



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

5. října 2016 *

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Daň z přidané hodnoty — Směrnice 2006/112/ES — Osvobození některých činností ve veřejném zájmu od daně — Článek 132 odst. 1 písm. d) — Dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka — Rozsah — Zpracovaná a pro průmyslové účely použitá lidská krevní plazma“

Ve věci C-412/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hessisches Finanzgericht (hesenský finanční soud, Německo) ze dne 24. března 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 28. července 2015, v řízení

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

proti

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, D. Šváby, J. Malenovský (zpravodaj), M. Safjan a M. Vilaras, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. dubna 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH T. Dennisenem a T. Ottem, Rechtsanwälte, jakož i U. Prinzem, Steuerberater,
- za německou vládu T. Henzem a J. Möllerem, jakož i K. Petersen, jako zmocněnci,
- za maďarskou vládu M. Z. Fehérem, G. Koósem a M. Bórou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a B.-R. Killmannem, jako zmocněnci,

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

* Jednací jazyk: němčina.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (dále jen „TMD“), která provozuje transfuzní zařízení se sídlem v Německu, a Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (finanční úřad v Kasselu, Německo, dále jen „finanční úřad“) ve věci výběru daně z přidané hodnoty (DPH) z dodání plazmy určené k výrobě léčivých přípravků, která uskutečňuje společnost TMD.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 2 směrnice 2006/112 stanoví:
„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:
[...]
c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;
[...]
4 Hlava IX této směrnice, nadepsaná „Osvobození od daně“, zahrnuje mimo jiné kapitolu 2, jež se týká „Osvobození některých činností od daně ve veřejném zájmu“, a kapitolu 4, nadepsanou „Osvobození od daně vztahující se na plnění uvnitř Společenství“.
5 Článek 132 odst. 1 uvedené směrnice, který je obsažen v této kapitole 2, stanoví:
„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:
[...]
b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčebnými nebo diagnostickými ústavy a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;
c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;
d) dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka;
e) poskytnutí služeb zubními technikami při výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními technikami“.

[...]“

Německé právo

- 6 Ustanovení § 4 bodu 17 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), ve znění použitelném na spor v původním řízení, zní takto:

„Z plnění uvedených v § 1 odst. 1 bodě 1 jsou od daně osvobozena:

[...]

a) dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka.“

- 7 Ustanovení § 15 UStG upravuje nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu. Ve znění použitelném na spor v původním řízení zní toto ustanovení následovně:

„1) Podnikatel může odpočíst následující daně zaplacené na vstupu:

1. daň splatnou ze zákona za dodání a jiná plnění, která byla provedena jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku. [...]

2) Z nároku na odpočet je vyloučena daň zaplacená na vstupu za dodání zboží, dovoz zboží a pořízení zboží uvnitř Společenství nebo za jiná plnění, která podnikatel používá k uskutečňování následujících plnění:

1.

plnění osvobozených od daně;

[...]

3) Vyloučení z nároku na odpočet podle odstavce 2 se neuplatní, pokud jsou plnění

1. v případech uvedených v odst. 2 první větě bodě 1

a) osvobozena od daně podle § 4 bodů 1 až 7, [...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 8 Společnost TMD provozuje transfuzní zařízení. Jeho činnost spočívá v tom, že je dárčům chemickým postupem odebrána krevní plazma, jež je poté smíchána s antikoagulačním roztokem, který obsahuje mimo jiné citrát sodný. Tato směs se následně vloží do centrifugy, aby se z ní oddělily některé elementy. Tyto elementy jsou shromažďovány a zmražené dodávány farmaceutickým společností.
- 9 V rámci své činnosti dodala společnost TMD tento typ plazmy společnosti X AG, jež má sídlo ve Švýcarsku. Posledně uvedená převzala dodávku plazmy od TMD a za účelem přípravy léčivých přípravků ji přepravila do svých výrobních závodů nacházejících se v ostatních členských státech Unie.
- 10 TMD měla za to, že na plazmu, kterou dodává výrobcům léčivých přípravků, se nevztahuje osvobození od daně stanovené pro dodání lidské krve. TMD tedy v přiznání k DPH za rok 2008 požádala finanční úřad o odpočet DPH zaplacené na vstupu z plnění souvisejících s jejími dodávkami plazmy.

