Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NILS WAHL
prednesené 2. júna 2016 [1]

Vec C-412/15

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Hessisches Finanzgericht (Hesenský finančný súd, Nemecko)]

„Daň z pridanej hodnoty — Odpočty — Článok 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH — Pojem ‚krv' — Dodanie krvnej plazmy na výrobu liekov"

1. Predmetné konanie prináša v podstate túto otázku: je dodanie krvnej plazmy na účely výroby liekov transakciou oslobodenou od DPH?

2. Na to, aby Súdny dvor vyriešil túto otázku, bude musieť najprv vymedziť pojem „krv" v zmysle článku 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH [2] a potom bude musieť preskúmať, či by sa malo podľa tohto ustanovenia rozlišovať medzi plazmou určenou na liečebné účely a plazmou určenou na výrobu liekov.

I – Právny rámec

A – *Právo EÚ*

3. Článok 132 smernice o DPH stanovuje:

„1. 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 lekárskych a zdravotníckych povolaní definovaných príslušným členským štátom;

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

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;

…“

B – *Vnútroštátne právo*

4. § 4 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“) stanovuje:

„V rámci plnení uvedených v § 1 ods. 1 bode 1 tohto zákona sú od dane oslobodené tieto plnenia:

…

1. b) Dodania tovaru v rámci Spoločenstva…

…

17. a) dodanie ľudských orgánov, ľudskej krvi a materského mlieka;“

5. § 15 UStG stanovuje:

„1. Podnikateľ môže odpočítať tieto sumy dane zaplatenej na vstupe:

(1) zo zákona splatnú daň za dodania a iné služby, ktoré v prospech jeho podniku poskytol iný podnikateľ. …

2. Z odpočtu dane na vstupe je vylúčená daň za dodávku, 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 odseku 2 prvej vete bode 1

a) sú oslobodené od dane podľa § 4 bodov 1 až 7. …“

6. Oddiel 4.17.1 Umsatzsteuer- Anwendungserlass (vykonávací výnos k dani z obratu, ďalej len „UStAE“) stanovuje:

„1. K ľudskej krvi patria tieto výrobky: konzervy s čerstvou krvou, konzervy s celou krvou, konzervy so sérom a s plazmou, heparínové krvné konzervy a konzervy bunkových zložiek krvi.

2. Oslobodenie sa nevzťahuje na plazmové prípravky vyrobené z ľudskej krvnej plazmy. Patria k nim predovšetkým: preparáty obsahujúce faktory, ľudský albumín, fibrinogén, imunoglobulíny.“

II – Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

7. Spoločnosť TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (ďalej len „TMD“) prevádzkuje centrum pre darovanie krvi. V rámci svojej činnosti dodávala krvnú plazmu na účely výroby liekov spoločnosti X AG so sídlom vo Švajčiarsku, ktorá si plazmu vyzdvihla v spoločnosti TMD a prepravila ju do svojich výrobní v ostatných častiach územia Európskej únie.

8. Svojím priznaním dane z obratu za rok 2008 uplatnila TMD pri Finanzamte Kassel II Hofgeismar (ďalej len „Finanzamt“) odpočítanie dane na vstupe súvisiacej s týmito dodaniami. Finanzamt však zamietol odpočítanie dane s odôvodnením, že dodania krvnej plazmy na ostatné územia Únie sú oslobodené od dane podľa § 4 bodu 1 písm. b) UStG ako dodania v rámci Únie, ako aj podľa § 4 bodu 17 písm. a) UStG ako dodanie krvi. Finanzamt tak dospel k záveru, že odpočítaniu dane na vstupe bránil § 15 ods. 2 UStG.

9. TMD v daňových priznaniach za roky 2009 a 2010, ktorými sa Finanzamt riadil, odpočítanie dane na vstupe neuplatnila.

10. Dňa 7. decembra 2012 TMD požiadala o zmenu určených výšok dane z obratu za roky 2008 až 2010, na ktoré sa vzťahovala výhrada overenia. Žiadala o uznanie daní na vstupe súvisiacich s dodaním plazmy. V odôvodnení uviedla, že sumy dane na vstupe, ktoré teraz požaduje a ktoré súvisia s dodaním krvnej plazmy v rámci Únie, nie sú v zmysle § 4 bodu 17 písm. a) UStG oslobodené od dane, pretože v tejto súvislosti ide o dodanie tzv. zdrojovej plazmy farmaceutickým firmám na frakcionáciu a následnú výrobu liekov. Z tohto dôvodu sa oslobodenie od dane v tejto súvislosti zakladá výlučne na § 4 bode 1 písm. b) UStG, a preto sa musí priznať odpočítanie dane.

