jsou činnosti bank kmenových buněk upraveny zejména zákonem o poskytování zdravotnických služeb za úplatu (lov om markedsføring af sundhedsydelser), zákonem o ochraně osobních údajů (persondataloven) a zákonem o právech pacientů (lov om patienters retsstilling). Ze spisu vyplývá, že poslední uvedený zákon byl upraven několicími správními pokyny, mezi nimiž pokynem ze dne 22. září 1998 č. 83 o biobankách v odvětví zdravotnictví: práva pacientů a regulace (Vejlledning nr. 83 om biobanker inden for sundhedsområdet: Patientrettigheder og myndighedskrav ze dne 22. září 1998).

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

14 Østre Landsret vysv?tluje, že kmenové bu?ky jsou nezralé bu?ky, které jsou schopné vlastní reprodukce a obnovy ostatních specializovaných bun?k v organismu. Mohou být získány z embryí, pupe?níkové krve, kostní d?en? nebo periferní krve a použity k lé?ení onemocn?ní, p?i kterých specializované bu?ky chybí nebo byly zni?eny. Uvedené rozhodnutí zmi?uje, že kmenové bu?ky pocházející z pupe?níkové krve (dále „kmenové bu?ky z pupe?níku“) jsou využívány od roku 1988.

15 Podle p?edkládajícího soudu by kmenové bu?ky m?ly být využitelné v lé?b? cukrovky, artrózy, rakoviny, Parkinsonovy nemoci, Alzheimerovy nemoci a mukoviscidózy. Dodává, že probíhá globální výzkum nových zp?sob? lé?ebného použití. Z p?edkládacího rozhodnutí nicmén? vyplývá, že nelze vylé?it veškeré nemoci libovolným druhem kmenových bun?k. V n?kterých p?ípadech jsou totiž vhodn?jší kmenové bu?ky z pupe?níku.

16 CopyGene je v p?edkládacím rozhodnutí popsána jako „p?ední ‚biobanka‘ ve Skandinávii“. Budoucím rodi?m nabízí odb?r, p?epřevu, rozbor a skladování pupe?níkové krve odebrané novorozenc?m pro odb?r kmenových bun?k z pupe?níku, které obsahuje, aby jimi mohlo být dítě lé?eno v p?ípad? vážného onemocn?ní. Takové služby nejsou hrazeny nebo propláceny z dánského systému ve?ejného zdravotního pojišt?ní.

17 Budoucí rodi?e nejprve podepíší se společností CopyGene smlouvu o odb?ru, p?epřev? a vyšet?ení krve. Odb?r krve se uskute?ňuje bezprost?edn? po porodu oprávn?nými zdravotnickými pracovníky, kte?í jsou též vázáni smlouvou se společností CopyGene. Krev je poté p?evezena do laborato?e společnosti CopyGene a vyšet?ena tak, aby bylo možné stanovit, zda obsahuje dostatek živých kmenových bun?k vhodných ke skladování. Je-li tomu tak, rodi?e mohou podepsat jinou obnovitelnou smlouvu se společností CopyGene o kryokonzervaci (zmrazení) a skladování bun?k.

18 Dot?ené kmenové bu?ky mohou být použity pouze v rámci nemocni?ní pé?e. Krev je majetkem dítěte zastoupeného matkou. CopyGene kmenové bu?ky nevlastní a nemá právo použít je pro výzkum, transplantaci nebo k jiným účel?m.

19 V souladu se zákonem o stanovení jakostních a bezpečnostních norem pro nakládání s lidskými tkán?mi a bu?kami má CopyGene povolení k nakládání s kmenovými bu?kami z pupe?níku pro účely „autologních“ transplantací. V návaznosti na akvizici jiné dánské biobanky, která má povolení k nakládání s kmenovými bu?kami pro autologní i alogenní použití, CopyGene zahájila jednání s dánskými orgány za účelem sjednocení systém? obou bank kmenových bun?k tak, aby všechny vzorky kmenových bun?k – jak d?ív?jší a zmražené, tak nové – podléhaly stejným vyšet?ovacím postup?m a mohly sloužit k autologním i alogenním transplantacím. CopyGene ve svém písemném vyjád?ení uvedla, že zamýšlela získat takové povolení v pr?b?hu roku 2009.

20 Rozhodnutím ze dne 1. ?ervence 2004 Told- og Skattestyrelsen (správa cel a daní) zamítla žádost o osvobození od DPH, která se týkala služeb dot?ených v p?vodním ?ízení. Námitky podané CopyGene proti uvedenému rozhodnutí zamítl dne 21. kv?tna 2005 Landsskatteretten (nejvyšší správní orgán pro da?ové záležitosti).

21 CopyGene podala proti odmítnutí požadovaného osvobození od daně žalobu k předsádkajícímu soudu s tvrzením, že její služby musí být považovány za „úzcí související“ s nemocniční a lékařskou péčí, a v důsledku toho musí být osvobozeny od DPH na základě čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

22 Za těchto podmínek se Østre Landsret rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být pojem „úzcí související“ s nemocniční péčí uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) [šesté směrnice] vykládán v tom smyslu, že zahrnuje podmínku času, a sice že nemocniční péče, s níž taková služba úzcí souvisí, musí být skutečná a ukončená, musí probíhat nebo musí být plánovaná, nebo k tomu, aby do tohoto pojmu byly zahrnuty služby banky kmenových buněk spočívající v odběru, přepravě, vyšetření a skladování pupečkové krve novorozence pro autologní použití, postačí, aby taková služba pouze mohla úzcí souviset s možnou, ale dosud neposkytovanou nebo neplánovanou nemocniční péčí?

