Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NIELSE WAHLA
přednesené dne 2. června 2016 [1]

Věc C-412/15

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH
proti
Finanzamt Kassel II – Hofgeismar

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hessisches Finanzgericht (finanční soud, Hesensko, Německo)]

„Daň z přidané hodnoty — Odpočty — Článek 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH — ‚Krev' — Dodání krevní plazmy k výrobě léčivých přípravků"

1. Podstatou probíhajícího řízení je následující otázka: je dodání krevní plazmy k výrobě léčivých přípravků plněním osvobozeným od DPH?

2. Pro rozhodnutí o této otázce bude Soudní dvůr zaprvé muset definovat pojem „krev" ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH [2] a zadruhé posoudit, zda by měl být činěn podle tohoto ustanovení rozdíl mezi plazmou určenou pro terapeutické účely a plazmou určenou k výrobě léčivých přípravků.

I – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

3. Článek 132 směrnice o DPH stanoví:

„1. 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;

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

d) dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka;

e) poskytnutí služeb zubními techniky při výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními techniky;

[…]“

B – *Vnitrostátní právo*

4. Ustanovení § 4 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) stanoví:

„Z plnění spadajících pod § 1 odst. 1 bod 1 jsou osvobozena:

[…]

1 b) dodání zboží uvnitř Společenství […]

[…]

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

5. Ustanovení § 15 UStG stanoví:

„1) Podnikatel může odečíst tyto částky daně zaplacené na vstupu:

1. daň dlužnou ze zákona za dodávky a jiná plnění, které byly provedeny jiným podnikatelem ve prospěch jeho podniku. […]

2) Z odpočtu daně zaplacené na vstupu je vyloučena daň 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) K vyloučení odpočtu daně zaplacené na vstupu podle odstavce 2 nedojde, pokud jsou plnění:

1. v případech uvedených v odstavci 2 první větě bodu 1

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

6. Oddíl 4.17.1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (vyhláška o uplatňování daně z obratu, dále jen „UStAE“) stanoví:

„1) K lidské krvi patří následující produkty: konzervy s čerstvou krví, konzervy s úplnou krví, konzervy s krevním sérem a plazmou, krevní konzervy s heparinem a konzervy s buněčnými složkami krve.

2) Osvobození se nevztahuje na plazmové přípravky vyrobené ze směsí z lidské krevní plazmy. Tato položka zahrnuje zejména: přípravky s určitým faktorem srážení, lidský albumin, fibrinogen, imunoglobulin.“

II – **Skutkový stav, řízení a předběžné otázky**

7. TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (dále jen „TMD“) provozuje středisko dárců krve. V rámci své činnosti dodávala krevní plazmu za účelem výroby léčivých přípravků společnosti X AG se sídlem ve Švýcarsku, která plazmu u TMD vyzvedávala a odvážela ji do svých výroben na ostatním území Evropské unie.

8. V přiznání k dani z obratu za rok 2008 podaném u Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (dále jen „Finanzamt“) odečetla TMD daň zaplacenou na vstupu související s těmito dodáními. Finanzamt nicméně odpočet daně zaplacené na vstupu odmítl s odůvodněním, že dodání krevní plazmy na ostatní území Unie jsou osvobozena od daně jak podle § 4 odst. 1 písm. b) UStG jako dodání uvnitř Unie, tak i podle § 4 odst. 17 písm. a) UStG jako dodání krve. Finanzamt tedy dospěl k závěru, že odpočtu daně zaplacené na vstupu brání § 15 odst. 2 UStG.