11. Finanzamt rozhodnutím zo 7. mája 2013 žiadosť o zmenu zamietol. TMD preto podala žalobu na vnútroštátny súd s cieľom zaviazať Finanzamt na zmenu daňového posúdenia.

12. TMD na odôvodnenie svojej žaloby uvádza, že dodanie krvnej plazmy na výrobu liekov nepredstavuje dodanie krvi v zmysle § 4 bodu 17 písm. a) UStG, resp. článku 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH. Finanzamt odmieta tvrdenia, ktoré predložila TMD, a uvádza, že jeho výklad práva zodpovedá aj zneniu oddielu 4.17.1 UStAE.

13. Za týchto okolností vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 132 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112/ES vykladať v tom zmysle, že dodanie ľudskej krvi zahŕňa aj dodanie krvnej plazmy, ktorá sa získava z ľudskej krvi?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: Platí to aj pre krvnú 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 ako krvi rozhodujúci výlučne stanovený účel alebo aj teoreticky existujúca možnosť využitia krvnej plazmy?“

14. Písomné pripomienky v predmetnom konaní predložila TMD, nemecká a maďarská vláda a Komisia. TMD, nemecká vláda, ako aj Komisia predniesli aj ústne pripomienky na pojednávaní 28. apríla 2016.

III – Posúdenie prejudiciálnych otázok

A – *Prvá otázka*

15. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či pojem „krv“ v článku 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH zahŕňa krvnú plazma získanú z ľudskej krvi.

16. TMD zastáva názor, že táto otázka by sa mala zodpovedať záporne, zatiaľ čo nemecká a maďarská vláda a Komisia zastávajú názor, že by sa mala zodpovedať kladne.

17. Na úvod by som pripomenul, že podľa ustálenej judikatúry je cieľom výnimiek stanovených v článku 132 ods. 1 smernice o DPH uľahčiť prístup k určitým službám a dodanie určitých tovarov tým, že sa zamedzí dodatočným nákladom, ktoré by vyplývali z ich zdanenia DPH. Uvedené oslobodenia od dane predstavujú autonómne pojmy práva Únie, ktorých účelom je zabrániť rozdielnostiam pri uplatňovaní režimu DPH v jednotlivých členských štátoch.[3]

18. Oslobodenia od dane uvedené v článku 132 ods. 1 smernice o DPH treba vykladať doslovne, pretože predstavujú výnimku zo všeobecnej zásady, že DPH sa má zaplatiť z každého poskytnutia služieb za protihodnotu zdaniteľnou osobou. Ich výklad však musí byť v súlade s cieľmi sledovanými uvedenými oslobodeniami od dane a musí rešpektovať požiadavky zásady daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Pravidlo doslovného výkladu preto neznamená, že by sa tieto oslobodenia od dane mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval ich zamýšľaných účinkov.[4]

19. V tomto kontexte existuje celý rad dôvodov, pre ktoré súhlasím s výkladom článku 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH navrhovaným nemeckou a maďarskou vládou a Komisiou.

20. Na začiatok poznamenávam, že smernica o DPH nedefinuje ani „krv“, ani ostatné položky uvedené v článku 132 ods. 1 písm. d) („ľudské orgány“ a „materské mlieko“). Ani Súdny dvor doteraz nemal možnosť poskytnúť usmernenie k týmto pojmom. Je však zrejmé, že sa im musí priznať autonómny a jednotný výklad špecifický pre pravidlá Únie týkajúce sa DPH.[5]

21. Pokiaľ ide o dodanie tovarov a poskytnutie služieb uvedených v článku 132 ods. 1 písm. b) a c) smernice o DPH, Súdny dvor uviedol, že cieľom týchto oslobodení od dane je znížiť náklady na zdravotnú starostlivosť a sprístupniť ju jednotlivcom.[6] Konečným cieľom týchto oslobodení od dane je teda zabrániť tomu, aby sa tovary a služby uvedené v predmetnom ustanovení nestali nedostupnými z dôvodu zvýšených nákladov v prípade, že by ich dodanie a poskytnutie podliehalo DPH.[7]

22. Domnievam sa, že do určitej miery sa rovnaký záujem skrýva za oslobodeniami od dane stanovenými pre dodanie položiek uvedených v článku 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH. Zámerom normotvorcu Únie preto bolo, aby sa zabránilo zvyšovaniu nákladov na určité druhy liečby, ktoré zahŕňajú dodanie častí ľudského tela alebo produktov, ktoré z neho pochádzajú.