Má v této souvislosti vliv skutečnost, že výše popsané služby nemohou být poskytnuty jindy nežli při porodu?

2) Musí být čl. 13 část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že se uvedené ustanovení vztahuje na veškeré služby poskytované preventivně, jsou-li takové služby poskytovány před nemocniční nebo lékařskou péčí, a dříve nežli taková nemocniční nebo lékařská péče bude vůbec připadat v úvahu, a to jak z hlediska času, tak i z hlediska lékařského?

3) Musí být pojem „další řádně uznaná zařízení těžé povahy“ uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na soukromé banky kmenových buněk, jejichž služby – poskytované oprávněnými zdravotnickými pracovníky, a to zdravotními sestrami, porodními asistentkami a laboranty – spočívají v odběru, přepravě, vyšetření a skladování pupečkové krve novorozence za účelem autologních transplantací, které by se uskutečnily při případné budoucí hospitalizaci, i když uvedeným bankám kmenových buněk není poskytována podpora z veřejného systému sociálního zabezpečení a úhrady, které jim jsou zaplacený, nejsou uvedeným systémem hrazený?

Má v tomto ohledu vliv skutečnost, že soukromá banka kmenových buněk obdržela na základě vnitrostátního zákona, kterým byla provedena [směrnice 2004/23], povolení příslušných zdravotnických orgánů členského státu nakládat s lidskými tkáněmi a buňkami formou odběru, uchování a skladování kmenových buněk z pupečkové krve pro autologní transplantace?

4) Má na odpověď na otázky 1 až 3 vliv skutečnost, že služby jsou poskytovány s ohledem na případné alogenní transplantace soukromou bankou kmenových buněk, která má povolení příslušných zdravotnických orgánů členského státu nakládat s tkáněmi a buňkami formou odběru, uchování a skladování kmenových buněk z pupečkové krve pro autologní transplantace podle vnitrostátního zákona provádějícího směrnici 2004/23?

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

23 Šestá směrnice přiznává velmi širokou působnost DPH tím, že v článku 2, který se týká zdanitelných plnění, odkazuje kromě dovozu zboží na dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění 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, a ze dne 11. února 2010, Graphic Procédé, C?88/09, Sb. rozh. s. I?0000, bod 15). ?lánek 13 této sm?rnice nicmén? n?které ?innosti od DPH osvobozuje.

24 Podle judikatury Soudního dvora osvobození od dan? uvedená v ?lánku 13 šesté sm?rnice p?edstavují autonomní pojmy práva Unie, jejichž ú?elem je zabránit rozdílm v používání režimu DPH mezi jednotlivými ?lenskými státy (viz zejména rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C?349/96, Recueil, s. I?973, bod 15, a ze dne 28. ledna 2010, Eulitz, C?473/08, Sb. rozh. s. I?0000, bod 25).

25 Z ustálené judikatury mimoto vyplývá, že se osvobození uvedená v ?l. 13 ?ásti A šesté sm?rnice netýkají všech ?inností ve ve?ejném zájmu, ale pouze t?ch ?inností, které jsou zde vyjmenovány a velmi podrobn? popsány (viz zejména rozsudky ze dne 11. ?ervence 1985, Komise v. N?mecko, 107/84, Recueil, s. 2655, bod 17; ze dne 20. listopadu 2003, D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, C?307/01, Recueil, s. I?13989, bod 54, jakož i výše uvedený rozsudek Eulitz, bod 26 a citovaná judikatura).

26 Výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v ?lánku 13 šesté sm?rnice je třeba vykládat restriktivn?, jelikož p?edstavují výjimky z obecné zásady, podle níž DPH podléhá každé úplatné poskytnutí služeb uskute?né osobou povinnou k dani. Výklad t?chto výraz? však musí být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními a musí spl?ovat požadavky zásady da?ové neutrality, která je vlastní spole?nému systému DPH. Toto pravidlo restriktivního výkladu tak neznamená, že by m?ly být výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v ?lánku 13 vykládány zp?sobem, který by vylou?il ú?inky t?chto osvobození (viz rozsudek ze dne 14. ?ervna 2007, Haderer, Sb. rozh. s. I?4841, bod 18 a citovaná judikatura, jakož i výše uvedený rozsudek Eulitz, bod 27 a citovaná judikatura).

27 Pokud jde o služby léka?ské povahy, z ustálené judikatury vyplývá, že se ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice vztahuje na služby poskytované v nemocnicích, zatímco se písmeno c) téhož ustanovení vztahuje na léka?ské služby poskytované mimo takový rámec jak v bydlíšti poskytovatele služeb, tak v bydlíšti pacienta nebo na jiném míst? (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 10. září 2002, Kügler, C?141/00, Recueil, s. I?6833, bod 36). Z toho vyplývá, že písmena b) a c) ?l. 13 ?ásti A odst. 1, jejichž p?sobnost je odlišná, mají za cíl upravit všechna osvobození léka?ských služeb ve striktním smyslu od dan? (viz výše uvedený rozsudek Kügler, bod 36, a rozsudek ze dne 8. ?ervna 2008, L.u.P., C?106/05, Sb. rozh. s. I?5123, bod 26).

28 Jak již Soudní dv?r rozhodl, jak pojem „léka?ská pé?e“ uvedený v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice, tak pojem „poskytování [léka?ské] pé?e“ uvedený v písmeni c) téhož odstavce se tedy týkají služeb, které mají za cíl diagnostikovat, lé?it a v co nejv?tším možném rozsahu uzdravovat nemoci nebo zdravotní obtíže (viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2003, Dornier, Recueil, s. I?12911, bod 48 a citovaná judikatura, jakož i výše uvedený rozsudek L.u.P., bod 27).