- 11 Finanční úřad měl naproti tomu za to, že dodávání plazmy do jiných členských států Unie je plněním osvobozeným od DPH, a odmítl proto odpočet daně na vstupu.
- 12 Společnost TMD v přiznáních za rok 2009 a 2010, která finanční úřad přijal, neodpočetla daň 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 odpočet daní zaplacených na vstupu v souvislosti s dodáním plazmy. Na podporu své žádosti uvedla, že dodání plazmy uvnitř Společenství související s napříště uplatňovaným odpočtem daní zaplacených na vstupu nejsou plněními osvobozenými od daně podle § 4 bodu 17 písm. a) UStG, neboť se podle této společnosti ve skutečnosti jednalo o dodání tzv. „zdrojové“ plazmy farmaceutickým společností, jež je určena k frakcionaci za účelem výroby léčivých přípravků.
- 14 Finanční úřad zamítl žádosti o opravu rozhodnutím ze dne 7. května 2013, proti kterému podala TMD žalobu k předkládajícímu soudu.
- 15 Na podporu své žaloby TMD uvádí, že dodání plazmy určené k výrobě léčivých přípravků nepředstavují dodání krve ve smyslu § 4 bodu 17 písm. a) UStG nebo čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112.
- 16 Za těchto podmínek se Hessisches Finanzgericht (hesenský finanční soud, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

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

2) Platí to v případě kladné odpovědi na první otázku i pro krevní plazmu, která není určena k přímému terapeutickému využití, ale výlučně k výrobě léčivých přípravků?

3) Je v případě záporné odpovědi na druhou otázku pro kvalifikaci plazmy jakožto ‚krve‘ rozhodující pouze její stanovené určení nebo je třeba zohlednit rovněž možné teoretické využití krevní plazmy?“

K návrhu na znovuotevření ústní části řízení

- 17 Dopisem ze dne 13. června 2016 podala TMD návrh na znovuotevření ústní části řízení v podstatě z toho důvodu, že stanovisko generálního advokáta obsahuje v bodě 49 objektivní chybu.
- 18 V tomto ohledu je třeba připomenout, že statut Soudního dvora Evropské unie ani jednací řád Soudního dvora nedávají účastníkům řízení možnost podat vyjádření v reakci na stanovisko přednesené generálním advokátem (usnesení ze dne 4. února 2000, Emesa Sugar, C-17/98, EU:C:2000:69, bod 2, a rozsudek ze dne 6. září 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, bod 29).
- 19 Je pravda, že Soudní dvůr může podle článku 83 svého jednacího řádu kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta nařídít znovuotevření ústní části řízení, zejména má-li za to, že věc není dostatečně objasněna, nebo předložil-li některý z účastníků řízení po ukončení této části řízení novou skutečnost, která může mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora, anebo má-li být věc rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi účastníky řízení projednán.
- 20 Soudní dvůr je však po vyslechnutí generálního advokáta toho názoru, že má všechny poznatky nezbytné pro vydání rozhodnutí v této věci.

- 21 S ohledem na výše uvedené úvahy má Soudní dvůr za to, že není namístě nařídit znovuootevření ústní části řízení.

