

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

5. října 2016(\*)

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

Ve věci C-412/15,

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

**TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH**

proti

**Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,**

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

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

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

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

s ohledem na vyjádření předložená:

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

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

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (dále jen „TMD“), která provozuje transfuzní zařízení se sídlem v Německu, a Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (finanční úřad v Kasselu, Německo, dále jen „finanční úřad“) ve věci výběru daní z přidané hodnoty (DPH) z dodání plazmy určené k výrobě léčivých přípravků, která uskutečňuje společnost TMD.

## Právní rámec

### Unijní právo

3 Článek 2 směrnice 2006/112 stanoví:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 Hlava IX této směrnice, nadepsaná „Osvobození od daní“, zahrnuje mimo jiné kapitolu 2, jež se týká „Osvobození některých činností od daní ve veřejném zájmu“, a kapitolu 4, nadepsanou „Osvobození od daní vztahující se na plnění uvnitř Společenství“.

5 Článek 132 odst. 1 uvedené směrnice, který je obsažen v této kapitole 2, stanoví:

„Členské státy osvobodí od daní 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 ústavami a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;

c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;

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

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

[...]“

### Německé právo

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

„Z plnění uvedených v § 1 odst. 1 bodů 1 jsou od daní osvobozena:

[...]

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

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

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

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

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

1. plnění osvobozených od daní;

[...]

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

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

a) osvobozena od daní podle § 4 bodů 1 až 7, [...]"

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

8 Společnost TMD provozuje transfuzní zařízení. Jeho činnost spočívá v tom, že je dárcovským chemickým postupem odebrána krevní plazma, jež je poté smíchána s antikoagulačním roztokem, který obsahuje mimo jiné citrát sodný. Tato směs se následně vloží do centrifugy, aby se z ní oddělily některé elementy. Tyto elementy jsou shromažďovány a zmrazené dodávány farmaceutickým společnostem.

9 V rámci své činnosti dodala společnost TMD tento typ plazmy společnosti X AG, jež má sídlo ve Švýcarsku. Posledně uvedená převzala dodávku plazmy od TMD a za účelem přípravy léčivých přípravků ji přepravila do svých výrobních závodů nacházejících se v ostatních členských státech Unie.

10 TMD měla za to, že na plazmu, kterou dodává výrobcům léčivých přípravků, se nevztahuje osvobození od daní stanovené pro dodání lidské krve. TMD tedy v příznání k DPH za rok 2008 požádala finanční úřad o odpočet DPH zaplacené na vstupu z plnění souvisejících s jejími dodávkami plazmy.

11 Finanční úřad měl naproti tomu za to, že dodávání plazmy do jiných členských států Unie je plněním osvobozeným od DPH, a odmítl proto odpočet daní na vstupu.

12 Společnost TMD v přiznáních za rok 2009 a 2010, která finanční úřad přijal, neodpočetla daň na vstupu.

13 Dne 7. prosince 2012 požádala TMD o opravu výše DPH za období od roku 2008 do roku 2010. Požádala o uznání nároku na odpočet daní zaplacených na vstupu v souvislosti s dodáním plazmy. Na podporu své žádosti uvedla, že dodání plazmy uvnitř Společenství související s napříště uplatňovaným odpočtem daní zaplacených na vstupu nejsou plněnými osvobozenými od daní podle § 4 bodu 17 písm. a) UStG, neboť se podle této společnosti ve skutečnosti jednalo o dodání tzv. „zdrojové“ plazmy farmaceutickým společenstvem, jež je určena k frakcionaci za účelem výroby léčivých přípravků.

14 Finanční úřad zamítl žádosti o opravu rozhodnutím ze dne 7. května 2013, proti kterému podala TMD žalobu k předkládajícímu soudu.

15 Na podporu své žaloby TMD uvádí, že dodání plazmy určené k výrobě léčivých přípravků nepředstavují dodání krve ve smyslu § 4 bodu 17 písm. a) UStG nebo čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112.

16 Za těchto podmínek se Hessisches Finanzgericht (hesenský finanční soud, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

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

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

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

### **K návrhu na znovuotevření ústní části řízení**

17 Dopisem ze dne 13. června 2016 podala TMD návrh na znovuotevření ústní části řízení v podstatě z toho důvodu, že stanovisko generálního advokáta obsahuje v bodě 49 objektivní chybu.

18 V tomto ohledu je třeba připomenout, že statut Soudního dvora Evropské unie ani jednací řád Soudního dvora nedávají účastníkům řízení možnost podat vyjádření v reakci na stanovisko přednesené generálním advokátem (usnesení ze dne 4. února 2000, Emesa Sugar, C-17/98, EU:C:2000:69, bod 2, a rozsudek ze dne 6. září 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, bod 29).

19 Je pravda, že Soudní dvůr může podle článku 83 svého jednacího řádu kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta nařídít znovuotevření ústní části řízení, zejména má-li za to, že věc není dostatečně objasněna, nebo předložil-li některý z účastníků řízení po ukončení této části řízení novou skutečnost, která může mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora, anebo má-li být věc rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi účastníky řízení projednán.

20 Soudní dvůr je však po vyslechnutí generálního advokáta toho názoru, že má všechny poznatky nezbytné pro vydání rozhodnutí v této věci.

21 S ohledem na výše uvedené úvahy má Soudní dvůr za to, že není namístě nařídít

znovuotevření ústní části řízení.

