

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

NILSA WAHLA,

predstavljeni 2. junija 2016(1)

Zadeva C-412/15

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

proti

Finanzamt Kassel II - Hofgeismar

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen, Nemčija)

„Davek na dodano vrednost – Odbitki – člen 132(1)(d) Direktive o DDV –

„Kri“ – Dobava krvne plazme za izdelavo zdravil“

1. V tem postopku se v bistvu postavlja to vprašanje: ali je dobava krvne plazme za izdelavo zdravil transakcija, oproščena DDV?

2. Za rešitev tega vprašanja bo moralo Sodišče, prvič, opredeliti „kri“ v smislu člena 132(1)(d) Direktive o DDV(2) in, drugič, preučiti, ali je treba na podlagi te določbe razlikovati med plazmo, namenjeno za terapevtske namene, in tisto, namenjeno za izdelavo zdravil.

A – Pravni okvir

B – Pravo Unije

3. Člen 132 Direktive o DDV določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(b) bolnišnično in zdravstveno oskrbo ter z njo tesno povezane dejavnosti, ki jih opravljajo osebe javnega prava ali jih pod socialnimi pogoji, primerljivimi s pogoji, ki veljajo za osebe javnega prava, opravljajo bolnišnice, centri za zdravljenje in diagnostiko ter druge uradno priznane ustanove podobne vrste;

- (c) zdravstveno oskrbo oseb pri opravljanju medicinske in paramedicinske poklicne dejavnosti, kot jo opredeli posamezna država članica;
- (d) oskrbo s človeškimi organi, krvjo ter materinim mlekom;
- (e) storitve zobnih tehnikov pri opravljanju poklicne dejavnosti in zobno protetiko, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki;

[...]"

A – Nacionalno pravo

4. Člen 4 Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) določa:

„Plačila davka so oproščene te transakcije iz člena 1(1), točka 1:

[...]

1. b): dobave blaga znotraj Skupnosti [...].

[...]

17. a): oskrba s človeškimi organi, krvjo ter materinim mlekom.“

5. Člen 15 UStG določa:

„(1) Trгоvec lahko odbije te zneske vstopnega davka:

1. zakonsko dolgovani davek na blago in storitve, ki jih njegovemu podjetju zagotovi drug trgovec.
[...]

(2) Odbitka vstopnega davka ni za dobavo, uvoz ali pridobitev blaga znotraj Skupnosti ali za opravljene storitve, ki jih trgovec uporablja za te transakcije:

1. oproščene transakcije;

[...]

(3) Izključitev odbitka vstopnega davka iz odstavka 2 ne velja, če so transakcije:

1. v primerih, določenih v pododstavku 2, prvi stavek, točka 1,

(a) oproščene v skladu s členom 4, od (1) do (7). [...]"

6. Člen 4.17.1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (odlok o uporabi prometnega davka, v nadaljevanju: UStAE) določa:

„(1) K človeški krvi spadajo te komponente: sveža kri, polna kri, serum in plazma, heparinizirana kri in celične sestavine krvi.

(2) Oprostitev ne zajema pripravkov iz mešanic iz človeške plazme. Ti vključujejo zlasti: pripravki s faktorjem, človeški albumin, fibrinogen, imunoglobulin.“

II – Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

7. TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (v nadaljevanju: TMD) upravlja krvodajalski center. V okviru svoje dejavnosti je družba TMD dobavljala krvno plazmo za izdelavo zdravil družbi X AG s sedežem v Švici, ki je plazmo prevzemala od družbe TMD in jo prevažala do svojih proizvodnih mest drugje v Evropski uniji.
8. Družba TMD je pri obračunu prometnega davka za leto 2008, predloženi Finanzamt Kassel II ? Hofgeismar (v nadaljevanju: Finanzamt), odbila vstopni davek, povezan s temi dobavami. Vendar je Finanzamt zavrnila odbitek vstopnega davka z obrazložitvijo, da je dobava krvne plazme v drugo območje Unije – kot dobava znotraj Unije v skladu s ?lenom 4(1)(b) UStG in kot dobava krvi v skladu s ?lenom 4(17)(a) UStG – oproščena plačila davka. Finanzamt je tako sklenila, da je odbitek vstopnega davka s ?lenom 15(2) UStG prepovedan.
9. Pri obračunih za leti 2009 in 2010, ki ju je Finanzamt sprejela, družba TMD ni odbila nobenega vstopnega davka.
10. Družba TMD je 7. decembra 2012 zaprosila za spremembo odločb o odmeri prometnega davka za leta od 2008 do 2010, ki so bile izdane z možnostjo vložitve revizije. Zahtevala je vstopni davek, povezan z dobavo plazme. V podporo zahtevi je navedla, da dobave krvne plazme znotraj Unije, na katere se nanašajo zneski vstopnega davka, ki jih zdaj zahteva, v skladu s ?lenom 4(17)(a) UStG niso bile oproščene, ker bi naj šlo za dobavo izvorne plazme farmacevtskim družbam za frakcionazo in poznejšo izdelavo zdravil. Posledično naj bi davčna oprostitve temeljila samo na ?lenu 4(1)(b) UStG in bi zato moral biti odbitek vstopnega davka dovoljen.
11. Z odločbo z dne 7. maja 2013 je Finanzamt zavrnila predloge sprememb. Družba TMD je pri predložitvenem sodišču tako vložila tožbo, s katero je predlagala, naj se od Finanzamt zahteva, da spremeni odločbe o odmeri davka.
12. V utemeljitev tožbe je družba TMD navedla, da dobava krvne plazme za izdelavo zdravil ne pomeni dobave krvi v smislu ?lena 4(17)(a) UStG oziroma ?lena 132(1)(d) Direktive o DDV. Finanzamt pa nasprotuje trditvam družbe TMD in navaja, da je njena razlaga zakona skladna tudi z besedilom ?lena 4.17.1 UStAE.
13. V teh okoliščinah je predložitveno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali je treba ?len 132(1)(d) Direktive Sveta 2006/112/ES razlagati tako, da dobava ?loveške krvi vključuje tudi dobavo krvne plazme, ki se pridobiva iz ?loveške krvi?
2. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali to velja tudi za krvno plazmo, ki ni namenjena neposredno za terapevtske namene, temveč izključno samo za izdelavo zdravil?
3. ?e je odgovor na drugo vprašanje nikalen: ali je uvrstitev krvi odvisna zgolj od namena ali tudi od abstraktno obstoječih možnosti uporabe krvne plazme?“
14. Pisna stališča v tem postopku so predložile družba TMD, nemška in madžarska vlada ter Komisija. Družba TMD, nemška vlada in Komisija so na obravnavi 28. aprila 2016 podale tudi ustne navedbe.

III – Vprašanja za predhodno odločanje

A – Prvo vprašanje

15. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali pojem „kri“ v ?lenu 132(1)(d)

Direktive o DDV zajema krvno plazmo, pridobljeno iz človeške krvi.

16. Družba TMD meni, da bi bilo treba na to vprašanje odgovoriti nikalno, nemška in madžarska vlada ter Komisija pa so mnenja, da bi moral biti odgovor pritrdilen.

17. Na začetku bi spomnil, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso namen oprostitev iz člena 132(1) Direktive o DDV olajšati dostop do nekaterih storitev in dobavo določenega blaga ob izogitvi povečanih stroškov, ki bi nastali, če bi bili obdavčeni z DDV. Te oprostitve pomenijo samostojne pojme prava Unije, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV od ene države članice do druge.(3)

18. Oprostitve iz člena 132(1) Direktive o DDV je treba razlagati ozko, saj pomenijo izjemo od splošnega načela, da se mora DDV plačati za vsako storitev, ki jo za plačilo opravi davčni zavezanec. Vendar pa mora biti njihova razlaga v skladu s cilji teh oprostitev in zahtevami načela davčne nevtralnosti, ki je lastno skupnemu sistemu DDV. Zato zahteva po ozki razlagi ne pomeni, da je mogoče te oprostitve razlagati tako, da bi se jim odvzel njihov učinek.(4)

19. Glede na navedeno se iz več razlogov strinjam z razlago člena 132(1)(d) Direktive o DDV, ki jo predlagajo nemška in madžarska vlada ter Komisija.