23. Z tohto uhla pohľadu nie je možné, aby „krv“ nezahŕňala jej zložky, akou je plazma.

3 — 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 44).

4 — Pozri rozsudok z 12. marca 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164 bod 17 a citovanú judikatúru).

5 — Pozri analogicky rozsudok z 3. júna 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, bod 22).

6 — Pozri rozsudok z 13. marca 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, bod 28).

7 — 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, bod 46 a citovanú judikatúru).

24. V tejto súvislosti by sa nemalo prehliadať – ako to uviedla nemecká vláda a Komisia – že dodanie celej krvi je v dnešnej dobe pomerne ojedinelým javom. Dokonca aj transakcie vykonávané na liečebné účely zahŕňajú najmä dodanie zložiek krvi, akou je plazma. Ide o skutočnosť, ktorú normotvorca Únie nemohol ignorovať, keď v roku 2006 prijal prepracovanú smernicu o DPH. Výklad, ktorý navrhuje TMD – a ktorý ani zďaleka nie je úzkym výkladom tohto ustanovenia –, by naopak viedol k veľmi významnému zúženiu pôsobnosti oslobodenia od dane stanovenej pre dodanie krvi podľa článku 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH. Takýto výklad by preto do značnej miery bránil cieľu sledovanému normotvorcom.

25. Existujú navyše ďalšie dôvody, prečo by výklad pojmu „krv“ spôsobom nezahŕňajúcim jej zložky viedol k dôsledkom, ktoré sú v rozpore s cieľom sledovaným normotvorcom. Po prvé náklady nemocníc a zariadení podobného charakteru, ktoré používajú krvnú plazmu na liečebné účely, by sa samozrejme zvýšili. Po druhé zatiaľ čo by bolo použitie celej krvi oslobodené od dane, nebolo by to tak v prípade jednej alebo viacerých jej zložiek. Náklady na dodávku úplnej krvi pacientovi, ktorý potrebuje transfúziu, by boli nižšie ako náklady na transfúziu, ktorá zahŕňa len plazmu alebo len doštičky. To nemôže byť podľa môjho názoru cieľ, ktorý normotvorca sledoval.

26. Navyše, ako vnútroštátny súd uvádza, tento výklad ďalej podporuje skutočnosť, že poradný výbor pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len „výbor pre DPH“) na svojom 99. zasadnutí 3. júla 2013 takmer jednomyseľne rozhodol, že dodanie „krvi“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH zahŕňa popri dodaní celej krvi aj dodanie jednotlivých zložiek krvi, akými sú krvná plazma alebo krvné bunky ľudského pôvodu. Napriek tomu, že usmernenia vydané výborom pre DPH sú len názormi poradného výboru a nepredstavujú oficiálny výklad práva Únie, a preto nie sú záväzné, poskytujú užitočnú pomoc pri výklade. [8]

27. Je tiež pravda – ako na to poukazuje aj vnútroštátny súd – že okrem smernice 2009/132/ES [9] rozlišujú medzi „krvou“ a „plazmou“ aj iné právne nástroje Únie. Nechápem však, aký vplyv by to mohlo mať na túto analýzu: rôzne právne nástroje sa môžu týkať rôznych záležitostí a môžu sledovať rôzne ciele. [10] Rovnaký pojem, ktorý je súčasťou dvoch alebo viacerých právnych nástrojov, môže mať rôzne významy. V každom prípade, ako správne poznamenáva Komisia, ani právne nástroje, na ktoré sa v danom prípade odvoláva TMD, nestanovujú pre celú krv a krvnú plazmu skutočne odlišné právne režimy.