K předběžným otázkám

- 22 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že dodání lidské krve, která jsou členské státy povinny na základě tohoto ustanovení osvobodit od daně, zahrnují rovněž dodání plazmy získané z lidské krve, pokud tato plazma není určena k přímému terapeutickému využití, ale výlučně k výrobě léčivých přípravků.
- 23 Podle čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 členské státy osvobodí od daně dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka.
- 24 Úvodem je třeba připomenout, že pojmy obsažené v tomto článku 132 představují podle ustálené judikatury Soudního dvora autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zabránit rozdílu v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými 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 čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112, však není v této směrnici definován.
- 26 Za těchto podmínek musí být význam a dosah tohoto pojmu určeny v souladu s jeho obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém je uvedený pojem použit, a cílům, které sleduje právní úprava, jíž je součástí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. října 2012, Ketelä, C-592/11, EU:C:2012:673, bod 51 a citovaná judikatura).
- 27 Pokud jde o jeho obvyklý smysl, je třeba uvést, že pojem „lidská krev“ odkazuje na jednu složku lidského těla složenou z více neautonomních a vzájemně se doplňujících komponentů, jejichž synergické působení umožňuje prokrvovat všechny orgány a tkáně.
- 28 Jedním z těchto vzájemně se doplňujících komponentů je plazma, tedy roztok, který přenáší další komponenty lidské krve po celém těle.
- 29 Pokud jde nejprve o obecný kontext, je třeba připomenout, že podle čl. 3 odst. 2 písm. c) Listiny základních práv Evropské unie je zakázáno využívat lidské tělo a jeho části jako takové jako zdroj finančního prospěchu.
- 30 Pokud jde dále o účel všech ustanovení článku 132 směrnice 2006/112, je třeba připomenout, že tento článek má osvobodit některé činnosti ve veřejném zájmu od DPH, aby byl usnadněn přístup k některým službám, jakož i dodání určitého zboží a bylo zabráněno vyšším cenám, které by byly důsledkem 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 konečně o čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112, je třeba uvést, že se toto ustanovení podobně jako písm. b), c) a e) téhož odstavce týká plnění, která přímo souvisejí s péčí o zdraví nebo mají terapeutický účel.

- 32 Osvobození dodání lidské krve od daně, jež je stanoveno v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112, musí být tudíž chápáno tak, že má zajistit, že se dodání výrobků, které přispívají k péči o zdraví nebo mají terapeutický účel, nestane nedostupným z důvodu zvýšených cen těchto výrobků v případě, že by jejich dodání podléhalo DPH (obdobně 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, včetně dodání plazmy, která je její součástí, musí vztahovat osvobození stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112, pokud toto dodání přímo přispívá k činnostem ve veřejném zájmu, tedy pokud je dodaná plazma přímo použita pro péči o zdraví nebo k terapeutickým účelům.
- 34 Je však třeba připomenout, že výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v článku 132 směrnice 2006/112 je třeba vykládat striktně, jelikož představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani za úplatu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 28. července 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, bod 23, a ze dne 22. října 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, bod 34 a citovaná judikatura).
- 35 Z toho plyne, že osvobození od daně uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 se naproti tomu nemůže vztahovat na tzv. „průmyslovou“ plazmu, tedy plazmu, jejíž dodání přímo nepřispívá k činnostem ve veřejném zájmu, jelikož je určena k použití v průmyslové výrobě, a to mimo jiné za účelem výroby léčivých přípravků.
- 36 Z toho důvodu se osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 vztahuje pouze na plazmu skutečně určenou k přímému terapeutickému využití.
- 37 Vzhledem k tomu, že uplatnění tohoto osvobození je podmíněno tím, že je plazma použita pro určitý druh činnosti ve veřejném zájmu, okolnost, že plazma určená k průmyslovému využití může být teoreticky předmětem přímého terapeutického využití, nemůže znamenat, a to i kdyby byla prokázána, že se na tuto plazmu musí vztahovat režim osvobození od daně stanovený s cílem omezit cenu pouze u plazmy skutečně určené pro přímé terapeutické využití.
- 38 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru však vyplývá, že plazma, o kterou jde ve věci v původním řízení, není určena pro účely péče o zdraví či terapeutické účely, ale výhradně pro farmaceutické účely.
- 39 Za těchto podmínek se na takovou plazmu nemůže vztahovat osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112.
- 40 S ohledem na výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět, že čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že dodání lidské krve, která jsou členské státy povinny osvobodit od daně na základě tohoto ustanovení, nezahrnují dodání plazmy získané z lidské krve, pokud tato plazma není určena k přímému terapeutickému využití, ale výlučně k výrobě léčivých přípravků.

K nákladům řízení

- 41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 132 odst. 1 písm. d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že dodání lidské krve, která jsou členské státy povinny osvobodit od daně na základě tohoto ustanovení, nezahrnují dodání plazmy získané z lidské krve, pokud tato plazma není určena k přímému terapeutickému využití, ale výlučně k výrobě léčivých přípravků.

Podpisy.