20. Uvodoma ugotavljam, da z Direktivo o DDV niso opredeljeni niti pojem „kri“ niti pojmi drugih snovi, naštetih v členu 132(1)(d) („človeški organi“ in „materino mleko“). Sodišče do zdaj prav tako še ni imelo priložnosti zagotoviti usmeritev glede teh pojmov. Vseeno je jasno, da mora biti njihova razlaga avtonomna in enotna, lastna pravilom Unije o DDV.(5)

21. Glede dobave blaga in opravljanja storitev iz člena 132(1)(b) in (c) Direktive o DDV je Sodišče navedlo, da je cilj njihovih oprostitev znižati stroške zdravstvene oskrbe in jo narediti dostopnejšo posameznikom.(6) Končni namen teh oprostitev je torej preprečiti, da bi blago ali storitve iz te določenosti postali manj dostopni zaradi povečanih stroškov, ki bi se pojavili, če bi bila njihova dobava ali opravljanje predmet obdavčitve z DDV.(7)

22. Menim, da do neke mere enak preudarek velja za oprostitve, določene za dobavo snovi iz člena 132(1)(d) Direktive o DDV. Namen zakonodajalca Unije je bil torej, da bi se izognili povečanju stroškov nekaterih oblik zdravljenja, ki vključujejo dobavo delov človeškega telesa ali izdelkov, ki izhajajo iz njega.

23. V tej luči mora „kri“ zajemati njene sestavne dele, kot je plazma.

24. V teh okoliščinah se ne sme spregledati, da – kot poudarjata nemška vlada in Komisija – je dobava polne krvi dandanes relativno redek pojav. Tudi transakcije, izvedene v terapevtske namene, večinoma vključujejo dobavo komponent krvi, kot je plazma. Zakonodajalec Unije, ki je leta 2006 sprejel prenovljeno Direktivo o DDV tega dejstva ni mogel prezreti. Čeprav razlaga, ki jo predlaga družba TMD, še zdaleč ni ozka razlaga določenosti, pa bi pripeljala do obsežnega zmanjšanja obsega uporabe oprostitev za dobavo krvi iz člena 132(1)(d) Direktive o DDV. Ta razlaga bi zato v veliki meri preprečila doseganje ciljev zakonodajalca.

25. Poleg tega obstajajo še drugi razlogi, zakaj bi razlaga pojma „kri“, ki ne zajema komponent krvi, vodila do posledic, ki so v nasprotju s ciljem zakonodajalca. Prvi?, stroški bolnišnic in podobnih ustanov, ki krvno plazmo uporabljajo za terapevtske namene, bi se ob?utno pove?ali. Drugi?, medtem ko bi bila uporaba polne krvi oproš?ena, uporaba ene ali ve? njenih komponent ne bi bila. V skladu s tem bi bil tako strošek dobave polne krvi bolniku, ki potrebuje transfuzijo, sorazmerno nižji od stroška transfuzije, ki pa bi vklju?evala le plazmo ali le trombocite. Po mojem mnenju to gotovo ni rezultat, za katerega si je prizadeval zakonodajalec.

26. Poleg tega, kot ugotavlja predložitveno sodiš?e, to razlago potrjuje tudi dejstvo, da se je na svojem 99. sre?anju 3. julija 2013 posvetovalni odbor za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: Odbor za DDV) skoraj soglasno strinjal, da dobava „krvi“ v smislu ?lena 132(1)(d) Direktive o DDV poleg dobave polne krvi zajema dobavo posameznih komponent krvi, kot so krvna plazma ali krvne celice ?loveškega izvora. ?eprav so smernice Odbora za DDV le stališ?e posvetovalnega odbora in ne uradna razlaga prava Unije in torej niso zavezujo?e, kljub temu pomenijo uporabno pomo? pri razlagi.(8)

27. Vendar je res – kot tudi poudarja predložitveno sodiš?e – da poleg Direktive 2009/132/ES(9) tudi drugi pravni instrumenti EU razlikujejo med „krvjo“ in „plazmo“. Kljub vsemu ne razumem, kako bi to vplivalo na to analizo: razli?ni pravni instrumenti se lahko nanašajo na razli?ne zadeve in zasledujejo razli?ne cilje.(10) Isti izraz, vklju?en v dva ali ve? pravnih instrumentov, ima lahko razli?ne pomene. Vsekakor pa, kot pravilno ugotavlja Komisija, celo na podlagi pravnih instrumentov, na katere se v tej zadevi sklicuje družba TMD, polna kri in krvna plazma dejansko nista predmet razli?nih pravnih ureditev.