9. V daňových přiznáních za roky 2009 a 2010, která Finanzamt akceptoval, TMD daň zaplacenou na vstupu neodečetla.

10. Dne 7. prosince 2012 požádala TMD o změnu platebních výměrů na daň z obratu za roky 2008 až 2010, které mohly být přezkoumány. Navrhovala uznání daní zaplacených na vstupu v souvislosti s dodáním plazmy. V odůvodnění svého návrhu tvrdila, že dodání krevní plazmy uvnitř Unie související s nyní uplatňovanými částkami daně zaplacené na vstupu nejsou osvobozena od daně podle § 4 odst. 17 písm. a) UStG, neboť se zde jedná o dodání tzv. zdrojové plazmy farmaceutickým společnostem k frakcionaci a následné výrobě léčivých přípravků. To má za důsledek, že osvobození od daně je v tomto ohledu založeno výlučně na § 4 odst. 1 písm. b) UstG, a odpočet daně zaplacené na vstupu je tudíž nutné povolit.

11. Rozhodnutím ze dne 7. května 2013 Finanzamt návrhy na změnu zamítl. TMD poté podala k předkládajícímu soudu žalobu, ve které se domáhala, aby byla Finanzamt uložena povinnost ke změně platebních výměrů.

12. K odůvodnění své žaloby TMD tvrdila, že dodání krevní plazmy k výrobě léčivých přípravků nepředstavuje dodání krve ve smyslu § 4 odst. 17 písm. a) UStG nebo čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. Finanzamt odmítá argumenty předložené TMD a tvrdí, že jeho výklad práva odpovídá taktéž znění oddílu 4.17.1 UStAE.

13. Za těchto podmínek se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

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

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Platí to i pro krevní plazmu, která není přímo určena k terapeutickým účelům, ale výlučně k výrobě léčivých přípravků?

3) V případě záporné odpovědi na druhou otázku: Záleží při zatřídění pod krev pouze na přijatém účelovém určení nebo i na teoreticky existující možnosti použití krevní plazmy?“

14. Písemná vyjádření v probíhajícím řízení předložily TMD, německá a maďarská vláda a Komise. TMD, německá vláda, jakož i Komise přednesly rovněž ústní vyjádření na jednání, které se konalo dne 28. dubna 2016.

III – **K předběžným otázkám**

A – *První otázka*

15. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda výraz „krev“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH zahrnuje krevní plazmu získanou z lidské krve.

16. TMD zastává stanovisko, že na otázku by mělo být odpovězeno záporně, kdežto německá a maďarská vláda a Komise jsou toho názoru, že by na ni mělo být odpovězeno kladně.

17. Úvodem bych chtěl připomenout, že podle ustálené judikatury je cílem sledovaným osvobozeními od daně stanovenými v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH usnadnit přístup k některým službám, jakož i dodání určitého zboží a zabránit vyšším cenám, které by byly důsledkem jejich zatížení DPH. Uvedená osvobození od daně představují autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zamezit rozdílům při uplatňování režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy [3].

18. Osvobození od daně v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládána striktně vzhledem k tomu, že představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani za protiplnění. Jejich výklad však musí být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními od daně a splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo striktního výkladu neznamená, že by uvedená osvobození od daně mohla být vykládána způsobem, který by vyloučil účinky těchto osvobození [4].

19. V tomto kontextu existuje řada důvodů, proč souhlasím s výkladem čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH navrženým německou a maďarskou vládou a Komisí.

20. Úvodem podotýkám, že směrnice o DPH nedefinuje ani pojem „krev“, ani další z pojmů uvedených v čl. 132 odst. 1 písm. d) („lidské orgány“ a „mateřské mléko“). Ani Soudní dvůr neměl dosud příležitost poskytnout vodítko k těmto pojmům. Je nicméně jasné, že se jim musí dostat autonomního a jednotného výkladu, který je vlastní unijním pravidlům o DPH [5].

21. Pokud jde o dodání výrobků a služeb uvedených v čl. 132 odst. 1 písm. b) a c) směrnice o DPH, Soudní dvůr rozhodl, že cíl jejich osvobození od daně spočívá ve snižování nákladů na lékařskou péči a zajištění toho, aby tato péče byla pro jednotlivce dostupnější [6]. Konečným cílem těchto osvobození od daně je tedy zaručit, že se dodání výrobků nebo služeb uvedených v tomto ustanovení nestane méně dostupným z důvodu zvýšení cen, ke kterému by došlo v případě, že by jejich dodání podléhalo DPH [7].

