Downloaded via the EU tax law app / web

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

5. ?íjna 2016(*)

„?ízení o p?edb?žné otázce – Dan? – Da? z p?idané hodnoty – Sm?rnice 2006/112/ES – Osvobození n?kterých ?inností ve ve?ejném zájmu od dan? – ?lánek 132 odst. 1 písm. d) – Dodání lidských orgán?, lidské krve a mate?ského mléka – Rozsah – Zpracovaná a pro pr?myslové ú?ely použitá lidská krevní plazma“

Ve v?ci C?412/15,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hessisches Finanzgericht (hesenský finan?ní soud, N?mecko) ze dne 24. b?ezna 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 28. ?ervence 2015, v ?ízení

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

proti

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,

SOUDNÍ DV?R (t?etí senát),

ve složení L. Bay Larsen, p?edseda senátu, D. Švábу, J. Malenovský (zpravodaj), M. Safjan a M. Vilaras, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kancelá?e: C. Strömholm, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 28. dubna 2016,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

– za TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH T. Dennisenem a T. Ottem, Rechtsanwälte, jakož i U. Prinzem, Steuerberater,

– za n?meckou vládu T. Henzem a J. Möllerem, jakož i K. Petersen, jako zmocn?nci,

– za ma?arskou vládu M. Z. Fehérem, G. Koósem a M. Bórou, jako zmocn?nci,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a B.?R. Killmannem, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 2. ?ervna 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?l. 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi spole?ností TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (dále jen „TMD“), která provozuje transfuzní za?ízení se sídlem v N?mecku, a Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (finan?ní ú?ad v Kasselu, N?mecko, dále jen „finan?ní ú?ad“) ve v?ci výb?ru dan? z p?idané hodnoty (DPH) z dodání plazmy ur?ené k výrob? lé?ivých p?ípravk?, která uskute??uje spole?nost TMD.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 2 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„1. P?edm?tem DPH jsou tato pln?ní:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskute?n?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 Hlava IX této sm?rnice, nadepsaná „Osvobození od dan?“, zahrnuje mimo jiné kapitolu 2, jež se týká „Osvobození n?kterých ?inností od dan? ve ve?ejném zájmu“, a kapitolu 4, nadepsanou „Osvobození od dan? vztahující se na pln?ní uvnit? Spole?enství“.

5 ?lánek 132 odst. 1 uvedené sm?rnice, který je obsažen v této kapitole 2, stanoví:

„?lenské státy osvobodí od dan? tato pln?ní:

[...]

b) poskytnutí nemocni?ní a léka?ské pé?e a s ní úzce související ?innosti provád?né ve?ejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami ve?ejnoprávních subjekt?, nemocnicemi, lé?ebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími ?ádn? uznanými za?ízeními téže povahy;

c) poskytnutí léka?ské pé?e p?i výkonu léka?ských a neléka?ských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v doty?ném ?lenském stát?;

d) dodání lidských orgán?, lidské krve a mate?ského mléka;

e) poskytnutí služeb zubními techniky p?i výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními léka?i a zubními techniky;

[...]“

N?mecké právo

6 Ustanovení § 4 bodu 17 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení, zní takto:

„Z pln?ní uvedených v § 1 odst. 1 bod? 1 jsou od dan? osvobozena:

[...]

a) dodání lidských orgán?, lidské krve a mate?ského mléka.“

7 Ustanovení § 15 UStG upravuje nárok na odpo?et dan? zaplacené na vstupu. Ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení zní toto ustanovení následovn?:

„1) Podnikatel m?že odpo?íst následující dan? zaplacené na vstupu:

1. da? splatnou ze zákona za dodání a jiná pln?ní, která byla provedena jiným podnikatelem ve prosp?ch jeho podniku. [...]

2) Z nároku na odpo?et je vylou?ena da? zaplacená na vstupu za dodání zboží, dovoz zboží a po?ízení zboží uvnit? Spole?enství nebo za jiná pln?ní, která podnikatel používá k uskute??ování následujících pln?ní:

1. pln?ní osvobozených od dan?;

[...]