28. V prvom rade článok 2 ods. 1 smernice 2002/98/ES [11] spomína krv a krvné zložky, aby objasnil, že štandard kvality a bezpečnosti stanovený v tejto smernici platí vo vzťahu k obom. Okrem toho rozdiel medzi ľudskou krvou a krvnou plazmou v kombinovanej nomenklatúre [12] slúži len na štatistické účely. V skutočnosti sú všetky výrobky uvedené v položke 3002 (vrátane ľudskej krvi, ako aj krvnej plazmy) oslobodené od cla. [13]

29. Skutočnosť, že krv ako celok a krvná plazma sú teraz obe oslobodené od cla, ďalej podporuje názor, že obe by mali byť takisto oslobodené od DPH.

8 — Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, body 46 až 51).

9 — Smernica Rady z 19. októbra 2009, ktorou sa určuje rozsah platnosti článku 143 písm. b) a c) smernice 2006/112/ES vzhľadom na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty na finálny dovoz určitého tovaru (Ú. v. EÚ L 292, 2009, s. 5). Pokiaľ ide o túto smernicu, pozri nižšie body 36 až 38 týchto návrhov.

10 — Pozri v tomto zmysle a analogicky rozsudok zo 17. januára 2013, Komisia/Španielsko (C-360/11, EU:C:2013:17, bod 66).

11 — Smernica Európskeho Parlamentu a Rady z 27. januára 2003, ktorou sa stanovujú normy kvality a bezpečnosti pre odber, skúšanie, spracovanie, uskladňovanie a distribúciu ľudskej krvi a zložiek krvi a ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2001/83/ES (Ú. v. ES L 33, 2003, s. 30; Mim. vyd. 15/007, s. 346).

12 — Príloha I nariadenia Rady (EHS) č. 2658/87 z 23. júla 1987 o colnej a štatistickej nomenklatúre a o Spoločnom colnom sadzobníku (Ú. v. ES L 256, 1987, s. 1; Mim. vyd. 02/002, s. 382).

13 — Mimochodom, toto je ďalší prvok, ktorý podľa môjho názoru vyznieva v prospech jednotného zaobchádzania s ľudskou krvou a krvnou plazmou aj v rámci smernice o DPH.

30. Z týchto dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku v tom zmysle, že pri správnom výklade článku 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH pojem „krv“ zahŕňa krvnú plazmu získanú z ľudskej krvi.

B – *Druhá otázka*

31. Vzhľadom na navrhovanú odpoveď na prvú otázku je takisto nevyhnutné odpovedať na druhú otázku. Druhou otázkou sa Hessisches Finanzgericht (Hesenský finančný súd) pýta, či „krv“ zahŕňa aj krvnú plazmu, ktorá nie je určená na liečebné účely, ale výhradne na výrobu liekov.

32. TMD opäť zastáva názor, že táto otázka by sa mala zodpovedať záporne, zatiaľ čo nemecká a maďarská vláda a Komisia zastávajú názor, že by sa mala zodpovedať kladne.

33. Aj v tejto otázke súhlasím s výkladom článku 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, ktorý navrhujú poslední uvedení účastníci konania.

34. Podotýkam, že v prípadoch, keď je úmyslom článku 132 ods. 1 smernice o DPH obmedziť v ňom stanovené oslobodenia pre určité typy transakcií – napríklad poskytovanie služieb a dodanie tovaru určitými osobami [14] alebo subjektmi [15] určitým príjemcom [16] na určité účely [17] alebo za určitých podmienok [18] – je to uvedené výslovne. Naopak, v písmene d) predmetného ustanovenia sú oslobodené transakcie opísané v hrubých rysoch a nepodliehajú žiadnej špecifikácii alebo obmedzeniu. Článok 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH jednoznačne uvádza, že medzi transakcie, ktoré majú členské štáty oslobodiť, patrí „dodanie ľudských orgánov, ľudskej krvi a materského mlieka“.

35. Zdá sa, že to naznačuje, že dodanie krvi (alebo jej zložiek) má byť oslobodené od DPH bez ohľadu na konečné použitie krvi alebo účel dodania. Keby mal normotvorca iný úmysel, pravdepodobne by vypracoval jasnejšie a podrobnejšie ustanovenie [19] tak, ako to urobil v prípade všetkých ostatných oslobodení od dane stanovených v článku 132 ods. 1 smernice o DPH.

36. TMD však tvrdí, že skutočnosť, že na účely článku 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH treba rozlišovať medzi plazmou na liečebné účely a plazmou na priemyselné účely, možno vyvodiť z článkov 37 až 39 smernice 2009/132 pomocou výkladu *a contrario*, lebo dovoz liečebného materiálu ľudského pôvodu (ktorý zahŕňa ľudskú krv a jej deriváty) je od DPH oslobodený. Podľa názoru spoločnosti TMD by neexistoval žiadny dôvod výslovne spomínať ľudskú krv, a najmä jej deriváty, keby boli tieto produkty už oslobodené podľa článku 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH.