22. Domnívám se, že stejný zájem se do určité míry skrývá i za osvobozeními od daně stanovenými pro dodání položek uvedených v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. Úmyslem unijního normotvůrce tedy bylo zabránit zvýšení cen za určité druhy zdravotní péče, které zahrnují dodání částí lidského těla nebo jeho derivátů.

23. S přihlédnutím k výše uvedenému musí pojem „krev“ zahrnovat i krevní složky, jako je plazma.

3 — 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 44).

4 — Viz rozsudek ze dne 12. března 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, bod 17 a citovaná judikatura).

5 — Obdobně viz rozsudek ze dne 3. června 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, bod 22).

6 — Viz rozsudek ze dne 13. března 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, bod 28).

7 — 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, bod 46 a citovaná judikatura).

24. Neměli bychom v tomto kontextu opomenout, že – jak zdůraznila německá vláda a Komise – k dodání úplné krve dochází v současné době relativně výjimečně. I plnění provedená za terapeutickými účely převážně zahrnují dodání krevních složek, jako je plazma. Unijní normotvůrce si musel být při přijetí přepracovaného znění směrnice o DPH v roce 2006 této skutečnosti vědom. Výklad navržený TMD, který není ani zdaleka restriktivním výkladem tohoto ustanovení, by naopak vedl k velmi významnému omezení působnosti osvobození od daně stanoveného pro dodání krve v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. Takový výklad by tudíž značně zmařil cíl sledovaný normotvůrcem.

25. Existují navíc další důvody, proč by výklad výrazu „krev“ ve smyslu, že nezahrnuje krevní složky, vedl k důsledkům, které jsou v rozporu s cílem sledovaným normotvůrcem. Zaprvé náklady nemocnic a zařízení podobné povahy, které používají krevní plazmu pro terapeutické účely, by se zjevně zvýšily. Zadruhé, zatímco použití úplné krve by bylo osvobozeno od daně, použití jedné či několika krevních složek by osvobozeno nebylo. Cena dodání úplné krve pacientovi, který potřebuje transfuzi, by byla poměrně nižší než cena transfuze zahrnující pouze plazmu nebo krevní destičky. Podle mého názoru takový výsledek nemohl normotvůrce zamýšlet.

26. Navíc, jak uvádí předkládající soud, tento výklad je rovněž potvrzen skutečností, že na svém 99. zasedání dne 3. července 2013 poradní výbor pro daň z přidané hodnoty (dále jen „výbor pro DPH“) dospěl takřka jednohlasně k názoru, že dodání „krve“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH zahrnuje kromě dodání úplné krve i dodání jednotlivých krevních složek, jako je krevní plazma nebo krevní buňky lidského původu. Vodítka vydaná výborem pro DPH sice představují pouze názory poradního výboru, nikoli oficiální výklad unijního práva, a nejsou tudíž závazná, avšak lze je použít jako pomůcku k výkladu [8].

27. Je pravda – jak rovněž zdůrazňuje předkládající soud – že kromě směrnice 2009/132/ES [9] rozlišují mezi „krví“ a „plazmou“ i jiné unijní právní předpisy. Nicméně nevidím, jak by se to mohlo dotknout této analýzy: různé právní předpisy se mohou týkat rozdílných záležitostí a sledovat rozdílné cíle [10]. Stejný výraz obsažený ve dvou nebo více právních předpisech může mít rozdílný význam. V každém případě, jak správně uvádí Komise, ani právní předpisy, na které odkazuje TMD v projednávané věci, nepodřizují úplnou krev a krevní plazmu skutečně odlišným právním režimům.