3) Vylou?ení z nároku na odpo?et podle odstavce 2 se neuplatní, pokud jsou pln?ní

1. v p?ípadech uvedených v odst. 2 první v?t? bod? 1

a) osvobozena od dan? podle § 4 bod? 1 až 7, [...]“

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

8 Spole?nost TMD provozuje transfuzní za?ízení. Jeho ?innost spo?ívá v tom, že je dárc?m chemickým postupem odebrána krevní plazma, jež je poté smíchána s antikoagula?ním roztokem, který obsahuje mimo jiné citrát sodný. Tato sm?s se následn? vloží do centrifugy, aby se z ní odd?lily n?které elementy. Tyto elementy jsou shromaž?ovány a zmražené dodávány farmaceutickým spole?nostem.

9 V rámci své ?innosti dodala spole?nost TMD tento typ plazmy spole?nosti X AG, jež má sídlo ve Švýcarsku. Posledn? uvedená p?evzala dodávku plazmy od TMD a za ú?elem p?ípravy lé?ivých p?ípravk? ji p?epravila do svých výrobních závod? nacházejících se v ostatních ?lenských státech Unie.

10 TMD m?la za to, že na plazmu, kterou dodává výrobc?m lé?ivých p?ípravk?, se nevztahuje osvobození od dan? stanovené pro dodání lidské krve. TMD tedy v p?iznání k DPH za rok 2008 požádala finan?ní ú?ad o odpo?et DPH zaplacené na vstupu z pln?ní souvisejících s jejími dodávkami plazmy.

11 Finan?ní ú?ad m?l naproti tomu za to, že dodávání plazmy do jiných ?lenských stát? Unie je pln?ním osvobozeným od DPH, a odmítl proto odpo?et dan? na vstupu.

12 Spole?nost TMD v p?iznáních za rok 2009 a 2010, která finan?ní ú?ad p?ijal, neodpo?etla da? na vstupu.

13 Dne 7. prosince 2012 požádala TMD o opravu výše DPH za období od roku 2008 do roku 2010. Požádala o uznání nároku na odpo?et daní zaplacených na vstupu v souvislosti s dodáním plazmy. Na podporu své žádosti uvedla, že dodání plazmy uvnit? Spole?enství související s nap?íšt? uplat?ovaným odpo?tem daní zaplacených na vstupu nejsou pln?ními osvobozenými od dan? podle § 4 bodu 17 písm. a) UStG, nebo? se podle této spole?nosti ve skute?nosti jednalo o dodání tzv. „zdrojové“ plazmy farmaceutickým spole?nostem, jež je ur?ena k frakcionaci za ú?elem výroby lé?ivých p?ípravk?.

14 Finan?ní ú?ad zamítl žádosti o opravu rozhodnutím ze dne 7. kv?tna 2013, proti kterému podala TMD žalobu k p?edkládajícímu soudu.

15 Na podporu své žaloby TMD uvádí, že dodání plazmy ur?ené k výrob? lé?ivých p?ípravk? nep?edstavují dodání krve ve smyslu § 4 bodu 17 písm. a) UStG nebo ?l. 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2006/112.

16 Za t?chto podmínek se Hessisches Finanzgericht (hesenský finan?ní soud, N?mecko) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Musí být ?l. 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2006/112 vykládán v tom smyslu, že dodání lidské krve zahrnuje i dodání krevní plazmy získané z lidské krve?

2) Platí to v p?ípad? kladné odpov?di na první otázku i pro krevní plazmu, která není ur?ena k p?ímému terapeutickému využití, ale výlu?n? k výrob? lé?ivých p?ípravk??

3) Je v p?ípad? záporné odpov?di na druhou otázku pro kvalifikaci plazmy jakožto ‚krve‘ rozhodující pouze její stanovené ur?ení nebo je t?eba zohlednit rovn?ž možné teoretické využití krevní plazmy?“

K návrhu na znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení

17 Dopisem ze dne 13. ?ervna 2016 podala TMD návrh na znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení v podstat? z toho d?vodu, že stanovisko generálního advokáta obsahuje v bod? 49 objektivní chybu.

