



Zbierka súdnych rozhodnutí

Rozsudok Súdneho dvora (tretia komora) z 5. októbra 2016 TYPEDENOTENONPREVU Jazyk konania: nemčina.

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania
Daň z pridanej hodnoty
Smernica 2006/112/ES
Oslobodenie od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu
Článok 132 ods. 1 písm. d)
Dodanie ľudských orgánov, ľudskej krvi a materského mlieka
Rozsah
Spracovaná plazma získaná z ľudskej krvi určená na priemyselné účely“

Vo veci C-412/15, ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hessisches Finanzgericht (Hesenský finančný súd, Nemecko) z 24. marca 2015 a doručený Súdnemu dvoru 28. júla 2015, ktorý súvisí s konaním: TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

proti Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,

SÚDNY DVOR (tretia komora), v zložení: predseda tretej komory L. Bay Larsen, sudcovia D. Šváby, J. Malenovský (spravodajca), M. Safjan a M. Vilaras, generálny advokát: N. Wahl, tajomník: C. Strömholm, referentka, so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 28. apríla 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili: TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, v zastúpení: T. Dennisen a T. Otto, Rechtsanwälte, ako aj U. Prinz, Steuerberater, nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, J. Möller a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia, maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér, G. Koós a M. Bóra, splnomocnení zástupcovia, Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a B.-R. Killmann, splnomocnení zástupcovia, po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 2. júna 2016,

vyhlásil tento Rozsudok
1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 132 ods. 1 písm. d) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).
2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (ďalej len „TMD“), ktorá prevádzkuje centrum pre darovanie krvi v Nemecku, a Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (Daňový úrad Kassel, Nemecko, ďalej len „daňový úrad“) z dôvodu zdanenia dodávok plazmy určenej na výrobu liekov uskutočnených spoločnosťou TMD daňou z pridanej hodnoty (DPH).
Právny rámec
Právo Únie
3 Článok 2 smernice 2006/112 stanovuje: „1. DPH podliehajú tieto transakcie: ... c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká; ...“
4 Hlava IX tejto smernice, nazvaná „Oslobodenie od dane“, obsahuje najmä kapitolu 2 týkajúcu sa „Oslobodenia od dane pri určitých činnostiach verejného záujmu“ a kapitolu 4, nazvanú „Oslobodenie od dane pri transakciách v rámci Spoločenstva“.
5 Článok 132 ods. 1 uvedenej smernice, ktorý patrí do tejto kapitoly 2, stanovuje: „Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie: ... b) hospitalizáciu a zdravotnú starostlivosť a s ňou úzko súvisiace činnosti, ktoré vykonávajú subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom, alebo nemocničné zariadenia, liečebné a diagnostické strediská a iné riadne uznané zariadenia podobnej povahy, a to za sociálnych podmienok porovnateľných s podmienkami platnými pre subjekty, ktoré sa spravujú verejným právom; c) poskytovanie zdravotnej starostlivosti pri vykonávaní lekárskejších a zdravotníckych povolání definovaných príslušným členským štátom; d) dodanie ľudských orgánov, ľudskej krvi a materského mlieka; e) služby poskytované zubnými technikmi pri výkone ich profesie, ako aj dodanie zubných protéz zubnými lekármi a zubnými technikmi; ...“
Nemecké právo
6 § 4 bod 17 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje: „Z plnení, na ktoré sa vzťahuje § 1 ods. 1 bod 1, sú od dane oslobodené: ... a) dodanie