29 I když „léka?ská pé?e“ a „poskytování [léka?ské] pé?e“ musí mít terapeutický ú?el, nevyplyvá z toho nutn?, že terapeutický ú?el služby musí být chápán v obzvlášt? úzkém pojetí (viz rozsudky ze dne 11. ledna 2001, Komise v. Francie, C?76/99, Recueil, s. I?249, bod 23, a ze dne 20. listopadu 2003, Unterpertinger, C?212/03, Recueil, s. I?13859, bod 40).

30 Soudní dv?r již rozhodl, že léka?ské služby poskytované za ú?elem prevence mohou být osvobozeny na základ? ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) nebo c) šesté sm?rnice. I v p?ípadech, kdy osoby, které jsou p?edm?tem vyšet?ení nebo jiných léka?ských zásah? preventivní povahy, netrpí žádnou nemocí nebo zdravotní obtíží, je zahrnutí t?chto služeb do pojmu „léka?ská pé?e“ a „poskytování [léka?ské] pé?e“ v souladu s cílem snižování náklad? na zdravotní pé?i, který je

spoleňný jak osvobození od daně stanovenému v řl. 13 řásti A odst. 1 písm. b), tak osvobození od daně stanovenému v písmeni c) téhoř odstavce (viz v tomto smyslu výře uvedený rozsudek L.u.P., bod 29 a citovaná judikatura). Na lékařské služby poskytnuté s cílem chránit, zachovat nebo obnovit zdraví osob se tedy vztahuje osvobození od daně stanovené v řl. 13 řásti A odst. 1 písm. b) a c) uvedené smřnice (viz v tomto smyslu výře uvedené rozsudky Unterpertinger, body 40 a 41, jakoř i D'Ambrumenil a Dispute Resolution Services, body 58 a 59).

31 Právě ve svřtle uvedených úvah je třeba odpovřdřt na předlořené otázky.

K první a druhé otázce ve spojení se řtvrtou otázkou

32 Podstatou prvních dvou otázek ve spojení se řtvrtou otázkou předkládajícího soudu je, zda odbřr, přepřava, vyřetření a skladování pupeňníkové krve za úřelem případného pouřití z ní odebraných kmenových bunřk pro budoucí autologní léřbu mohou být osvobozeny od DPH na základě řl. 13 řásti A odst. 1 písm. b) řesté smřnice jakořto plnění „úřce související“ s „nemocnění a lékařskou péří“ ve smyslu uvedeného ustanovení.

33 V takovém kontextu je podstatou první otázky předkládajícího soudu to, zda pojem „sluřby „úřce související“ s „nemocnění a lékařskou péří““ ve smyslu řl. 13 řásti A odst. 1 písm. b) řesté smřnice musí být vykládán v tom smyslu, ře se vztahuje na taková plnění, jakými jsou plnění dotřená v přvodním řízení, ařkoliv dotřená možná nemocnění péře nutně nebyla poskytnuta, neprobíhá ani není plánována. Podstatou druhé otázky konkrétně je, zda řl. 13 řást A odst. 1 písm. b) řesté smřnice zahrnuje, jakořto služby poskytované preventivně, takové služby, o jaké se jedná v přvodním řízení. řtvřtá otázka se mimoto týká eventuálního dopadu možnosti, ře by taková osoba povinná k dani, jakou je spoleňnost CopyGene, měla povolení poskytovat služby za úřelem případných autologních i alogenních transplantací, na odpovřř, která má být poskytnuta na první dvř otázky.

34 Pokud jde nejprve o problém, kterým se zabývá druhá otázka, tedy zda řl. 13 řást A odst. 1 písm. b) řesté smřnice zahrnuje jakořto preventivní služby taková plnění, jakými jsou plnění dotřená v přvodním řízení, již z bodu 30 tohoto rozsudku vyplývá, ře lékařské služby poskytované preventivně mohou spadat do pojmu „lékařské péře“ ve smyslu uvedeného ustanovení.

35 V projednávané vřci nicméně předkládající soud i zůřastnění, kteří Soudnímu dvoru předlořili vyřádření, pouze tvřdili, ře řinnosti dotřené v přvodním řízení samy o sobě spadají do pojmu „lékařské péře“ ve smyslu řl. 13 řásti A odst. 1 písm. b) řesté smřnice.

36 Odhalení onemocnění sice může být v každém případě jedním z možných úřelů odřvodřujících odbřr kmenových bunřk z pupeňníku, avřak ze spisu se zdá vyplývat, ře služby poskytované spoleňností CopyGene jsou urřeny pouze k zajiřřění toho, ře bude k dispozici specifický zdroj pro úřely léřby za nejistého předpokladu, ře se stane nezbytnou; jako takové ale nepředstavují řinnosti mající za cíl odvrácení, zabránění nebo předejití výřkytu onemocnění, úřazu nebo zdravotních obtřří nebo o odhalení onemocnění v latentním nebo pořáteěním stadiu. Kdyby tomu tak bylo, což případně přířluří ovřřit předkládajícímu soudu, nemohly by být takové řinnosti, jako jsou řinnosti dotřené v přvodním řízení, samy o sobě považovány za řinnosti mající preventivní povahu.

37 Dořel-li by naopak uvedený soud k závřru, ře rozbor pupeňníkové krve má skuteěně umožnit stanovení lékařské diagnózy a není pouhou souřástí vyřetření umožřujícího ovřřit, zda jsou kmenové buřky životaschopné, bylo by třeba dospřt k závřru, ře se jedná o poskytování diagnostické péře, která může být osvobozena od daně podle řl. 13 řást A odst. 1 písm. b) řesté smřnice, s výřradou splnění ostatních podmínek stanovených tímto ustanovením a uvedenou

směrnici.