18 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že statut Soudního dvora Evropské unie ani jednací ?ád Soudního dvora nedávají ú?astník?m ?ízení možnost podat vyjád?ení v reakci na stanovisko p?ednesené generálním advokátem (usnesení ze dne 4. února 2000, Emesa Sugar, C?17/98, EU:C:2000:69, bod 2, a rozsudek ze dne 6. zá?í 2012, Döhler Neuenkirchen, C?262/10, EU:C:2012:559, bod 29).

19 Je pravda, že Soudní dv?r m?že podle ?lánku 83 svého jednacího ?ádu kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta na?ídit znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení, zejména má-li za to, že v?c není dostate?n? objasn?na, nebo p?edložil-li n?který z ú?astník? ?ízení po ukon?ení této ?ásti ?ízení novou skute?nost, která m?že mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora, anebo má-li být v?c rozhodnuta na základ? argumentu, který nebyl mezi ú?astníky ?ízení projednán.

20 Soudní dv?r je však po vyslechnutí generálního advokáta toho názoru, že má všechny poznatky nezbytné pro vydání rozhodnutí v této v?ci.

21 S ohledem na výše uvedené úvahy má Soudní dv?r za to, že není namíst? na?ídit

znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení.

K p?edb?žným otázkám

22 Podstatou otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba zkoumat spole?n?, je, zda ?l. 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že dodání lidské krve, která jsou ?lenské státy povinny na základ? tohoto ustanovení osvobodit od dan?, zahrnují rovn?ž dodání plazmy získané z lidské krve, pokud tato plazma není ur?ena k p?ímému terapeutickému využití, ale výlu?n? k výrob? lé?ivých p?ípravk?.

23 Podle ?l. 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2006/112 ?lenské státy osvobodí od dan? dodání lidských orgán?, lidské krve a mate?ského mléka.

24 Úvodem je t?eba p?ipomenout, že pojmy obsažené v tomto ?lánku 132 p?edstavují podle ustálené judikatury Soudního dvora autonomní pojmy unijního práva, jejichž ú?elem je zabránit rozdíl?m v používání režimu DPH mezi jednotlivými ?lenskými státy (rozsudek ze dne 26. února 2015, VDP Dental Laboratory a další, C?144/13, C?154/13 a C?160/13, EU:C:2015:116, bod 44).

25 Pojem „lidská krev“, jenž je uveden v ?l. 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2006/112, však není v této sm?rnici definován.

26 Za t?chto podmínek musí být význam a dosah tohoto pojmu ur?eny v souladu s jeho obvyklým smyslem v b?žném jazyce, s p?ihlédnutím ke kontextu, ve kterém je uvedený pojem použit, a cíl?m, které sleduje právní úprava, jíž je sou?ástí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. ?íjna 2012, Ketelä, C?592/11, EU:C:2012:673, bod 51 a citovaná judikatura).

27 Pokud jde o jeho obvyklý smysl, je t?eba uvést, že pojem „lidská krev“ odkazuje na jednu složku lidského t?la složenou z více neautonomních a vzájemn? se dopl?ujících komponent?, jejichž synergické p?sobení umož?uje prokrvovat všechny orgány a tkán?.

28 Jedním z t?chto vzájemn? se dopl?ujících komponent? je plazma, tedy roztok, který p?enáší další komponenty lidské krve po celém t?le.

29 Pokud jde nejprve o obecný kontext, je t?eba p?ipomenout, že podle ?l. 3 odst. 2 písm. c) Listiny základních práv Evropské unie je zakázáno využívat lidské t?lo a jeho ?ásti jako takové jako zdroj finan?ního prosp?chu.

30 Pokud jde dále o ú?el všech ustanovení ?lánku 132 sm?rnice 2006/112, je t?eba p?ipomenout, že tento ?lánek má osvobodit n?které ?innosti ve ve?ejném zájmu od DPH, aby byl usnadn?n p?ístup k n?kterým službám, jakož i dodání ur?itého zboží a bylo zabrán?no vyšším cenám, které by byly d?sledkem jejich zatížení DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2015, VDP Dental Laboratory a další, C?144/13, C?154/13 a C?160/13, EU:C:2015:116, body 43 a 45 a citovaná judikatura).

31 Pokud jde kone?n? o ?l. 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2006/112, je t?eba uvést, že se toto ustanovení podobn? jako písm. b), c) a e) téhož odstavce týká pln?ní, která p?ímo souvisejí s pé?í o zdraví nebo mají terapeutický ú?el.