ľudských orgánov, ľudskej krvi a materského mlieka;“7§ 15 UStG upravuje právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe. V znení uplatniteľnom na spor vo veci samej stanovuje:„1.Podnikateľ môže odpočítať tieto sumy dane zaplatené na vstupe:(1)zo zákona splatnú daň za dodávky a ďalšie plnenia, ktoré iný podnikateľ uskutočnil pre potreby jeho podniku...2.Z odpočítania dane na vstupe je vylúčená daň za dodania, dovoz a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, ako aj za iné plnenia, ktoré podnikateľ používa na uskutočňovanie nasledujúcich plnení:(1)plnenia oslobodené od dane;...3. Vylúčenie odpočtu dane na vstupe uvedeného v odseku 2 sa neuplatní, ak plnenia(1)v prípadoch uvedených v ods. 2 prvej vete bode 1,a)sú oslobodené od dane podľa § 4 bodov 1 až 7, ...“Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky8TMD prevádzkuje centrum pre darovanie krvi. Jej činnosť spočíva v odbere krvnej plazmy technicko-chemickým postupom od darcov a jej zmiešaní s antikoagulačným roztokom, ktorý okrem iného obsahuje citrát sodný. Táto zmes sa následne spracuje v centrifúge, aby sa z nej získali niektoré zložky. Tieto zložky sa potom dodajú zmrazené farmaceutickým spoločnostiam.9V rámci svojej činnosti TMD dodávala takýto typ plazmy spoločnosti X AG so sídlom vo Švajčiarsku. Táto spoločnosť si dodávku plazmy vyzdvihla v spoločnosti TMD a prepravila ju do svojich výrobní v ostatných členských štátoch Únie na účely výroby liekov.10TMD sa domnievala, že na plazmu, ktorú dodávala farmaceutickým spoločnostiam, sa nevzťahuje oslobodenie od dane pre dodanie ľudskej krvi. Vo svojom daňovom priznaní k DPH za rok 2008 uplatnila TMD na daňovom úrade odpočítanie DPH na vstupe súvisiacej s týmto dodaním plazmy.11Naopak, daňový úrad sa domnieval, že dodanie plazmy do ostatných členských štátoch Únie je oslobodené od DPH a v dôsledku toho zamietol odpočítanie DPH na vstupe.12TMD vo svojich daňových priznaniach za roky 2009 a 2010, ktoré daňový úrad prijal, odpočítanie dane na vstupe neuplatnila.13TMD požiadala 7. decembra 2012 o opravu stanovenia výšky DPH za obdobie od roku 2008 do roku 2010. Žiadala o uznanie nároku na odpočítanie daní na vstupe súvisiacich s dodaním plazmy. Na odôvodnenie svojej žiadosti uviedla, že sumy dane na vstupe, ktoré teraz požaduje a ktoré súvisia s dodaním plazmy v rámci Spoločenstva, nie sú v zmysle § 4 bodu 17 písm. a) UStG oslobodené od dane, pretože podľa tejto spoločnosti ide v skutočnosti o dodanie „zdrojovej“ plazmy farmaceutickým spoločnostiam na frakcionáciu a následnú výrobu liekov.14Daňový úrad zamietol žiadosť o opravu rozhodnutím zo 7. mája 2013, proti ktorému sa TMD odvolala na vnútroštátny súd.15TMD na odôvodnenie svojej žaloby uvádza, že dodanie plazmy na výrobu liekov nepredstavuje dodanie ľudskej krvi v zmysle § 4 bodu 17 písm. a) UStG, resp. článku 132 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112.16Za týchto okolností Hessisches Finanzgericht (Hesenský finančný súd, Nemecko) rozhodol konanie prerušiť a Súdnemu dvoru položiť tieto prejudiciálne otázky:„1.Má sa článok 132 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že dodanie ľudskej krvi zahŕňa aj dodanie plazmy, ktorá sa získava z ľudskej krvi?2.V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, platí to aj pre plazmu, ktorá nie je určená priamo na liečebné účely, ale výlučne na výrobu liekov?3.V prípade zápornej odpovede na druhú otázku, je z hľadiska zatriedenia plazmy ako ‚krvi‘ rozhodujúci výlučne stanovený účel alebo aj teoreticky existujúca možnosť využitia plazmy?“O návrhu na opätovné otvorenie ústnej časti konania17Listom z 13. júna 2016 TMD požiadala o opätovné otvorenie ústnej časti konania z toho dôvodu, že návrhy generálneho advokáta obsahujú v bode 49 objektívnu chybu.18V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Štatút Súdného dvora Európskej únie a Rokovací poriadok Súdného dvora neupravujú možnosť účastníkov konania podať pripomienky v reakcii na návrhy prednesené generálnym advokátom (uznesenie zo 4. februára 2000, Emesa Sugar, C-17/98, EU:C:2000:69, bod 2, a rozsudok zo 6. septembra 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, bod 29).19Je pravda, že z článku 83 rokovacieho poriadku vyplýva, že Súdny dvor môže kedykoľvek po vypočutí generálneho advokáta rozhodnúť o začatí alebo opätovnom začatí ústnej časti konania, najmä ak usúdi, že nemá dostatok informácií, alebo ak účastník konania uviedol po skončení tejto časti konania novú skutočnosť, ktorá môže mať rozhodujúci vplyv na rozhodnutie Súdného dvora, alebo ak sa má vo veci rozhodnúť na základe tvrdenia, o ktorom sa nemali možnosť vyjadriť účastníci konania.20Súdny dvor sa však domnieva, že po vypočutí generálneho advokáta má dostatok informácií na rozhodnutie v prejednávanej veci.21S ohľadom na vyššie uvedené úvahy sa Súdny dvor domnieva, že nie je potrebné nariadiť opätovné začatie ústnej časti konania. O prejudiciálnych otázkach22Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, v podstate pýta, či sa má článok 132 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že dodanie ľudskej krvi, ktoré sú členské štáty povinné na základe tohto ustanovenia oslobodiť od dane, zahŕňa aj dodanie plazmy získanej z ľudskej krvi, ak táto plazma nie je určená priamo na liečebné