38 Pokud jde dále o pojem „řinnosti úzce související“ s poskytováním nemocniční a lékařské péče“ ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, ze samotného znění tohoto ustanovení vyplývá, že se nevztahuje na služby, které nemají žádnou souvislost s poskytováním nemocniční péče příjemcem těchto služeb ani s lékařskou péčí jimi případně obdrženou (viz výše uvedený rozsudek Dornier, bod 33, jakož i rozsudek ze dne 1. prosince 2005, Ygeia, C-394/04 a C-395/04, Sb. rozh. s. I-10373, bod 17).

39 Soudní dvůr tudíž rozhodl, že služby spadají pod pojem „řinnosti úzce související“ s poskytováním nemocniční a lékařské péče“ uvedený v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, pouze pokud jsou ve skutečnosti poskytovány jako vedlejší služby související s poskytováním nemocniční péče příjemcem těchto služeb nebo s lékařskou péčí jimi obdrženou, které představují hlavní službu (viz výše uvedený rozsudek Ygeia, bod 18).

40 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že plnění může být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud je nikoliv samotným cílem, nýbrž prostředkem k požívání hlavního plnění poskytovatele služeb za nejvýhodnějších podmínek (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 27; Dornier, bod 34; Ygeia, bod 19, jakož i rozsudek ze dne 14. června 2007, Horizon College, C-434/05, Sb. rozh. s. I-4793, bod 29 a citovaná judikatura). Pokud jde o lékařské služby, Soudní dvůr upřesnil, že vzhledem k cíli sledovanému osvobozením od daní stanoveným v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice pouze poskytování služeb, které logicky náleží do rámce poskytování lékařské a nemocniční péče a které představuje nezbytnou etapu v procesu poskytování těchto služeb k dosažení léčebných cílů sledovaných posledně uvedenými, je způsobilé být „[...] úzce souvisejícími řinnostmi“ ve smyslu tohoto ustanovení (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Ygeia, bod 25).

41 V projednávané věci patrně ze spisu vyplývá, že zejména z důvodu relevantních dánských právních předpisů, jakož i ze smlouvy uzavřené mezi společností CopyGene a rodiči-zákazníky, kmenové buňky z pupečníku, jichž se týkají řinnosti dotčené v původním řízení, mohou být použity výlučně pro léčbu, a sice transplantaci, a jiné využití, například výzkum, je vyloučeno.

42 Ze spisu vyplývá, že taková léčba zahrnuje provedení komplexních lékařských zákroků, které se obvykle – dokonce vždy – uskutečňují v nemocnici. Vzhledem k tomu, že takové postupy jsou určeny k léčbě a v co možná nejširším rozsahu k vyléčení nemocí nebo zdravotních obtíží, spadají, jak vyplývá z bodu 28 tohoto rozsudku, do pojmu „lékářská péče“, uvedeného v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

43 Dánská a řecká vláda, jakož i Komise Evropských společenství nicméně v podstatě tvrdí, že řinnosti dotčené v původním řízení za současného stavu vědeckého poznání představují natolik vzdálenou a hypotetickou vazbu s možnou budoucí hospitalizací dotčených osob, že nelze hovořit o plněních úzce souvisejících s nemocniční a lékařskou péčí ve smyslu čl. 13 částí A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

44 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z bodu 24 tohoto rozsudku vyplývá, že osvobození od daní uvedená v článku 13 šesté směrnice představují autonomní pojmy práva Unie. Proto není v projednávané věci vhodné zakládat výklad čl. 13 části A odst. 1 písm. b) uvedené směrnice zejména na „souasném“ stavu vědeckého poznání, tím spíše že ze spisu vyplývá, že v oblasti dotčené projednávanou předběžnou otázkou se stav vědeckého poznání neustále vyvíjí. Pro soudy je velmi obtížné takový stav spolehlivě vyhodnotit v oblasti, o jakou se v projednávané věci jedná.

45 Osvobození od daní stanovené v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice ostatně

nestanoví to, co p?edkládající soud v první otázce ozna?uje jako „podmínku ?asu“. Ani ú?el uvedeného osvobození od dan?, ani systematika šesté sm?rnice nevyžadují, aby uvedené ustanovení bylo vykládáno tak, jako by uvedená podmínka existovala. Možnost zd?razná v uvedené otázce, že m?že existovat významný ?asový odstup mezi odb?rem kmenových bun?k z pupe?níku a jejich p?ípadným použitím pro ú?ely nemocni?ní a léka?ské pé?e, tak sama o sob? nebrání tomu, aby takové ?innosti, jakými jsou ?innosti dot?ené v p?vodním ?ízení, mohly být osvobozeny od dan? na základ? posledn? uvedeném ustanovení, tím spíše že – jak zd?raznil p?edkládající soud ve druhé ?ásti první otázky – je nemožné odebrat krev, která obsahuje kmenové bu?ky z pupe?níku, jindy nežli p?i porodu.

46 Z toho však nevyplývá, že ?innosti dot?ené v p?vodním ?ízení mohou být považovány za služby, které „úzce souvisejí“ s „nemocni?ní a léka?skou pé?í“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice.

47 V této souvislosti je nesporné, že – bez ohledu na p?esné údaje vyplývající ze sou?asného stavu v?deckého poznání – v p?ípad? v?tšiny adresát? ?inností dot?ených v p?vodním ?ízení není a pravd?podobn? nikdy nebude hlavní službou spadající do pojmu „nemocni?ní nebo léka?ská pé?e“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice. První otázka je tak založena na p?edpokladu, že v dob? poskytnutí takových služeb, o které se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, nej?ast?ji nejde o nemocni?ní nebo léka?skou pé?i, která je poskytována, probíhá, je nutná ?i zamýšlená.