## **K předběžným otázkám**

22 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že dodání lidské krve, která jsou členské státy povinny na základě tohoto ustanovení osvobodit od daně, zahrnují rovněž dodání plazmy získané z lidské krve, pokud tato plazma není určena k přímému terapeutickému využití, ale výlučně k výrobě léčivých přípravků.

23 Podle čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 členské státy osvobodí od daně dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka.

24 Úvodem je třeba připomenout, že pojmy obsažené v tomto článku 132 představují podle ustálené judikatury Soudního dvora autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zabránit rozdílnosti v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy (rozsudek ze dne 26. února 2015, VDP Dental Laboratory a další, C-144/13, C-154/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 44).

25 Pojem „lidská krev“, jenž je uveden v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112, však není v této směrnici definován.

26 Za těchto podmínek musí být význam a dosah tohoto pojmu určeny v souladu s jeho obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém je uvedený pojem použit, a cílům, které sleduje právní úprava, již je součástí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. října 2012, Ketelä, C-592/11, EU:C:2012:673, bod 51 a citovaná judikatura).

27 Pokud jde o jeho obvyklý smysl, je třeba uvést, že pojem „lidská krev“ odkazuje na jednu složku lidského těla složenou z více neautonomních a vzájemně se doplňujících komponentů, jejichž synergické působení umožňuje prokrvovat všechny orgány a tkáně.

28 Jedním z těchto vzájemně se doplňujících komponentů je plazma, tedy roztok, který přenáší další komponenty lidské krve po celém těle.

29 Pokud jde nejprve o obecný kontext, je třeba připomenout, že podle čl. 3 odst. 2 písm. c) Listiny základních práv Evropské unie je zakázáno využívat lidské tělo a jeho části jako takové jako zdroj finančního prospěchu.

30 Pokud jde dále o účel všech ustanovení článku 132 směrnice 2006/112, je třeba připomenout, že tento článek má osvobodit některé činnosti ve veřejném zájmu od DPH, aby byl usnadněn přístup k některým službám, jakož i dodání určitého zboží a bylo zabráněno vyšším cenám, které by byly důsledkem jejich zatížení DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2015, VDP Dental Laboratory a další, C-144/13, C-154/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, body 43 a 45 a citovaná judikatura).

31 Pokud jde konečně o čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112, je třeba uvést, že se toto ustanovení podobně jako písm. b), c) a e) téhož odstavce týká plnění, která přímo souvisejí s péčí o zdraví nebo mají terapeutický účel.

32 Osvobození dodání lidské krve od dan?, jež je stanoveno v ?l. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112, musí být tudíž chápáno tak, že má zajistit, že se dodání výrobků, které přispívají k péči o zdraví nebo mají terapeutický účel, nestane nedostupným z důvodu zvýšených cen těchto výrobků v případě, že by jejich dodání podléhalo DPH (obdobně viz rozsudek ze dne 26. února 2015, VDP Dental Laboratory a další, C-144/13, C-154/13 a C-160/13, EU:C:2015:116, bod 46 a citovaná judikatura).

33 Vzhledem k výše uvedenému se na dodání lidské krve, včetně dodání plazmy, která je její součástí, musí vztahovat osvobození stanovené v ?l. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112, pokud toto dodání přímo přispívá k činnosti ve veřejném zájmu, tedy pokud je dodaná plazma přímo použita pro péči o zdraví nebo k terapeutickým účelům.

34 Je však třeba připomenout, že výrazy použité k vymezení osvobození od dan? uvedených v ?l. 132 směrnice 2006/112 je třeba vykládat striktně, jelikož představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečného osobou povinnou k dani za úplatu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 28. července 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, bod 23, a ze dne 22. října 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, bod 34 a citovaná judikatura).

35 Z toho plyne, že osvobození od dan? uvedené v ?l. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 se naproti tomu nemůže vztahovat na tzv. „průmyslovou“ plazmu, tedy plazmu, jejíž dodání přímo nepřispívá k činnosti ve veřejném zájmu, jelikož je určena k použití v průmyslové výrobě, a to mimo jiné za účelem výroby léčivých přípravků.

36 Z toho důvodu se osvobození od dan? stanovené v ?l. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 vztahuje pouze na plazmu skutečně určenou k přímému terapeutickému využití.

37 Vzhledem k tomu, že uplatnění tohoto osvobození je podmíněno tím, že je plazma použita pro určitý druh činnosti ve veřejném zájmu, okolnost, že plazma určená k průmyslovému využití může být teoreticky předmětem přímého terapeutického využití, nemůže znamenat, a to i kdyby byla prokázána, že se na tuto plazmu musí vztahovat režim osvobození od dan? stanovený s cílem omezit cenu pouze u plazmy skutečně určené pro přímé terapeutické využití.

38 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru však vyplývá, že plazma, o kterou jde ve věci v průvodním řízení, není určena pro účely péče o zdraví či terapeutické účely, ale výhradně pro farmaceutické účely.

39 Za těchto podmínek se na takovou plazmu nemůže vztahovat osvobození od dan? stanovené v ?l. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112.

40 S ohledem na výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět, že ?l. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že dodání lidské krve, která jsou členské státy povinny osvobodit od dan? na základě tohoto ustanovení, nezahrnují dodání plazmy získané z lidské krve, pokud tato plazma není určena k přímému terapeutickému využití, ale výlučně k výrobě léčivých přípravků.

## **K nákladům řízení**

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

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

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

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.