37. Toto tvrdenie ma nepresvedčilo. Po prvé treba pripomenúť, že smernica 2009/132 je kodifikáciou a prepracovanou verziou predchádzajúcej smernice (smernica 83/181/EHS [20]), ktorá bola medzičasom niekoľkokrát zmenená a doplnená. [21] Výslovný odkaz na krv a jej deriváty možno vysvetliť tým, že v čase prijatia smernice 89/181 boli krv a krvné zložky predmetom rôznych ciel. Nejde len o drobnosť: jedným z hlavných cieľov vtedajšej smernice 83/181 a terajšej smernice 2009/132 je práve dosiahnuť čo

14 — Článok 132 [ods. 1] písm. e), f) a j) smernice o DPH.

15 — Článok 132 [ods. 1] písm. a), b), g), h), i), k), l), m), n), o), p) a q) smernice o DPH.

16 — Článok 132 [ods. 1] písm. f), l), m) a p) smernice o DPH.

17 — Článok 132 [ods. 1] písm. f) a k) smernice o DPH.

18 — Článok 132 [ods. 1] písm. f), l) a o) smernice o DPH.

19 — Pozri analogicky rozsudok z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 29).

20 — Smernica Rady z 28. marca 1983, určujúca rozsah platnosti článku 14 (1) d) smernice 77/388/EHS vzhľadom na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty pre finálny dovoz určitého tovaru (Ú. v. ES L 105, 1983, s. 38; Mim. vyd. 09/001, s. 91).

21 — Pozri najmä odôvodnenie 1 smernice 2009/132.

najväčší možný stupeň jednotnosti systému ciel a DPH. Nemalo by sa v tejto súvislosti prehliadať, že smernica 2009/132 sa týka výlučne oslobodení od dane pri dovoze do Únie, zatiaľ čo článok 132 smernice o DPH je jedným zo všeobecných ustanovení o oslobodeniach od dane, a preto sa týka transakcií v rámci Spoločenstva, ako aj dovozu.

38. Po druhé články 37 až 39 smernice 2009/132 nemôžu mať v žiadnom prípade vplyv na výklad článku 132 smernice o DPH. Článok 37 ods. 1 smernice 2009/132 výslovne uvádza, že sa uplatňuje „bez toho, aby tým bolo dotknuté oslobodenie od dane ustanovené v článku 143 písm. a) smernice 2006/112/ES“. Posledné uvedené ustanovenie potom uvádza, že členské štáty oslobodia od dane transakcie, medzi ktoré patrí „konečný dovoz tovaru, ktorého dodanie zdaniteľnou osobou je v každom prípade oslobodené od dane na ich území“. Toto by zjavne pokrývalo transakcie, akými sú transakcie zahŕňajúce dodanie krvi, ktoré sú oslobodené od dane podľa článku 132 smernice o DPH. Z tohto dôvodu a veľmi jednoducho povedané, článok 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH nemožno vykladať s prihliadnutím na články 37 až 39 smernice 2009/132 a už vôbec nie v tom zmysle, že tieto články ho menia. Vzhľadom na odlišnú pôsobnosť a ciele je nielen možné, ale aj logické, že spomínané ustanovenia týchto dvoch právnych nástrojov sa do určitej miery prekrývajú.

39. TMD tiež tvrdí, že keby sa článok 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH vykladal v tom zmysle, že zahŕňa aj dodanie krvnej plazmy určenej na výrobu liekov, konečné náklady týchto liekov by sa nevyhnutne zvýšili. To by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmto ustanovením, ktorým je znížiť náklady v odvetví zdravotnej starostlivosti.