48 Pouze za dvojího p?edpokladu, že zaprvé stav v?deckého poznání umožní nebo bude vyžadovat použití kmenových bun?k z pupe?níku pro lé?bu nebo prevenci konkrétního onemocnění, a zadruhé, že se taková nemoc v konkrétním p?ípad? vyskytuje nebo její výskyt hrozí, existuje dostate?n? úzká vazba mezi jednak nemocni?ní a léka?skou pé?í, která p?edstavuje hlavní pln?ní, a jednak ?innostmi dot?enými v p?vodním ?ízení.

49 Za takových podmínek – i kdyby bylo p?ipušt?no, že ?innosti dot?ené v p?vodním ?ízení nemohou mít jiný cíl nežli použití takto uchovaných kmenových bun?k z pupe?níku v rámci léka?ské pé?e poskytované v nemocnici a nemohou být použity k jiným ú?el?m – nelze mít za to, že ?innosti dot?ené v p?vodním ?ízení jsou skute?n? poskytovány jako vedlejší služby související s poskytováním nemocni?ní pé?e p?íjemc?m t?chto služeb nebo s léka?skou pé?í jimi obdrženou, jež p?edstavují hlavní službu.

50 Proto takové ?innosti nespádají do pojmu „pln?ní ‚úzce souvisejících‘ s ‚nemocni?ní a léka?skou pé?í‘ “ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice. Jestliže nemocni?ní a léka?ská pé?e není poskytována, neprobíhá ani není dosud plánována, mohou být takové ?innosti, jakými jsou ?innosti dot?ené v p?vodním ?ízení, úzce spojeny s nemocni?ní a léka?skou pé?í, pouze pokud nastanou n?které skute?nosti.

51 Kone?n?, pokud jde o možnost uplat?ovanou v rámci ?tvrté otázky, podle které je použití takových kmenových bun?k z pupe?níku p?edpokládáno pro alogenní transplantaci, a nikoliv transplantaci autologní, posta?í uvést, že taková okolnost v zásad? nemá dopad na záv?ry uvedené v bodech 34 a 50 tohoto rozsudku.

52 S ohledem na výše uvedené skutečnosti je třeba odpovědět společně na první, druhou a čtvrtou otázku tak, že pojem „plnění úzce souvisejících s nemocniční a lékařskou péčí“ ve smyslu § 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že se nevztahuje na takové činnosti, jakými jsou činnosti dotčené v původním řízení, které spoívají v odběru, přepravě, rozboru a skladování pupečkové krve, jakož i ve skladování kmenových buněk obsažených v této krvi, pokud nemocniční lékařská péče, se kterou takové činnosti souvisejí pouze případně, není fakticky poskytována, neprobíhá ani není dosud plánována.

Ke třetí otázce ve spojení se čtvrtou otázkou

53 Třetí otázka se v zásadě týká určení, zda za takových okolností, jakými jsou dotčené okolnosti v projednávané věci, mohou mít vnitrostátní orgány legitimně za to, že taková osoba povinná k dani, jakou je CopyGene, není „dalším řádně uznaným zařízením téže povahy [jako nemocnice, léčebné nebo diagnostické ústavy]“ ve smyslu § 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

54 V tomto kontextu se předkládající soud v zásadě táže, zda – pokud jsou takové služby bank kmenových buněk, jakými jsou služby dotčené v původním řízení, poskytovány oprávněnými zdravotnickými pracovníky, třebaže takové banky kmenových buněk, by mají povolení příslušných zdravotnických orgánů členského státu v rámci směrnice 2004/23 k nakládání s lidskými tkáněmi a buňkami, nedostávají podporu z veřejného systému sociálního zabezpečení a úhrady, které jim jsou odváděny, nejsou z uvedeného systému hrazeny – § 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice brání tomu, aby vnitrostátní orgány měly za to, že taková osoba povinná k dani, jakou je CopyGene, není „dalším řádně uznaným zařízením téže povahy [jako nemocnice, léčebné nebo diagnostické ústavy]“ ve smyslu § 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

55 Čtvrtá otázka se týká zejména případného dopadu možnosti, že by taková osoba povinná k dani, jakou je společnost CopyGene, měla povolení poskytovat služby za účelem případných autologních i alogenních transplantací, na odpověď, která má být poskytnuta na třetí otázku.

56 Podle § 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí členské státy osvobodit od DPH služby, které spadají do uvedeného ustanovení, pokud jsou „prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, dále nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavami a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy“.

57 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pravidla pro výklad osvobození stanovených článkem 13 šesté směrnice, uvedená v bodě 26 tohoto rozsudku, se vztahují na specifické podmínky, jež jsou vyžadovány pro to, aby tato osvobození od daní mohla být uplatněna, a zvláště na podmínky týkající se postavení nebo totožnosti hospodářského subjektu, který plní, na něž se osvobození od daní vztahuje, uskutečňuje (viz výše uvedený rozsudek Eulitz, bod 42 a citovaná judikatura).

58 Pokud jde o § 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že se uvedené ustanovení vztahuje na řádně uznaná zařízení, která mají sociální účel, jako je ochrana lidského zdraví (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Dornier, bod 47).

59 Pokud jde úvodem o pojem „další řádně uznaná zařízeními téže povahy [jako nemocnice, léčebné nebo diagnostické ústavy]“ ve smyslu § 13 odst. 1 písm. b) šesté směrnice, dánská a česká vláda uvádí, že CopyGene nemůže být postavena na roveř nemocnicím, léčebným a diagnostickým ústavům.