28. Zaprvé čl. 2 odst. 1 směrnice 2002/98/ES [11] odkazuje na krev a krevní složky proto, aby bylo jasné, že se jakostní a bezpečnostní standardy v této směrnici použijí na obojí. Navíc rozdíl mezi lidskou krví a krevní plazmou obsažený v kombinované nomenklatuře [12] slouží pouze ke statistickým účelům. Ve skutečnosti jsou všechny výrobky uvedené v podpoložce 3002 (včetně lidské krve a krevní plazmy) osvobozeny od cla [13].

29. Skutečnost, že úplná krev a krevní plazma jsou v současné době osvobozeny od cla, je další podporou pro stanovisko, že by měly být obě osvobozeny i od DPH.

8 — Viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, body 46 až 51).

9 — Směrnice Rady ze dne 19. října 2009, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/ES, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu (Úř. věst. 2009, L 292, s. 5). K této směrnici viz níže body 36 až 38 tohoto stanoviska.

10 — V tomto smyslu obdobně viz rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Španělsko (C-360/11, EU:C:2013:17, bod 66).

11 — Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 27. ledna 2003, kterou se stanoví standardy jakosti a bezpečnosti pro odběr, vyšetření, zpracování, skladování a distribuci lidské krve a krevních složek a kterou se mění směrnice 2001/83/ES (Úř. věst. 2003, L 33, s. 30).

12 — Příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úř. věst. 1987, L 256, s. 1; Zvl. vyd. 02/02, s. 382), v pozměněném znění.

13 — Mimochodem, jedná se o další skutečnost, která podle mého názoru podporuje to, aby s lidskou krví a krevní plazmou bylo zacházeno stejně i v rámci směrnice o DPH.

30. Z těchto důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na první předběžnou otázku v tom smyslu, že na základě správného výkladu čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH výraz „krev“ zahrnuje krevní plazmu získanou z lidské krve.

B – *Druhá otázka*

31. S ohledem na navrženou odpověď na první otázku je třeba rovněž odpovědět na druhou položenou otázku. Podstatou druhé otázky Hessisches Finanzgericht (finanční soud, Hesensko) je, zda pojem „krev“ zahrnuje i krevní plazmu, která není určena k terapeutickým účelům, ale výlučně k výrobě léčivých přípravků.

32. TMD se opět domnívá, že na tuto otázku by mělo být odpovězeno záporně, kdežto německá a maďarská vláda, jakož i Komise jsou toho názoru, že by na ni mělo být odpovězeno kladně.

33. Rovněž v této otázce souhlasím s výkladem čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH navrženým posledně uvedenými.

34. Podotýkám, že tam, kde má čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH za cíl omezit v něm uvedená osvobození od daně na určité druhy plnění — například dodání ze strany některých subjektů [14] nebo entit [15], určitým příjemcům [16], pro určité účely [17] nebo za určitých podmínek [18] — je to výslovně uvedeno. Naopak v písmeni d) tohoto ustanovení jsou osvobozená plnění popsána šířeji a nejsou předmětem žádného upřesnění nebo omezení. Článek 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH jednoznačně stanoví, že mezi plněními, která mají být osvobozena od daně členskými státy, jsou „dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka“.

35. Zdá se, že z toho vyplývá, že dodání krve (nebo jejích složek) je třeba osvobodit od DPH bez ohledu na konečné použití krve nebo účel dodání. Pokud by byl úmysl normotvůrce jiný, pravděpodobně by použil výslovnější a propracovanější ustanovení [19], tak jak to učinil u všech ostatních případů osvobození od daně stanovených v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH.

36. TMD nicméně tvrdí, že z článků 37 až 39 směrnice 2009/132 lze *a contrario* dovodit, že pro účely čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH by se měla plazma terapeutická a plazma průmyslová odlišovat. Podle článků 37 až 39 směrnice 2009/132 je dovoz léčebných látek lidského původu (které zahrnují lidskou krev a její deriváty) osvobozen od DPH. TMD je toho názoru, že pokud by dané výrobky byly osvobozeny již podle čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, neexistoval by žádný důvod výslovně uvádět lidskou krev a zvláště její deriváty.