32 Osvobození dodání lidské krve od dan?, jež je stanoveno v ?l. 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2006/112, musí být tudíž chápáno tak, že má zajistit, že se dodání výrobk?, které p?ispívají k pé?i o zdraví nebo mají terapeutický ú?el, nestane nedostupným z d?vodu zvýšených cen t?chto výrobk? v p?ípad?, že by jejich dodání podléhalo DPH (obdobn? viz rozsudek ze dne 26. února 2015, VDP Dental Laboratory a další, C?144/13, C?154/13 a C?160/13, EU:C:2015:116, bod 46 a citovaná judikatura).

33 Vzhledem k výše uvedenému se na dodání lidské krve, v?etn? dodání plazmy, která je její sou?ástí, musí vztahovat osvobození stanovené v ?l. 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2006/112, pokud toto dodání p?ímo p?ispívá k ?innostem ve ve?ejném zájmu, tedy pokud je dodaná plazma p?ímo použita pro pé?i o zdraví nebo k terapeutickým ú?el?m.

34 Je však t?eba p?ipomenout, že výrazy použité k vymezení osvobození od dan? uvedených v ?lánku 132 sm?rnice 2006/112 je t?eba vykládat striktn?, jelikož p?edstavují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskute?n?ného osobou povinnou k dani za úplatu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 28. ?ervence 2011, Nordea Pankki Suomi, C?350/10, EU:C:2011:532, bod 23, a ze dne 22. ?íjna 2015, Hedqvist, C?264/14, EU:C:2015:718, bod 34 a citovaná judikatura).

35 Z toho plyne, že osvobození od dan? uvedené v ?l. 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2006/112 se naproti tomu nem?že vztahovat na tzv. „pr?myslovou“ plazmu, tedy plazmu, jejíž dodání p?ímo nep?ispívá k ?innostem ve ve?ejném zájmu, jelikož je ur?ena k použití v pr?myslové výrob?, a to mimo jiné za ú?elem výroby lé?ivých p?ípravk?.

36 Z toho d?vodu se osvobození od dan? stanovené v ?l. 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2006/112 vztahuje pouze na plazmu skute?n? ur?enou k p?ímému terapeutickému využití.

37 Vzhledem k tomu, že uplatn?ní tohoto osvobození je podmín?no tím, že je plazma použita pro ur?itý druh ?innosti ve ve?ejném zájmu, okolnost, že plazma ur?ená k pr?myslovému využití m?že být teoreticky p?edm?tem p?ímého terapeutického využití, nem?že znamenat, a to i kdyby byla prokázána, že se na tuto plazmu musí vztahovat režim osvobození od dan? stanovený s cílem omezit cenu pouze u plazmy skute?n? ur?ené pro p?ímé terapeutické využití.

38 Ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru však vyplývá, že plazma, o kterou jde ve v?ci v p?vodním ?ízení, není ur?ena pro ú?ely pé?e o zdraví ?i terapeutické ú?ely, ale výhradn? pro farmaceutické ú?ely.

39 Za t?chto podmínek se na takovou plazmu nem?že vztahovat osvobození od dan? stanovené v ?l. 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2006/112.

40 S ohledem na výše uvedené je t?eba na položené otázky odpov?d?t, že ?l. 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že dodání lidské krve, která jsou ?lenské státy povinny osvobodit od dan? na základ? tohoto ustanovení, nezahrnují dodání plazmy získané z lidské krve, pokud tato plazma není ur?ena k p?ímému terapeutickému využití, ale výlu?n? k výrob? lé?ivých p?ípravk?.

K náklad?m ?ízení

41 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?astník? ?ízení se nenahrazují.

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

?lánek 132 odst. 1 písm. d) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že dodání lidské krve, která jsou ?lenské státy povinny osvobodit od dan? na základ? tohoto ustanovení, nezahrnují dodání plazmy získané z lidské krve, pokud tato plazma není ur?ena k p?ímému terapeutickému využití, ale výlu?n? k výrob? lé?ivých p?ípravk?.

Podpisy.

* Jednací jazyk: n?m?ina.