28. Najprej, ?len 2(1) Direktive 2002/98/ES(11) omenja kri in komponente krvi, da bi bilo jasno, da se standardi kakovosti in varnosti iz te direktive uporabljajo v zvezi z obojim. Poleg tega razlikovanje med ?loveško krvjo in krvno plazmo v kombinirani nomenklaturi(12) služi le statisti?nim namenom. Vsi izdelki, navedeni v podštevilki 3002 (vklju?no s ?loveško krvjo in plazmo), so namre? oproš?eni carin.(13)

29. Dejstvo, da sta tako polna kri kot krvna plazma zdaj oproš?eni carin, nudi nadaljnjo podporo stališ?u, da bi morali biti obe oproš?eni tudi DDV.

30. Iz teh razlogov predlagam, naj Sodiš?e na prvo vprašanje odgovori, da pojem „kri“ iz ?lena 132(1)(d) Direktive o DDV zajema krvno plazmo, pridobljeno iz ?loveške krvi.

B – Drugo vprašanje

31. Glede na predlagani odgovor na prvo vprašanje je treba odgovoriti tudi na drugo postavljeno vprašanje. Z drugim vprašanjem Hessisches Finanzgericht (finan?no sodiš?e zvezne dežele Hessen) sprašuje, ali „kri“ zajema tudi krvno plazmo, ki ni namenjena v terapevtske namene, temve? izklju?no za izdelavo zdravil.

32. Družba TMD ponovno meni, da bi bilo treba na vprašanje odgovoriti nikalno, nemška in madžarska vlada ter Komisija pa so mnenja, da bi odgovor moral biti pritrdilen.

33. Tudi glede tega vprašanja se strinjam z razlago ?lena 132(1)(d) Direktive o DDV, ki jo predlagajo slednje.

34. Ugotavljam, da je v primerih, ko se želi s ?lenom 132(1) Direktive o DDV omejiti oprostitve v skladu s tem ?lenom na dolo?ene vrste transakcij – na primer dobavo dolo?enih subjektov(14) ali podjetij(15), dolo?enim prejemnikom(16), za dolo?ene namene(17) ali pod dolo?enimi pogoji(18) ?

to izrecno navedeno. Nasprotno pa so pod točko (d) te določbe oproščene transakcije opisane na splošno in niso predmet nobenih opisov ali omejitev. Člen 132(1)(d) Direktive o DDV nedvoumno določa, da so med transakcijami, ki jih morajo države članice oprostiti, „oskrba s loveškimi organi, krvjo ter materinim mlekom“.

35. Zdi se, da to pomeni, da je treba dobavo krvi (ali njenih komponent) oprostiti DDV ne glede na končno uporabo krvi ali namen dobave. Če bi bil namen zakonodajalca drugačen, bi verjetno oblikoval bolj izrecno in natančno določbo, (19) tako kot za vse druge oprostitve iz člena 132(1) Direktive o DDV.

36. Vendar družba TMD trdi, da je mogoče dejstvo, da bi morali za namene člena 132(1)(d) Direktive o DDV razlikovati med terapevtsko plazmo in industrijsko plazmo, izpeljati na podlagi sklepanja *a contrario* iz členov od 37 do 39 Direktive 2009/132. V skladu s členi od 37 do 39 Direktive 2009/132 je uvoz terapevtskih snovi loveškega izvora (ki vključujejo loveško kri in njene derivate) oproščen DDV. Po mnenju družbe TMD ni nobenega razloga, da bi izrecno omenjali loveško kri in še zlasti njene derivate, če bi bili ti izdelki oproščeni že na podlagi člena 132(1)(d) Direktive o DDV.

37. Ta trditev me ne prepriča. Prvič, poudariti je treba, da je Direktiva 2009/132 kodifikacija in prenovitev zgodnejše direktive (Direktiva 83/181/EGS(20)), ki je bila vmes večkrat spremenjena. (21) Izrecno omembo krvi in njenih derivatov lahko pojasni dejstvo, da so – ko je bila sprejeta Direktiva 83/181 – za kri in njene komponente veljale različne carinske dajatve. To ni nepomembno: eden od ključnih ciljev Direktive 83/181 takrat in Direktive 2009/132 zdaj je bil doseči največjo možno stopnjo enotnosti med sistemom za carine in sistemom za DDV. V teh okoliščinah je treba upoštevati, da se Direktiva 2009/132 nanaša izključno na oprostitve za uvoz v Unijo, medtem ko je člen 132 Direktive o DDV ena od splošnih določb o oprostitvah in se tako nanaša na transakcije znotraj Skupnosti pa tudi uvoz.