37. Tento argument mne nepřesvědčuje. Zaprvé je třeba zdůraznit, že směrnice 2009/132 je kodifikací a revizí dřívější směrnice (směrnice 83/181/EHS [20]), která byla v mezidobí několikrát změněna [21]. Výslovný odkaz na krev a její deriváty lze vysvětlit skutečností, že když byla směrnice 83/181 přijata, krev a krevní složky podléhaly různým clům. Tato skutečnost není jen pouhým nepatrným detailem: jedním z klíčových cílů tehdejší směrnice 83/181 a nynější směrnice 2009/132 je právě dosáhnout

14 — Článek 132 písm. e), f) a j) směrnice o DPH.

15 — Článek 132 písm. a), b), g), h), i), k), l), m), n), o), p) a q) směrnice o DPH.

16 — Článek 132 písm. f), l), m) a p) směrnice o DPH.

17 — Článek 132 písm. f) a k) směrnice o DPH.

18 — Článek 132 písm. f), l) a o) směrnice o DPH.

19 — Obdobně viz rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 29).

20 — Směrnice Rady ze dne 28. března 1983, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 14 odst. 1 písm. d) směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu (Úř. věst. 1983, L 105, s. 38; Zvl. vyd. 09/01, s. 91).

21 — Viz zejména bod 1 odůvodnění směrnice 2009/132.

maximálně možného stupně jednotnosti mezi systémem cel a systémem DPH. V tomto kontextu je třeba mít na paměti, že směrnice 2009/132 se týká výlučně osvobození dovozu do Unie, kdežto článek 132 směrnice o DPH je jedním z obecných ustanovení o osvobození od daně, a týká se tedy plnění uvnitř Společenství i dovozu.

38. Zadruhé články 37 až 39 směrnice 2009/132 nemohou mít na výklad článku 132 směrnice o DPH žádný vliv. Článek 37 odst. 1 směrnice 2009/132 výslovně stanoví, že se použije „[a]niž jsou dotčena osvobození podle čl. 143 písm. a) směrnice 2006/112/ES“. Posledně uvedené ustanovení stanoví, že členské státy osvobodí od daně „konečný dovoz zboží, jehož dodání osobami povinnými k dani je na jejich území za všech okolností osvobozeno od daně“. To zjevně pokrývá i plnění, jako jsou plnění zahrnující dodání krve, která jsou od daně osvobozena podle článku 132 směrnice o DPH. Velmi zjednodušeně řečeno proto nelze čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vykládat s přihlédnutím k článkům 37 až 39 směrnice 2009/132, natož se domnívat, že byl tento článek uvedenými ustanoveními pozměněn. Z důvodu odlišné působnosti a cílů těchto dvou právních předpisů je nejen možné ale i logické, že se jejich ustanovení do určité míry překrývají.

39. TMD rovněž tvrdí, že pokud by čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musel být vykládán tak, že zahrnuje rovněž dodání krevní plazmy k výrobě léčivých přípravků, konečná cena těchto léčivých přípravků by se nevyhnutelně zvýšila. To by bylo v rozporu s cílem, který sleduje dotčené ustanovení a kterým je snížit náklady v odvětví zdravotnické péče.