účely, ale výlučne na výrobu liekov.²³ Podľa článku 132 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112 členské štáty oslobodia od dane dodanie ľudských orgánov, ľudskej krvi a materského mlieka.²⁴ Na úvod je potrebné pripomenúť, že z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pojmy uvedené v tomto článku 132 predstavujú autonómne pojmy práva Únie, ktorých účelom je zabrániť rozdielnostiam pri uplatňovaní režimu DPH v jednotlivých členských štátoch (rozsudok z 26. februára 2015, VDP Dental Laboratory a i., C-144/13, C-154/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 44).²⁵ Pojem „ľudská krv“ uvedený v článku 132 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112 však v tejto smernici definovaný nie je.²⁶ Za týchto podmienok sa určenie významu a rozsahu tohto pojmu musí zistiť podľa ich obvyklého významu pri súčasnom zohľadnení súvislostí, v ktorých sa používajú, ako aj pri zohľadnení účelu sledovaného právnou úpravou, v ktorej sa nachádzajú (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. októbra 2012, Ketelä, C-592/11, EU:C:2012:673, bod 51 a citovanú judikatúru).²⁷ Pokiaľ ide o obvyklý význam, možno uviesť, že pojem „ľudská krv“ odkazuje na jednu časť ľudskeho tela zloženú z viacerých neautonómnych a vzájomne sa dopĺňajúcich zložiek, ktorých synergické pôsobenie umožňuje prekrvovať všetky orgány a tkanivá.²⁸ Jednou z týchto vzájomne sa dopĺňajúcich zložiek je plazma, teda roztok, ktorý prenáša ďalšie zložky ľudskej krvi po celom tele.²⁹ Pokiaľ ide o všeobecný kontext, treba najskôr pripomenúť, že podľa článku 3 ods. 2 písm. c) Charty základných práv Európskej únie je zakázané využívať ľudské telo a jeho časti ako také na dosiahnutie zisku.³⁰ Ďalej, čo sa týka oslobodení upravených v článku 132 ods. 1 smernice 2006/112, je potrebné pripomenúť, že tento článok má za cieľ oslobodiť určité činnosti vo verejnom záujme od DPH s cieľom uľahčiť prístup k určitým službám a dodanie určitých tovarov tým, že zamedzuje dodatočným nákladom, ktoré by vyplývali z ich zdanenia DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. februára 2015, VDP Dental Laboratory a i., C-144/13, C-154/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, body 43 a 45, ako aj citovanú judikatúru).³¹ Pokiaľ ide napokon o článok 132 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112, treba uviesť, že toto ustanovenie sa podobne ako písmená b), c) a e) toho istého odseku týka plnení, ktoré priamo súvisia so zdravotnou starostlivosťou alebo majú liečebný účel.³² Vzhľadom na to je potrebné chápať oslobodenie dodania ľudskej krvi uvedené v článku 132 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112 tak, že má zabezpečiť, aby sa dodanie zdravotníckych výrobkov, ktoré prispievajú k zdravotnej starostlivosti alebo majú liečebný účel, nestalo nedostupným z dôvodu zvýšených nákladov na tieto výrobky, ak by ich dodanie podliehalo DPH (pozri analogicky rozsudok z 26. februára 2015, Dental Laboratory a i., C-144/13, C-154/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 46, ako aj citovanú judikatúru).