38. Drugič, členi od 37 do 39 Direktive 2009/132 ne morejo v nobenem primeru vplivati na razlago člena 132 Direktive o DDV. Člen 37(1) Direktive 2009/132 izrecno določa, da velja „[b]rez poseganja v oprostitve, ki je predvidena v točki (a) člena 143 Direktive 2006/112/ES“. V slednji določbi pa je določeno, da države članice oprostitijo transakcije, če gre za „dokončen uvoz blaga, katerega dobava s strani davčnega zavezanca bi bila na ozemlju vsake od njih v vsakem primeru oproščena“. To očitno vključuje transakcije, ki zajemajo dobavo krvi in ki so oproščene v skladu s členom 132 Direktive o DDV. Torej, isto preprosto povedano, člena 132(1)(d) Direktive o DDV ne moremo razlagati v luči členov od 37 do 39 Direktive 2009/132, kaj šele, da bi ga ti členi spreminjali. Zaradi različnih področja uporabe in ciljev teh dveh pravnih instrumentov je ne le mogoče, temveč celo logično, da se določbe teh dveh pravnih instrumentov delno prekrivajo.

39. Družba TMD tudi trdi, da če bi člen 132(1)(d) Direktive o DDV razlagali tako, da bi zajemal tudi dobavo krvne plazme, namenjene za izdelavo zdravil, bi se končni stroški teh zdravil nujno povečali. To bi bilo v nasprotju s ciljem, ki ga skuša doseči ta določba, da bi se zmanjšali stroški v sektorju zdravstvene oskrbe.

40. Priznati moram, da ima ta trditev nekaj teže. Jasno mi je, da bo v nekaterih primerih ta oprostitev – glede na razlago drugih strank, ki so v tem postopku podale stališča – *posredno* vplivala na zvišanje stroškov zdravil, izdelanih na podlagi krvi ali njenih komponent. Razlog je v tem, da podjetje, kot je družba TMD, ne bi moglo odbiti DDV, plačane za izdelke ali storitve, nabavljene za vodenje svoje dejavnosti, od DDV, ki bi moral biti po njegovem mnenju obračunan za plazmo, ki jo dobavlja farmacevtskim družbam. Ker so njegovi notranji stroški višji, saj ne more odbiti davka, mora morda to podjetje plazmo prodajati po višjih cenah, kar lahko nato vpliva na končno ceno zdravil, izdelanih iz nje. Če so vsi pogoji enaki, se bo zaradi oprostitve plazme DDV verjetno zvišala cena teh izdelkov.

41. Vendar ni jasno, ali bo povišanje cene zdravil, ki vsebujejo krvno plazmo, obšutno. Na to ceno bo na koncu vplivalo več različnih dejavnikov, cena komponent proizvoda pa je le eden od njih. Posebnosti trga, kot je prisotnost (ali odsotnost) konkurenčnih izdelkov, temeljni zakon ponudbe in povpraševanja ter morebitne omejitve, ki izhajajo iz zakonodaje o določanju cen zdravil (ki obstaja v mnogih državah članicah), bodo prav tako vplivale na to ceno.

42. V teh okoliščinah je ključno, da bi imeli vsi dobavitelji krvne plazme (in vsi proizvajalci zdravil, katerih komponenta je krvna plazma) enake konkurenčne pogoje. To se bo gotovo zgodilo po izdaji sodbe v tem postopku, saj bo razlaga pojma „kri“ v smislu člena 132(1)(d) Direktive o DDV, ki jo bo Sodišče podalo v tem primeru, zavezuječa za davčne organe vseh držav članic.

43. Vsekakor se zdi, kot je poudarila nemška vlada, da je dejstvo, da lahko zmanjšanje stroškov določenega blaga ali storitev zaradi oprostitve DDV pri njihovi dobavi poveča stroške poslovanja davčnega zavezanca, neločljiv del sistema DDV, ki ga vzpostavlja zakonodajalec.⁽²²⁾ Za davčne zavezanca je neizogibno, da je lahko sklepanje transakcij, povezanih z blagom ali storitvami, oproščenimi DDV, zaradi načina delovanja sistema DDV manj ugodno.

44. Zakonodajalec se je torej zavedal posebnega položaja podjetij, ki morajo hkrati sklepati obdavčljive in neobdavčljive transakcije, in je za to oblikoval posebna pravila. Zlasti člen 169 Direktive o DDV v nekaterih primerih predvideva možnost, da se od DDV, ki ga je davčni zavezanec dolžan plačati, odbije DDV, obračunan za blago ali storitve, ki se uporabljajo za oproščene transakcije. Kljub vsemu pa se je zakonodajalec odločil omejiti uporabo teh pravil le na nekatere položaje ali transakcije.