40. Musím připustit, že tento argument má určitou váhu. Zdá se mi jasné, že v určitých případech bude mít dotčené osvobození od daně – jak jej vykládají ostatní zúčastnění, kteří v probíhajícím řízení předložili vyjádření – *nepřímo* za následek zvýšení ceny léčivých přípravků vyrobených na bázi krve nebo jejích složek. Důvodem je skutečnost, že takový podnik jako TMD nemůže provést odpočet DPH zaplacené z výrobků nebo služeb nakoupených za účelem provozování svého podnikání od DPH, která by podle jeho názoru měla být vybrána z plazmy, kterou dodává farmaceutickým společnostem. Jelikož jsou jeho interní náklady vyšší, protože nelze provést odpočty, daný podnik může být nucen k tomu, aby plazmu prodával za vyšší ceny, což se může dotknout konečné ceny z ní vyrobených léčivých přípravků. Za jinak stejných okolností osvobození plazmy od DPH pravděpodobně může zvýšit cenu daných přípravků.

41. Nicméně není jasné, zda dané zvýšení ceny léčivých přípravků, jejichž složku tvoří krevní plazma, může být podstatné. Uvedená cena totiž bude v konečném výsledku ovlivněna řadou faktorů, přičemž cena složek přípravku je pouze jedním z nich. Na cenu budou mít rovněž vliv zvláštní vlastnosti trhu, jako je existence (nebo neexistence) konkurenčních výrobků, základní zákon nabídky a poptávky a možná omezení plynoucí z právních předpisů o stanovování cen léčivých přípravků (které existují v mnoha členských státech).

42. V tomto kontextu se zdá být klíčovou skutečností, že všichni dodavatelé krevní plazmy (a všichni výrobci léčivých přípravků, které vyžadují krevní plazmu jako složku) by měli být schopni soutěžit na rovném základě. Tak tomu jednoznačně bude po vydání rozsudku v tomto řízení, jelikož výklad, který Soudní dvůr přijme k výrazu „krev“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH v této věci, bude závazný pro všechny daňové orgány členských států.

43. V každém případě, jak zdůraznila německá vláda, skutečnost, že snížení nákladů některých výrobků nebo služeb osvobozením jejich dodání od DPH může zvýšit provozní náklady osoby povinné k dani, se zdá být systému DPH přijatému normotvůrcem vlastní [22]. Je nevyhnutelné, že pro osoby povinné k dani mohou být operace, jejichž předmětem jsou plnění týkající se výrobků nebo služeb osvobozených od DPH, méně výhodné kvůli způsobu fungování systému DPH.

22 — Viz rovněž stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, bod 96).

44. Normotvůrce si byl vědom zvláštní situace podniků, které musí uskutečňovat operace týkající se zdanitelných i nezdanitelných plnění, a přijal za tímto účelem zvláštní pravidla. Konkrétně článek 169 směrnice o DPH stanoví v určitých případech možnost odečíst od DPH, kterou musí osoba povinná k dani zaplatit, DPH vybíranou ze zboží nebo služeb, které jsou použity pro plnění, která jsou od daně osvobozena. Normotvůrce se však rozhodl omezit použitelnost těchto pravidel pouze na určité situace nebo plnění.

45. Proto skutečnost, že osvobozená plnění, která jsou předmětem operací uskutečňovaných TMD, nezakládají podle směrnice o DPH nárok na odpočet a že tato situace může vést za určitých okolností ke zvýšení ceny lékařské péče, nemůže vést k výkladu tohoto ustanovení způsobem, který se zdá v rozporu s jeho zněním. Argument podobný argumentu předloženému v projednávané věci TMD byl totiž již zamítnut právě ze stejného důvodu Soudním dvorem v prvním případě VDP Dental Laboratory [23]. V každém případě není věcí Soudního dvora, ale normotvůrce, aby se zabýval legislativní mezerou v systému osvobození od daně týkající se výrobků a služeb souvisejících se zdravotní péčí [24].

46. V tomto ohledu je třeba rovněž připomenout, že Soudní dvůr ustáleně rozhoduje, že kromě drobných dodávek zboží, které jsou striktně nezbytné v okamžiku poskytování péče, je dodání léků a jiného zboží možné materiálně i hospodářsky oddělit od poskytování služby, a nemůže být tedy od daně osvobozeno na základě čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH [25].