60 V případě potřeby přísluší předkládajícímu soudu, aby posoudil, zda takový subjekt, jakým je společnost CopyGene, má „tutéž povahu“ jako nemocnice, léčebné a diagnostické ústavy. V tomto ohledu je třeba připomenout, že – jak již Soudní dvůr rozhodl – jestliže lékařské diagnostické rozborů náleží s přihlédnutím ke svému terapeutickému účelu do pojmu „lékařská péče“ stanoveného v čl. 13 A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, musí být soukromá laboratoř, která takové rozborů provádí, považována za zařízení „téže povahy“ jako „nemocnice“ a „léčebné a diagnostické ústavy“ ve smyslu tohoto ustanovení (viz výše uvedený rozsudek L.u.P. body 18 a 35). Společnost CopyGene na dotaz Soudního dvora v projednávané věci při jednání v zásadě uvedla, že obvykle provádí rozbor kmenových buněk výlučně za účelem zjištění, zda existuje dostatek „životaschopných“ buněk pro uchování dotčeného vzorku.

61 Pokud jde o pojem „žádné uznání zařízení“, tedy jediný prvek podmínek uvedených v bodu 56 tohoto rozsudku, který byl analyzován podrobně jak ve vyjádření předloženém Soudnímu dvoru, tak v předkládacím rozhodnutí, z judikatury vyplývá, že uznání zařízení ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice nepředpokládá formální postup a že takové uznání nemusí nutně vyplývat z vnitrostátních právních předpisů daňové povahy (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Dornier, body 64, 65, 67 a 76).

62 Proto skutečnost, že Dánské království neuplatnilo možnost podílet v jednotlivých případech přiznání každého osvobození od daní stanoveného v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice jiným než ve veřejnoprávním subjektům, stanovenou odst. 2 písm. a) uvedeného článku, splňuje jednu z podmínek stanovených dále v uvedeném odstavci 2, se nedotýká možnosti uznat zařízení pro účely přiznání osvobození od daní uvedeného v čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice (viz obdobně výše uvedený rozsudek Dornier, bod 66).

63 V zásadě tedy přísluší vnitrostátnímu právu každého členského státu stanovit pravidla, podle kterých takové uznání může být uděleno zařízením, která o něj požádala. členské státy v tomto ohledu disponují posuzovací pravomocí (výše uvedené rozsudky Dornier, body 64 a 81, jakož i L.u.P., bod 42).

64 Pokud má osoba povinné k dani svédit postavení žádné uznaného zařízení ve smyslu čl. 13 části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice, přísluší příslušným orgánům, aby dodržovaly meze posuzovací pravomoci stanovené posledně uvedeným ustanovením tím, že uplatní zásady práva Unie, zejména zásady rovného zacházení, která je v oblasti DPH vyjádřena zásadou daňové neutrality (viz, v tomto smyslu, výše uvedené rozsudky Dornier, bod 69, a L.u.P., bod 48).

65 V tomto ohledu za účelem určení, která zařízení musí být „uznána“ ve smyslu uvedeného ustanovení, vnitrostátním orgánům v souladu s právem Unie a za přezkumu vnitrostátními soudy přísluší, aby vzaly v úvahu řadu faktorů, mezi nimiž jsou povaha obecného zájmu na činnostech dotčené osoby povinné k dani, skutečnost, že jiné osoby povinné k dani uskutečňují stejné činnosti již podobné uznání mají, jakož i skutečnost, že náklady dotčených služeb jsou případně převážně hrazeny zdravotními pojišťovnami nebo jinými orgány sociálního zabezpečení (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Kügler, body 57 a 58, a Dornier, body 72 a 73, jakož i L.u.P., bod 53).

66 V projednávané věci není sporu o tom, že Dánské království nestanovilo žádná konkrétní pravidla nebo postup prováděcí. 13. část A odst. 1 písm. b) šesté směrnice pro poskytovatele služeb, kteří nejsou veřejnoprávními subjekty. Přitom na rozdíl od toho, co CopyGene navrhovala při jednání, pouhá skutečnost, že vícero členských států systematicky osvobozuje poskytování služeb soukromými bankami kmenových buněk z pupečníku, nemůže mít vliv na řešení položené otázky. Jak totiž vyplývá z bodů 63 a 64 tohoto rozsudku, dánské orgány mají v této oblasti prostor pro uvážení, dodržují-li právo Unie, zejména větné zásady daňové neutrality.

67 Za znění této otázky vyplývá, že poznatky, které předkládající soud v této souvislosti případně považuje za relevantní, zahrnují zejména skutečnosti, že zaprvé služby poskytované společností CopyGene jsou prováděny oprávněnými zdravotnickými pracovníky, zadruhé takové služby nejsou podporovány z veřejného systému sociálního zabezpečení a nejsou z takového systému hrazeny a zatím CopyGene má povolení příslušných zdravotnických orgánů k nakládání s kmenovými buňkami z pupečníku podle vnitrostátních právních předpisů, které provádí směrnici 2004/23.