45. Zato dejstvo, da oproščene transakcije, ki jih je sklenila družba TMD, v skladu z Direktivo o DDV ne dajejo pravice do odbitka in da lahko ta položaj v nekaterih okoliščinah pripelje do povečanja stroškov zdravstvene oskrbe, ne more voditi do razumevanja določbe na način, za katerega se zdi, da je v nasprotju z njenim besedilom. Podobno utemeljitev, kot jo v tej zadevi podaja družba TMD, je Sodišče iz istega razloga že zavrnilo v prvi zadevi VDP Dental Laboratory.⁽²³⁾ Navsezadnje mora vsako pravno praznino v sistemu oprostitev v zvezi z zdravstvenimi izdelki in storitvami obravnavati zakonodajalec in ne Sodišče.⁽²⁴⁾

46. Tu bi spomnil, da je Sodišče večkrat poudarilo, da je glede možnosti oprostitve dobave blaga na podlagi te določbe, razen majhnih dobav blaga, ki so nedvomno potrebne v času zdravstvene oskrbe, dobava zdravil ali drugega blaga fizično in gospodarsko ločljiva od opravljanja storitve in torej ne more biti oproščena na podlagi člena 132(1) Direktive o DDV.⁽²⁵⁾

47. Ta sodna praksa pomeni, da čeprav je bil poglavitni cilj, ki ga je želel doseči zakonodajalec z nekaterimi oprostitvami iz člena 132(1) Direktive o DDV, zmanjšati stroške zdravstvene oskrbe, to zmanjšanje stroškov ni zadevalo zdravil. Povedano drugače: ko je zakonodajalec sprejel določbo člena 132(1) Direktive o DDV, ni upošteval preudarkov, povezanih s stroški zdravil.

48. V teh okoliščinah je morda treba poudariti, da krvna plazma očitno ni zdravilo, temveč je lahko, kot je bilo pojasnjeno, komponenta, ki se uporablja pri proizvodnji zdravil. Niti plazma za terapevtske namene niti plazma za industrijsko uporabo ni zmešana z drugo substanco ali predelana na način, ki spremeni njene bistvene značilnosti. Edini postopek, uporabljen za pridobitev snovi, je postopek ločevanja različnih komponent krvi. Zdi se, da se s trditvijo družbe TMD navaja, da bi vsako procesiranje izdelka pred dobavo pripeljalo do novega ali drugačnega izdelka. Ta trditev bi lahko pripeljala do nerazumnih rezultatov, če bi bila prignana do skrajnosti. Na primer, če bi le zamrznili materino mleko za hranjenje otroka v prihodnosti, ali bi to spremenilo davčno ureditev za to mleko? Ali bi dejstvo, da se organ po odstranitvi prepoji z raztopino za konzerviranje, da se omogoči shranjevanje in transport, pomenilo, da dobava tega organa postane predmet DDV?

49. Pomembno je, da se ista plazma napoloma lahko uporabi za terapevtske namene in izdelavo zdravil. Kot priznava tudi družba TMD, se glede na načrtovano uporabo lahko razlikujejo le pakiranje, označevanje in transport plazme (in nadzor, izveden med postopkom). Zato je plazma od začetka do takrat, ko jo uporabijo različni uporabniki, en in isti proizvod.

50. Na podlagi tega menim, da se razlaga člena 132(1) Direktive o DDV v smislu, da zajema krvno plazmo ne glede na njeno načrtovano uporabo, tudi bolj ujema z načelom davčne nevtralnosti, v skladu s katerim se gospodarskih subjektov, ki opravljajo enake transakcije, ne sme obravnavati različno v zvezi z obračunavanjem DDV.(26)

51. Poleg tega, kot navaja predložitveno sodišče, ker je izdelek v bistvu enak, ni mogoče vsaj teoretično izključiti, da bo plazma, prvotno namenjena za uporabo v terapevtske namene, pozneje namenjena za uporabo v industrijske namene. Če je tako, ima nemška vlada prav, ko trdi, da če bi morali davčni organi obravnavati dobave plazme različno glede na njihovo predvideno uporabo (kot jo navedejo upoštevni gospodarski subjekti), bi postala uporaba teh pravil negotova in težko izvedljiva.