47. Tato judikatura znamená, že i když bylo ústředním cílem, který normotvůrce sledoval některými osvobozeními od daně stanovenými v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH, opravdu snížit cenu lékařské péče, toto snižování nákladů se netýkalo léčivých přípravků. Jinými slovy, normotvůrce se nezabýval úvahami o ceně léčivých přípravků, když přijímal ustanovení čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH.

48. V tomto kontextu je třeba zdůraznit, že krevní plazma zjevně není léčivým přípravkem, ale jak bylo vysvětleno, může být složkou používanou při výrobě těchto přípravků. Plazma určená k terapeutickým účelům, ani plazma určená k průmyslovému využití se nesmíchává s jinou látkou ani se nezpracovává způsobem, při kterém by došlo ke změně jejích základních vlastností. Jediným postupem používaným za účelem získání výrobku je postup nezbytný k oddělení jednotlivých složek krve. Zdá se, že TMD v rámci svého argumentu naznačuje, že jakékoliv zpracování výrobku před jeho dodáním by vedlo k vytvoření nového nebo odlišného výrobku. Tento argument, dovedený do logické krajnosti, může vést k nesmyslným výsledkům. Vedlo by například pouhé zmrazení mateřského mléka pro budoucí kojeneckou výživu ke změně daňového zacházení s tímto mlékem? Znamenala by skutečnost, že lidský orgán může být po vyjmutí naložen do roztoku ke konzervaci pro potřeby skladování a přepravy, že dodání tohoto orgánu bude podléhat DPH?

49. Co je však důležité, stejná krevní plazma může být v zásadě použita jak pro terapeutické účely, tak k výrobě léčivých přípravků. Jak uznává sama TMD, odlišné může být pouze balení, označení a přeprava plazmy (a kontroly prováděné během zpracování), a to v závislosti na uvažovaném využití. Plazma je tudíž od počátku až do tohoto okamžiku při zpracování různými uživateli jedním a týmž produktem.

50. V tomto kontextu jsem toho názoru, že se zdá, že vykládat čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH tak, že zahrnuje krevní plazmu bez ohledu na její uvažované využití, je rovněž ve větším souladu se zásadou daňové neutrality, podle níž nelze s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejné operace, zacházet při vybírání DPH rozdílně [26].

23 — Rozsudek ze dne 14. prosince 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, body 34 až 36).

24 — V tomto smyslu viz stanovisko generální advokátky E. Sharpston ve věci Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2013:618, bod 57).

25 — Viz rozsudek ze dne 13. března 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, bod 33 a citovaná judikatura).

26 — Viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 41 a citovaná judikatura).

51. Navíc, jak uvádí předkládající soud, jelikož se jedná v podstatě o totožný výrobek, nelze vyloučit — alespoň teoreticky — že plazma, která byla původně určena pro terapeutické účely, může být následně použita k průmyslovým účelům. V takovém případě má německá vláda pravdu, když tvrdí, že pokud by daňové orgány měly zacházet s dodáním plazmy odlišně, v závislosti na jejím uvažovaném využití (na základě sdělení příslušného hospodářského subjektu), bylo by uplatňování těchto pravidel nejisté a poměrně těžko zvládnutelné.

52. S přihlédnutím k výše uvedenému je třeba podle mého názoru na druhou otázku odpovědět tak, že výraz „krev“ uvedený v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH zahrnuje rovněž krevní plazmu, která je určena k použití při výrobě léčivých přípravků.

C – *Třetí otázka*

53. Na základě navržené odpovědi na druhou otázku není třeba na třetí předběžnou otázku odpovídat.

IV – **Závěry**

54. Závěrem navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Hessisches Finanzgericht (finanční soud, Hesensko) následovně:

— výraz „krev“ uvedený v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty zahrnuje i dodání krevní plazmy získané z lidské krve;

— uvedený výraz zahrnuje rovněž krevní plazmu, která je určena k použití při výrobě léčivých přípravků.