40. Musím priznať, že toto tvrdenie má určitú váhu. Zdá sa mi jasné, že v určitých prípadoch bude sporné oslobodenie od dane – ako ho vykladajú ostatní účastníci konania, ktorí predložili pripomienky v tomto konaní – *nepriamo* viesť k zvyšovaniu nákladov liekov vyrábaných na báze krvi alebo jej zložiek. Dôvodom je skutočnosť, že podnik, akým je TMD, by si nemohol odpočítať DPH zaplatenú v súvislosti s tovarmi alebo službami, ktoré kúpi na účely svojej činnosti, od DPH, ktorá by sa mala podľa názoru spoločnosti TMD vyberať z plazmy, ktorú dodáva farmaceutickým spoločnostiam. Vzhľadom na to, že vnútorné náklady podniku sú vyššie z dôvodu nemožnosti odpočítať daň, môže byť nútený k tomu, aby plazmu predával za vyššie ceny, čo by mohlo mať zase vplyv na konečnú cenu liekov, ktoré sa z nej vyrábajú. Za predpokladu rovnakých okolností je oslobodenie plazmy od DPH spôsobilé zvýšiť cenu týchto produktov.

41. Nie je však jasné, či toto zvýšenie cien liekov, ktorých súčasťou je krvná plazma, môže byť podstatné. Táto cena bude totiž nakoniec ovplyvnená celým radom okolností, pričom cena jeho zložiek je len jednou z nich. Na túto cenu budú mať vplyv aj špecifické vlastnosti trhu, akou je prítomnosť (alebo absencia) konkurenčných produktov, základný zákon ponuky a dopytu a možné obmedzenia vyplývajúce z právnej úpravy týkajúcej sa cenotvorby liekov (ktorá existuje v mnohých členských štátoch).

42. V tejto súvislosti sa zdá veľmi dôležité, aby všetci dodávatelia krvnej plazmy (a naopak všetci výrobcovia liekov, ktorí potrebujú krvnú plazmu ako zložku) mohli súťažiť na rovnakej úrovni. Po vydaní rozsudku v tejto veci pôjde jednoznačne o tento prípad, pretože výklad, ktorý Súdny dvor poskytne, pokiaľ ide o pojem „krv“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. d) smernice o DPH, bude záväzný pre finančné orgány všetkých členských štátov.

43. V každom prípade, ako zdôraznila nemecká vláda, skutočnosť, že zníženie nákladov určitých tovarov alebo služieb tým, že sa ich dodanie a poskytovanie oslobodí od DPH, môže zvýšiť prevádzkové náklady zdaniteľnej osoby, sa javí ako vlastná systému DPH, ktorý normotvorca prijal.[22] Je nevyhnutné, že pre zdaniteľné osoby môže byť uzatváranie transakcií týkajúcich sa tovarov alebo služieb oslobodených od DPH menej výhodné vzhľadom na spôsob, akým funguje systém DPH.

22 — Porovnaj tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, bod 96).

44. Normotvorca si bol preto vedomý osobitnej situácie podnikov, ktoré musia súčasne uzatvárať zdaniteľné a nezdaniteľné transakcie, a vytvoril pre ne špecifické pravidlá. Konkrétne článok 169 smernice o DPH upravuje možnosť v určitých prípadoch odpočítať od DPH, ktorú musí zdaniteľná osoba zaplatiť, DPH vyberanú z tovarov alebo služieb, ktoré sa používajú pri transakciách oslobodených od dane. Normotvorca sa však rozhodol obmedziť uplatňovanie týchto pravidiel na určité situácie alebo transakcie.

45. V dôsledku toho nemôže skutočnosť, že transakcie oslobodené od dane, ktoré TMD uzatvára, nespôsobujú podľa smernice o DPH vznik práva na odpočítanie dane, a že táto situácia by mohla za určitých okolností viesť k zvýšeniu nákladov na zdravotnú starostlivosť, vyústiť do výkladu tohto ustanovenia spôsobom, ktorý sa zdá byť v rozpore s jeho znením. Tvrdenie podobné tvrdeniu, ktoré v tejto veci predložila TMD, už Súdny dvor totiž odmietol vo veci VDP Dental Laboratory [23], a to práve z toho istého dôvodu. Koniec koncov, riešenie prípadnej medzery v systéme oslobodení od dane týkajúcich sa tovarov a služieb z oblasti zdravotnej starostlivosti neprináleží Súdnemu dvoru, ale normotvorcovi. [24]

46. Na tomto mieste by som pripomenul, že v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora okrem malých dodávok tovaru, ktoré sú nevyhnutné v čase poskytovania starostlivosti, je dodávka liekov a iného tovaru vecne a hospodársky oddeliteľná od poskytnutia služby, a nemôže byť teda oslobodená od dane podľa článku 132 ods. 1 smernice o DPH. [25]

47. Táto judikatúra naznačuje, že ak bolo hlavným cieľom, ktorý normotvorca sledoval oslobodeniami od dane stanovenými v článku 132 ods. 1 smernice o DPH, naozaj znížiť náklady na zdravotnú starostlivosť, toto zníženie nákladov sa netýkalo liekov. Inými slovami, úvahy týkajúce sa nákladov na lieky normotvorca pri koncipovaní ustanovenia článku 132 ods. 1 smernice o DPH nezohľadňoval.