52. Glede na zgornje ugotovitve bi moral biti po mojem mnenju odgovor na drugo vprašanje, da pojem „kri“ iz člena 132(1) Direktive o DDV zajema tudi krvno plazmo, namenjeno za izdelavo zdravil.

C – Tretje vprašanje

53. Glede na predlagani odgovor na drugo vprašanje ni treba odgovoriti na tretje postavljeno vprašanje.

IV – Predlog

54. Predlagam torej, naj Sodišče na postavljena vprašanja za predhodno odločanje Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen) odgovori:

– pojem „kri“ iz člena 132(1)(d) Direktive o DDV zajema dobavo krvne plazme, pridobljene iz človeške krvi;

– ta pojem zajema tudi krvno plazmo, namenjeno za izdelavo zdravil.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

- 3 – Sodba z dne 2. februarja 2015 v zadevi VDP Dental Laboratory in drugi (C?144/13, C?154/13 in C?160/13, EU:C:2015:116, to?ki 43 in 44).
- 4 – Glej sodbo z dne 12. marca 2015 v zadevi 'go fair' Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164, to?ka 17 in navedena sodna praksa).
- 5 – Glej po analogiji sodbo z dne 3. junija 2010 v zadevi De Fruytier (C?237/09, EU:C:2010:316, to?ka 22).
- 6 – Glej sodbo z dne 13. marca 2014 v zadevi Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, to?ka 28).
- 7 – V tem smislu glej sodbo z dne 26. februarja 2015 v zadevi VDP Dental Laboratory in drugi (C?144/13, C?154/13 in C?160/13, EU:C:2015:116, to?ka 46 in navedena sodna praksa).
- 8 – Glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott, predstavljene v zadevi RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C?155/12, EU:C:2013:57, to?ke od 46 do 51).
- 9 – Direktiva Sveta z dne 19. oktobra 2009 o dolo?itvi podro?ja uporabe ?lena 143(b) in (c) Direktive 2006/112/ES glede oprostitve davka na dodano vrednost na kon?ni uvoz dolo?enega blaga (UL L 292, str. 5). V zvezi s to direktivo glej to?ke od 36 do 38 teh sklepnih predlogov.
- 10 – Glej v tem smislu po analogiji sodbo z dne 17. januarja 2013 v zadevi Komisija/Španija (C?360/11, EU:C:2013:17, to?ka 66).
- 11 – Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta 2002/98/ES z dne 27. januarja 2003 o dolo?itvi standardov kakovosti in varnosti za zbiranje, preskušanje, predelavo, shranjevanje in razdeljevanje ?loveške krvi in komponent krvi ter o spremembi Direktive 2001/83/ES (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 15, zvezek 7, str. 346).
- 12 – Priloga I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statisti?ni nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382).
- 13 – Sicer je to še en element, ki po mojem mnenju govori v prid enakemu obravnavanju ?loveške krvi in krvne plazme tudi na podlagi Direktive o DDV.
- 14 – ?len 132(e), (f) in (j) Direktive o DDV.
- 15 – ?len 132(a), (b), (g), (h), (i), (k), (l), (m), (n), (o), (p) in (q) Direktive o DDV.
- 16 – ?len 132(f), (l), (m) in (p) Direktive o DDV.
- 17 – ?len 132(f) in (k) Direktive o DDV.
- 18 – ?len 132(f), (l) in (o) Direktive o DDV.
- 19 – Glej po analogiji sodbo z dne 28. novembra 2013 v zadevi MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, to?ka 29).
- 20 – Direktiva Sveta z dne 28. marca 1983 o dolo?itvi podro?ja uporabe ?lena 14(1)(d) Direktive 77/388/EGS glede oprostitve davka na dodano vrednost na kon?ni uvoz dolo?enega blaga (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 92).

21 – Glej zlasti uvodno izjavo 1 Direktive 2009/132.

22 – Glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott, predstavljene v zadevi VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, točka 96).

23 – Sodba z dne 14. decembra 2006 v zadevi VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, točke od 34 do 36).

24 – V tem smislu glej sklepne predloge generalne pravobranilke E. Sharpston, predstavljene v zadevi Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2013:618, točka 57).

25 – Glej sodbo z dne 13. marca 2014 v zadevi Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, točka 33 in navedena sodna praksa).

26 – Glej sodbo z dne 17. decembra 2015 v zadevi WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 41 in navedena sodna praksa).