Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
NILSA WAHLA,
predstavljeni 2. junija 2016*

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 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,** in drugič, preučiti, ali je treba na podlagi te določbe razlikovati med plazmo, namenjeno za terapevtske namene, in tisto, namenjeno za izdelavo zdravil.

I – **Pravni okvir**

A – *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;

* Jezik izvirnika: angleščina.

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

(e) storitve zobnih tehnikov pri opravljanju poklicne dejavnosti in zobno protetiko, ki jo dobavijo zobozdravniki in zobni tehniki;

[…]“

B – *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) Trgovec 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.“

I – **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, predloženemu 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 členom 4(1)(b) UStG in kot dobava krvi v skladu s členom 4(17)(a) UStG – oproščena plačila davka. Finanzamt je tako sklenila, da je odbitek vstopnega davka s členom 15(2) UStG prepovedan.

9. Pri obračunih za leti 2009 in 2010, ki ju je prejela Finanzamt, 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 členom 4(17)(a) UStG niso bile oproščene, ker bi naj šlo za dobavo izvorne plazme farmacevtskim družbam za frakcionažo in poznejšo izdelavo zdravil. Posledično naj bi davčna oprostitev temeljila samo na členu 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 člena 4(17)(a) UStG oziroma člena 132(1)(d) Direktive o DDV. Finanzamt pa nasprotuje trditvam družbe TMD in navaja, da je njena razlaga zakona v skladu tudi z besedilom člena 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 člen 132(1)(d) Direktive Sveta 2006/112/ES razlagati tako, da dobava človeške krvi vključuje tudi dobavo krvne plazme, ki se pridobiva iz človeške krvi?

2. Če 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. Če 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.

II – **Vprašanja za predhodno odločanje**

A – *Prvo vprašanje*

15. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali pojem „kri“ v členu 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 izognitvi 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.***

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.****

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.*****

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.****** Končni namen teh oprostitev je torej preprečiti, da bi blago ali storitve iz te določbe postali manj dostopni zaradi povečanih stroškov, ki bi se pojavili, če bi bila njihova dobava ali opravljanje predmet obdavčitve z DDV.*******

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

23. Glede na to mora „kri“ zajemati njene sestavne dele, kot je plazma.

*** Sodba z dne 2. februarja 2015, VDP Dental Laboratory in drugi (C-144/13, C-154/13 in C-160/13, EU:C:2015:116, točki 43 in 44).

**** Glej sodbo z dne 12. marca 2015,‘go fair’ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, točka 17 in navedena sodna praksa).

***** Glej po analogiji sodbo z dne 3. junija 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, točka 22).

****** Glej sodbo z dne 13. marca 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, točka 28).

******* V tem smislu glej sodbo z dne 26. februarja 2015, VDP Dental Laboratory in drugi (C-144/13, C-154/13 in C-160/13, EU:C:2015:116, točka 46 in navedena sodna praksa).

24. V teh okoliščinah se ne sme spregledati, da je dobava polne krvi – kot poudarjata nemška vlada in Komisija – 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 določbe, pa bi pripeljala do občutnega 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. Prvič, stroški bolnišnic in podobnih ustanov, ki krvno plazmo uporabljajo za terapevtske namene, bi se občutno povečali. Drugič, medtem ko bi bila uporaba polne krvi oproščena, uporaba ene ali več 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 vključevala le plazmo ali le trombocite. Po mojem mnenju to gotovo ni rezultat, za katerega si je prizadeval zakonodajalec.

26. To razlago, kot ugotavlja predložitveno sodišče, poleg tega potrjuje tudi dejstvo, da se je na svojem 99. srečanju 3. julija 2013 posvetovalni odbor za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: Odbor za DDV) skoraj soglasno strinjal, da dobava „krvi“ v smislu člena 132(1)(d) Direktive o DDV poleg dobave polne krvi zajema dobavo posameznih komponent krvi, kot so krvna plazma ali krvne celice človeškega izvora. Čeprav so smernice Odbora za DDV le stališče posvetovalnega odbora in ne uradna razlaga prava Unije in torej niso zavezujoče, kljub temu pomenijo uporabno pomoč pri razlagi.********

27. Vendar je res – kot tudi predložitveno sodišče poudarja – da poleg Direktive 2009/132/ES********* tudi drugi pravni instrumenti EU razlikujejo med „krvjo“ in „plazmo“. Kljub vsemu ne razumem, kako bi to vplivalo na to analizo: različni pravni instrumenti se lahko nanašajo na različne zadeve in zasledujejo različne cilje.********** Isti izraz, vključen v dva ali več pravnih instrumentov, ima lahko različne 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 različnih pravnih ureditev.

28. Najprej, člen 2(1) Direktive 2002/98/ES********** 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 človeško krvjo in krvno plazmo v kombinirani nomenklaturi********** služi le statističnim namenom. Vsi izdelki, navedeni v podštevilki 3002 (vključno s človeško krvjo in plazmo), so namreč oproščeni carin.**********

29. Dejstvo, da sta tako polna kri kot krvna plazma zdaj oproščeni carin, nudi nadaljnjo podporo stališču, da bi morali biti obe oproščeni tudi DDV.