48. V tejto súvislosti môže byť vhodné zdôrazniť, že krvná plazma zjavne nie je liekom, ale, ako bolo vysvetlené, môže predstavovať jeden zo vstupov na účely výroby liekov. Ani plazma určená na liečebné účely, ani plazma určená na priemyselné účely sa nezmiešava s inou látkou, ani sa nespracúva spôsobom, ktorý mení ich základné vlastnosti. Jediný postup, ktorý sa musí vykonať s cieľom získať daný produkt, je postup potrebný na oddelenie rôznych zložiek krvi. Zdá sa, že tvrdenie, ktoré predkladá TMD, naznačuje, že akékoľvek spracovanie daného produktu pred jeho dodaním by viedlo k vzniku nového alebo iného produktu. Toto tvrdenie môže v rámci svojich logických hraníc viesť k nezmyselným výsledkom. Napríklad, zmenilo by jednoduché zmrazenie materského mlieka na účely budúceho kŕmenia dojčiat daňový režim tohto mlieka? Znamenala by skutočnosť, že orgán sa po odstránení napustil konzervačnými látkami, aby sa tak umožnilo jeho skladovanie a preprava, že dodanie tohto orgánu sa stane predmetom DPH?

49. Dôležité je, že tá istá plazma sa môže v zásade použiť tak na liečebné účely, ako aj na výrobu liekov. Ako to TMD sama uznáva, rozdiel môže byť len v balení, označovaní a preprave plazmy (a kontrolách vykonaných v priebehu spracovania), a to v závislosti od účelu použitia. Z tohto dôvodu je plazma od začiatku až do použitia rôznymi používateľmi jedným a tým istým výrobkom.

50. Za týchto okolností sa mi zdá, že výklad článku 132 ods. 1 smernice o DPH v tom zmysle, že zahŕňa krvnú plazmu bez ohľadu na účel použitia, je taktiež vo väčšom súlade so zásadou daňovej neutrality, podľa ktorej sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré vykonávajú rovnaké činnosti, nemá zaobchádzať pri vyberaní DPH rozdielne. [26]

23 — Rozsudok zo 14. decembra 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, body 34 až 36).

24 — Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2013:618, bod 57).

25 — Pozri rozsudok z 13. marca 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, bod 33 a tam citovanú judikatúru).

26 — Pozri rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 41 a tam citovanú judikatúru).

51. Okrem toho, ako uvádza vnútroštátny súd, keďže produkt je v podstate rovnaký, nemožno vylúčiť – aspoň teoreticky – že plazma pôvodne určená na liečebné účely, môže byť následne použitá na priemyselné účely. Ak je to tak, nemecká vláda má v zásade pravdu, keď tvrdí, že keby sa od daňových orgánov vyžadovalo, aby s dodaniami plazmy zaobchádzali rôzne v závislosti od ich účelu použitia (podľa vyhlásenia dotknutého hospodárskeho subjektu), stalo by sa uplatňovanie týchto pravidiel neistým a pomerne ťažko zvládnuteľným.

52. Podľa môjho názoru by sa vzhľadom na vyššie uvedené malo na druhú otázku odpovedať, že pojem „krv“ podľa článku 132 ods. 1 smernice o DPH zahŕňa aj krvnú plazmu, ktorá je určená na použitie pri výrobe liekov.

C – *Tretia otázka*

53. So zreteľom na navrhovanú odpoveď na druhú otázku netreba odpovedať na tretiu prejudiciálnu otázku.

IV – Návrh

54. Na záver navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Hessisches Finanzgericht (Hesenský finančný súd) takto:

— pojem „krv“ v článku 132 ods. 1 písm. d) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty zahŕňa dodanie krvnej plazmy získanej z ľudskej krvi,

— tento pojem zahŕňa aj krvnú plazmu, ktorá je určená na použitie pri výrobe liekov.