68 Pokud jde nejprve o skutečnost, že služby společnosti CopyGene jsou poskytovány v rámci smlouvy uzavřené s oprávněnými zdravotnickými pracovníky, tedy zdravotními sestrami, porodními asistentkami a laboranty, ze spisu není zřejmé, pro které činnosti mají takoví pracovníci „oprávnění“ na základě relevantních vnitrostátních právních předpisů, jejichž obsah nadto ze spisu nevyplývá. Je tak třeba v každém případě konstatovat, že pouhá skutečnost, že se jedná o kvalifikované zdravotnické pracovníky, sama o sobě nebrání tomu, aby dánské orgány odmítly přiznat takové osobě povinné k dani, jakou je společnost CopyGene, uznání, které by jí umožnilo využívat osvobození od daně stanovené v 13. části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

69 Pokud jde dále o skutečnost, že činnosti společnosti CopyGene dotčené v původním řízení nejsou podporovány ze systému veřejného sociálního zabezpečení a nejsou z takového systému hrazeny, z judikatury citované v bodu 65 tohoto rozsudku vyplývá, že vnitrostátní orgány jsou oprávněny vzít takovou skutečnost v úvahu při určení, zda taková entita musí být uznána ve smyslu 13. části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

70 Stejná skutečnost je ostatně prvkem, který je třeba vzít v úvahu při určení – jež není předmětem projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce – zda osoba povinná k dani poskytuje své služby „za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů“ ve smyslu téhož ustanovení.

71 Je třeba nicméně uvést, že úvahy uvedené v bodech 69 a 70 tohoto rozsudku nenaznačují, že osvobození od daně stanovené v 13. části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice musí být systematicky vyloučeno, pokud služby nejsou hrazeny orgány sociálního zabezpečení. Jedná se spíše o skutečnost, která musí být vyvážena a která může být kompenzována kupříkladu potěbou zajistit rovné zacházení. Z judikatury rovněž vyplývá, že pokud je například situace osoby povinné k dani srovnatelná se situací ostatních subjektů poskytujících stejné služby ve srovnatelných situacích, pouhá okolnost, že náklady na takové služby nejsou plně převzaty orgány sociálního zabezpečení, neodvodňuje rozdílné zacházení mezi poskytovateli, pokud jde o povinnost k DPH (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Dornier, bod 75).

72 Dále na rozdíl od toho, co naznačuje řecká vláda, pouhá skutečnost, že taková osoba povinná k dani, jakou je společnost CopyGene, je soukromoprávním subjektem, nemá automaticky za následek, že činnosti takové osoby povinné k dani nemohou být osvobozeny od daně na základě 13. části A odst. 1 písm. b) šesté směrnice. Pokud totiž zákonodárce Společenství zamýšlel omezit osvobození od daně podle 13. A odst. 1 šesté směrnice na určité neziskové organizace nebo organizace, které nemají obchodní povahu, uvedl to výslovně, jak je

zejm? z p?smen l), m) a q) tohoto ustanoven? (viz rozsudek ze dne 26. kv?tna 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C?498/03, Sb. rozh. s. I?4427, bod 37).

73 Mimoto je t?eba up?esnit, ?e s ohledem zejm?na na z?sadu da?ov? neutrality mus? b?t p??stup da?ov?ch org?n? p?i zkoum?n? srovnateln?ch a konkuruj?c?ch si subjekt? soudr?zn?y. V tomto ohledu poradce spole?nosti CopyGene p?i jedn?n?i potvrdil, ?e v D?nsku neexistuje jin? soukrom? banka kmenov?ch bun?k.

74 Kone?n?, pokud jde o skute?nost, ?e CopyGene m?la povolen? p??slu?n?ch zdravotn?ch org?n? k nakl?d?n? s kmenov?mi bu?kami z pupe?n?ku podle vnitrost?tn?ch pr?vn?ch p?edpis? prov?d?j?c?ch sm?rnici 2004/23, je pravda, ?e v ur?it?m rozsahu tato skute?nost sm?u?e sp?ше k tomu, ?e spole?nost CopyGene prov?d? ?innosti, kter? souvisej? s hospitalizac? a nemocn?n? p??f?i. Takov? povolen? tak m? ?e p?edstavovat skute?nost hovo??c? ve prosp?ch toho, ?e takov? poskytovatel slu ?eb je p??padn? „??dn? uzn?n“ ve smyslu ?l. 13 ??sti A odst. 1 p?sm. b) ?est? sm?rnice.

75 Nem?li v?ak doj?t k tomu, ?e vnitrost?tn? org?ny budou zbaveny prostoru pro uv? ?en?i, kter? jim posledn? uveden? ustanoven? p??zn?v?a, pouh? skute?nost, ?e povolily takov? slu ?by, jak?mi jsou slu ?by dot?en? v p?vodn?m ??zen?i, za pou ?it?i jakostn?ch a bezpe?nostn?ch norem Unie, stanoven?ch v dot?n?m odv?tv?i, sama o sob? a automaticky nem? ?e v?st k uzn?n?i z hlediska ?l. 13 ??sti A odst. 1 p?sm. b) ?est? sm?rnice. Jak uv?d? d?nsk? vl?da, z?sk?n?i takov?ho povolen? je nezbytnou podm?nkou pro v?kon ?innost? soukrom? banky kmenov?ch bun?k. Vyd?n?i takov?ho povolen? nicm?n? samo o sob? nen? synonymem uzn?n?i ve smyslu ?l. 13 ??sti A odst. 1 p?sm. b) ?est? sm?rnice.

76 Tot? ? plat? pro dal?? ustanoven? d?nsk? pr?vn? ?pravy o soukrom?ch bank?ch kmenov?ch bun?k, kter? cituje spole?nost CopyGene a je ? jsou uvedena v bodu 13 tohoto rozsudku.

77 Vypl?v? z toho, ?e ?l. 13 ??st A odst. 1 p?sm. b) ?est? sm?rnice tak s?m o sob? nebr?n?i tomu, aby d?nsk? da?ov? org?ny pro ??ely dot?en?ho osvobozen? od dan? v p?vodn?m ??zen?i postavily spole?nost CopyGene narove? „??dn? uzn?n?mu“ za? ?zen?i.