³³ S ohľadom na vyššie uvedené sa na dodanie ľudskej krvi, vrátane dodania plazmy, ktorá je jednou z jej zložiek, vzťahuje oslobodenie stanovené v článku 132 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112, len keď je toto dodanie priamo spojené s činnosťami vo verejnom záujme, to znamená so zdravotnou starostlivosťou alebo má liečebný účel.³⁴ Takisto treba pripomenúť, že výrazy použité na označenie oslobodení od dane uvedené v článku 132 smernice 2006/112 sa majú vykladať doslovne, keďže tieto oslobodenia predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční za protihodnotu (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 28. júla 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, bod 23, ako aj z 22. októbra 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, bod 34 a citovanú judikatúru).³⁵ Z toho vyplýva, že oslobodenie od dane uvedené v článku 132 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112 sa naopak nemôže vzťahovať na takzvanú „priemyselnú“ plazmu, teda plazmu, ktorej dodanie priamo neprispieva k činnostiam vo verejnom záujme, lebo je určená na použitie v priemyselnej výrobe, najmä na výrobu liekov.³⁶ V dôsledku toho sa oslobodenie od dane stanovené v článku 132 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112 vzťahuje len na plazmu skutočne určenú na priame liečebné využitie.³⁷ Vzhľadom na to, že podmienkou pre uplatnenie tohto oslobodenia je, že plazma je použitá na určitý druh činnosti vo verejnom záujme, okolnosť, že sa preukáže, že plazma určená na priemyselné využitie môže byť teoreticky predmetom priameho lekárskeho využitia, nemôže znamenať, že sa na ňu musí vzťahovať režim oslobodenia od dane stanovený s cieľom obmedziť cenu iba v prípade plazmy skutočne určenej na priame lekárske využitie.³⁸ Zo spisu predloženého Súdneho dvora vyplýva, že plazma, o ktorú ide vo veci samej, nie je určená na zdravotnú starostlivosť alebo liečebné účely, ale výlučne na farmaceutické účely.³⁹ Za týchto podmienok sa na takúto plazmu nemôže vzťahovať článok 132 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112.⁴⁰ Vzhľadom na uvedené je potrebné na prejudiciálne otázky odpovedať tak, že článok 132 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že dodanie ľudskej krvi, ktoré sú členské štáty povinné na základe tohto ustanovenia oslobodiť od dane, nezahŕňa dodanie plazmy, ktorá sa získava z ľudskej krvi, ak táto plazma nie je určená na

liečebné účely, ale výlučne na výrobu liekov. O trovách⁴¹ Vzhľadom na to, že konanie má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené. Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto: Článok 132 ods. 1 písm. d) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že dodanie ľudskej krvi, ktoré sú členské štáty povinné na základe tohto ustanovenia oslobodiť od dane, nezahŕňa dodanie plazmy, ktorá sa získava z ľudskej krvi, ak táto plazma nie je určená na liečebné účely, ale výlučne na výrobu liekov.

Podpisy