30. Iz teh razlogov predlagam, naj Sodišče na prvo vprašanje odgovori, da pojem „kri“ iz člena 132(1)(d) Direktive o DDV zajema krvno plazmo, pridobljeno iz človeške krvi.

******** Glej sklepne predloge generalne pravobranilke J. Kokott v zadevi RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, točke od 46 do 51).

********* Direktiva Sveta z dne 19. oktobra 2009 o določitvi področja uporabe člena 143(b) in (c) Direktive 2006/112/ES glede oprostitve davka na dodano vrednost na končni uvoz določenega blaga (UL L 292, str. 5). V zvezi s to direktivo glej točke od 36 do 38 teh sklepnih predlogov.

********** Glej v tem smislu po analogiji sodbo z dne 17. januarja 2013, Komisija/Španija (C-360/11, EU:C:2013:17, točka 66).

********** Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta 2002/98/ES z dne 27. januarja 2003 o določitvi standardov kakovosti in varnosti za zbiranje, preskušanje, predelavo, shranjevanje in razdeljevanje človeške krvi in komponent krvi ter o spremembi Direktive 2001/83/ES (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 15, zvezek 7, str. 346).

********** Priloga I k Uredbi Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 2, str. 382).

********** Sicer je to še en element, ki po mojem mnenju govori v prid enakemu obravnavanju človeške krvi in krvne plazme tudi na podlagi Direktive o DDV.

B – *Drugo vprašanje*

31. Glede na predlagani odgovor na prvo vprašanje je treba odgovoriti tudi na drugo postavljeno vprašanje. Z drugim vprašanjem Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče zvezne dežele Hessen) sprašuje, ali „kri“ zajema tudi krvno plazmo, ki ni namenjena v terapevtske namene, temveč izključno 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 člena 132(1)(d) Direktive o DDV, ki jo predlagajo slednje.

34. Ugotavljam, da je v primerih, ko se želi s členom 132(1) Direktive o DDV omejiti oprostitve v skladu s tem členom na določene vrste transakcij – na primer dobavo določenih subjektov********** ali podjetij,********** določenim prejemnikom,********** za določene namene********** ali pod določenimi pogoji –********** to izrecno navedeno. Nasprotno pa so v točki (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 človeškimi 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,********** 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 človeškega izvora (ki vključujejo človeško kri in njene derivate) oproščen DDV. Po mnenju družbe TMD ni nobenega razloga, da bi izrecno omenjali človeško 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**********), ki je bila vmes večkrat spremenjena.********** Izrecno omembo krvi in njenih derivatov lahko pojasni dejstvo, da so za kri in njene komponente – ko je bila sprejeta Direktiva 83/181 – 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.

********** Člen 132(e), (f) in (j) Direktive o DDV.

********** Člen 132(a), (b), (g), (h), (i), (k), (l), (m), (n), (o), (p) in (q) Direktive o DDV.

********** Člen 132(f), (l), (m) in (p) Direktive o DDV.

********** Člen 132(f) in (k) Direktive o DDV.

********** Člen 132(f), (l) in (o) Direktive o DDV.

********** Glej po analogiji sodbo z dne 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, točka 29).

********** Direktiva Sveta z dne 28. marca 1983 o določitvi področja uporabe člena 14(1)(d) Direktive 77/388/EGS glede oprostitve davka na dodano vrednost na končni uvoz določenega blaga (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 92).

********** Glej zlasti uvodno izjavo 1 Direktive 2009/132.

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 oprostitev, ki je predvidena v točki (a) člena 143 Direktive 2006/112/ES“. V slednji določbi pa je določeno, da države članice oprostijo 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, čisto preprosto povedano, člen 132(1)(d) Direktive o DDV se ne more razlagati ob upoštevanju 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 se člen 132(1)(d) Direktive o DDV razlagal 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, plačan 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, občutno. 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 imajo 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, zavezujoča za davčne organe vseh držav članic.

43. Vsekakor se zdi, kot je nemška vlada poudarila, 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.********** Za davčne zavezance 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.

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

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.********** Navsezadnje mora vsako pravno praznino v sistemu oprostitev v zvezi z zdravstvenimi izdelki in storitvami obravnavati zakonodajalec in ne Sodišče.**********

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.**********

47. Ta sodna praksa pomeni, da je bil poglavitni cilj, ki ga je želel doseči zakonodajalec z nekaterimi oprostitvami iz člena 132(1) Direktive o DDV, zmanjšati stroške zdravstvene oskrbe, vendar to zmanjšanje stroškov ni zadevalo zdravil. Drugače povedano: ko je zakonodajalec sprejel določbe 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 načeloma 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, eden 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.**********

51. Poleg tega ni mogoče vsaj teoretično izključiti, kot navaja predložitveno sodišče, da bo plazma, prvotno namenjena za uporabo v terapevtske namene, pozneje namenjena, ker je izdelek v bistvu enak, 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.

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

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

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

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

C – *Tretje vprašanje*

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

III – **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.