78 Uveden? ustanoven? tak – samo o sob? – nem? ?e b?t d?le vykl?d?no v tom smyslu, ?e vy ?adu?e, aby p??slu?n? org?ny odm?tly postavit takovou osobu povinnou k dani, jakou je CopyGene, narove? „??dn? uzn?n?mu“ za? ?zen?i pro ??ely dot?en?ho osvobozen? od dan?.

79 Za takov?ch podm?nek p?edkl?daj?c?mu soudu p??padn? p??slu??, aby ov? ?il, zda odm?tnut? uzn?n?i pro ??ely osvobozen? od dan? stanoven?ho v ?l. 13 ??sti A odst. 1 p?sm. b) ?est? sm?rnice je v souladu s po ?adavky judikatury uveden?mi v bodech 63 a ? 65 tohoto rozsudku a zejm?na se z?sadou da?ov? neutrality. Pro takov? ??ely bude nezbytn? vz?t v ?vahu nap??klad zavedenou spr?vn? praxi a dal?? ust?len? zvyklosti v souvislosti s postaven?m nel?ka?sk?ch zdravotnick?ch za? ?zen?i a osvobozen? od DPH v odv?tv?ch srovnateln?ch s odv?tv?m dot?en?m v p?vodn?m ??zen?i.

80 Pokud jde o ?tvrtou ot?zku, posta? ? uv?st, ?e povaha p?edpokl?dan? autologn?i nebo alogenn?i l? ?by nem? dopad na odpov? ?, kter? m? b?t poskytnuta na t?et? ot?zku.

81 S ohledem na v? ?e uveden? skute?nosti je t?eba odpov?d?t na t?et? a ?tvrтую ot?zku spole?n? tak, ?e pokud jsou takov? slu ?by bank kmenov?ch bun?k, jak?mi jsou slu ?by dot?en? v p?vodn?m ??zen?i, poskytov?ny opr?vn?n?mi zdravotnick?mi pracovníky, t?eba ?e takov? banky kmenov?ch bun?k, a ?koli maj? povolen? p??slu?n?ch zdravotnick?ch org?n? ?lensk?ho st?tu v r?mci sm?rnice 2004/23 k nakl?d?n? s lidsk?mi tk?n?mi a bu?kami, nedost?vaj? podporu z ve?ejn?ho syst?mu soci?ln?ho zabezpe?en?i a ?hrady, kter? jim jsou odv?d?ny, nejsou z

uvedeného systému hrazeny, nebrání ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice tomu, aby vnitrostátní orgány m?ly za to, že taková osoba povinná k dani, jakou je CopyGene, není „dalším ?ádn? uznaným za?ízením téže povahy [jako nemocnice, lé?ebné nebo diagnostické ústavy]“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice. Toto ustanovení však nem?že být vykládáno ani v tom smyslu, že jako takové vyžaduje, aby p?íslušné orgány odmítly postavit takovou soukromou banku kmenových bun?k narove? „?ádn? uznanému“ za?ízení pro ú?ely dot?eného osvobození od dan?. P?edkládajícímu soudu p?ísluší, aby v nezbytném rozsahu ov??il, zda odmítnutí uznání pro ú?ely osvobození od dan? stanoveného v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice je v souladu s právem Unie, a zejména se zásadou da?ové neutrality.

K náklad?m ?ízení

82 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (t?etí senát) rozhodl takto:

1) Pojem „?innosti úzce související s nemocni?ní a léka?skou pé?í“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? musí být vykládán v tom smyslu, že se nevztahuje na takové ?innosti, jakými jsou ?innosti dot?ené v p?vodním ?ízení, které spo?ívají v odb?ru, p?eprav?, rozboru a skladování pupe?níkové krve, jakož i ve skladování kmenových bun?k obsažených v takové krvi, pokud nemocni?ní léka?ská pé?e, se kterou takové ?innosti souvisejí pouze p?ípadn?, není fakticky poskytována, neprobíhá ani není dosud plánována.

2) Pokud jsou takové služby bank kmenových bun?k, jakými jsou služby dot?ené v p?vodním ?ízení, poskytovány oprávn?nými zdravotnickými pracovníky, t?ebaže takové banky kmenových bun?k, a?koli mají povolení p?íslušných zdravotnických orgán? ?lenského státu v rámci sm?rnice Evropského parlamentu a Rady 2004/23/ES ze dne 31. b?ezna 2004 o stanovení jakostních a bezpe?nostních norem pro darování, odb?r, vyšet?ování, zpracování, konzervaci, skladování a distribuci lidských tkání a bun?k, k nakládání s lidskými tkán?mi a bu?kami, nedostávají podporu z ve?ejného systému sociálního zabezpe?ení a úhrady, které jim jsou odvád?ny, nejsou z uvedeného systému hrazeny, nebrání ?l. 13 ?ást A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice tomu, aby vnitrostátní orgány m?ly za to, že taková osoba povinná k dani, jakou je CopyGene A/S, není „dalším ?ádn? uznaným za?ízením téže povahy [jako nemocnice, lé?ebné nebo diagnostické ústavy]“ ve smyslu ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice 77/388. Toto ustanovení však nem?že být vykládáno ani v tom smyslu, že jako takové vyžaduje, aby p?íslušné orgány odmítly postavit takovou soukromou banku kmenových bun?k narove? „?ádn? uznanému“ za?ízení pro ú?ely dot?eného osvobození od dan?. P?edkládajícímu soudu p?ísluší, aby v nezbytném rozsahu ov??il, zda odmítnutí uznání pro ú?ely osvobození od dan? stanoveného v ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice 77/388 je v souladu s právem Unie, a zejména se zásadou da?ové neutrality.

Podpisy.

* Jednací jazyk: dánština.