

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

5. listopada 2016. (\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Izuzetka za određene djelatnosti od javnog interesa – Članak 132. stavak 1. točka (d) – Isporuka ljudskih organa, krvi i mlijeka – Doseg – Plazma iz ljudske krvi koja se prerađuje i koristi u industrijske svrhe“

U predmetu C-412/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hessisches Finanzgericht (Financijski sud, Hessen, Njemačka), odlukom od 24. ožujka 2015., koju je Sud zaprimio 28. srpnja 2015., u postupku

**TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH**

protiv

**Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,**

SUD (treće vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, D. Šváby, J. Malenovský (izvjestitelj), M. Safjan i M. Vilaras, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 28. travnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, T. Dennisen i T. Otto, *Rechtsanwälte* i U. Prinz, *Steuerberater*,
- za njemačku vladu, T. Henze, J. Möller i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za mađarsku vladu, M. Z. Fehér, G. Koós i M. Bóra, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, R. Lyal i B.-R. Killmann, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 2. lipnja 2016.,

donosi sljedeću

## Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 132. stavka 1. točke (d) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak

1., str. 120.).

2. Zahtjev je upućen u okviru spora između TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (u daljnjem tekstu: TMD), društva koje upravlja ustanovom za transfuziju krvi sa sjedištem u Njemačkoj, i Finanzamta Kassel II – Hofgeismar (Ured porezne uprave, Kassel, Njemačka; u daljnjem tekstu: Ured porezne uprave) o tome podliježe li obvezi plaćanja poreza na dodanu vrijednost (PDV) djelatnost isporučivanja krvne plazme namijenjene za proizvodnju lijekova, koju obavlja TMD.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

3. U članku 2. Direktive 2006/112 predviđa se:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]“

4. Glava IX. te direktive, naslovljena „Izuzetak“, sadržava među ostalim Poglavlje 2. glede „Izuzetak koja se odnose na određene aktivnosti od javnog interesa“ i Poglavlje 4. naslovljeno „Izuzetak transakcija unutar Zajednice“.

5. U članku 132. stavku 1. te direktive, koji se nalazi u Poglavlju 2., određuje se:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(b) bolnička i medicinska zaštita i usko povezane aktivnosti koje obavljaju subjekti javnog prava ili, u socijalnim uvjetima koji su slični onima koji se primjenjuju na subjekte javnog prava, bolnice, centre za medicinsko liječenje ili dijagnostiku i ostale valjano priznate institucije slične prirode;

(c) pružanje medicinske skrbi u okviru obavljanja medicinskih ili paramedicinskih profesija u skladu s njihovim definicijama u dotičnoj državi članici;

(d) isporuka ljudskih organa, krvi i mlijeka;

(e) isporuka usluga koje pružaju zubni tehničari u svom profesionalnom svojstvu i isporuka zubnih proteza koju obavljaju zubari ili zubarski tehničari;

[...]“

### *Njemačko pravo*

6. Članak 4. točka 17. Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet; u daljnjem tekstu: UStG), u verziji koja se primjenjuje na spor iz glavnog postupka, glasi kako slijedi:

„Transakcije iz članka 1. stavka 1. točke 1. oslobođene od poreza su:

[...]

a) isporuka ljudskih organa, krvi i mlijeka.“

7 ?lanak 15. UStG-a ure?uje pravo na odbitak pla?enog pretporeza. U verziji primjenjivoj na spor iz glavnog postupka, on glasi kako slijedi:

„1) Poduzetnik može odbiti sljede?e oblike pla?enog pretporeza:

1. porez koji se pla?a na temelju zakona na isporuku i druge usluge koje je izvršio drugi poduzetnik za potrebe svojeg poduze?a [...]

2) Ne može se odbiti pretporez pla?en na isporuku i uvoz robe te njezino stjecanje unutar Zajednice kao i na isporuku usluga koje poduzetnik koristi za sljede?e transakcije:

1. izuzete transakcije;

[...]

3) Isklju?enje prava na odbitak iz stavka 2. ne primjenjuje se kada su transakcije

1. u slu?ajevima predvi?enima u prvoj re?enici stavka 2. to?ke 1.

a) izuzete od primjene ?lanka 4. to?aka 1. do 7., [...]"

### **Glavni postupak i prethodna pitanja**

8 TMD upravlja ustanovom za transfuziju krvi. Njegova djelatnost uklju?uje uzimanje krvne plazme davatelja, koriste?i se postupkom kemijskog inženjeringa i njezina miješanja s antikoagulansnom otopinom koja me?u ostalim sadrži natrijev citrat. Ta se mješavina potom centrifugira kako bi se izdvojili odre?eni elementi. Ti se elementi prikupljaju i zamrznuti isporu?uju kompanijama iz farmaceutskog sektora.

9 U okviru svoje djelatnosti TMD je navedeni tip krvne plazme isporu?io društvu X AG sa sjedištem u Švicarskoj. To je društvo od TMD-a preuzelo isporuku krvne plazme te ju je poslalo razli?itim proizvodnim postrojenjima koja su se nalazila u drugim državama ?lanicama Unije, radi pripreme lijekova.

10 TMD je smatrao da se na krvnu plazmu koju je isporu?ivao proizvo?a?ima lijekova ne primjenjuje porezno izuze?e za isporuke ljudske krvi. U svojoj prijavi PDV-a za 2008. godinu TMD je stoga od Ureda porezne uprave zatražio odbitak ulaznog PDV-a za transakcije povezane s njegovim isporukama krvne plazme.

11 Ured porezne uprave je s druge strane smatrao da su isporuke krvne plazme koje se obavljaju prema drugim državama ?lanicama Unije transakcije koje su izuzete od PDV-a, pa je shodno tomu odbio priznati odbitak pretporeza.

12 U svojim prijavama za 2009. i 2010. godinu, koje je Ured porezne uprave prihvatio, TMD nije odbio pretporez.

13 TMD je 7. prosinca 2012. zatražio korigiranje utvr?enog PDV-a za razdoblje od 2008. do 2010. Tražio je da mu se prizna pravo na odbitak pla?enog pretporeza vezano uz isporuke krvne plazme. U prilog svojem zahtjevu on je tvrdio da isporuke krvne plazme unutar Zajednice za koje je sada tražio odbitak pla?enog pretporeza nisu transakcije koje su izuzete na temelju ?lanka 4.

točke 17. podtočke (a) UStG-a, s obzirom na to da se, prema mišljenju tog društva, zapravo radilo o isporukama farmaceutskim kompanijama „izvora“ krvne plazme namijenjene da bude frakcionirana radi proizvodnje lijekova.

14 Ured porezne uprave je u odluci od 7. svibnja 2013. odbio zahtjeve za korigiranje iznosa, pa je TMD protiv te odluke podnio tužbu pred sudom koji je uputio zahtjev.

15 U prilog svojoj tužbi TMD je tvrdio da isporuka krvne plazme namijenjene za proizvodnju lijekova nije isporuka krvi u smislu članka 4. točke 17. podtočke (a) UStG-a i članka 132. stavka 1. točke (d) Direktive 2006/112.

16 U tim je okolnostima Hessisches Finanzgericht (Financijski sud, Hessen, Njemačka) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 132. stavak 1. točku (d) Direktive 2006/112 tumačiti na način da isporuka ljudske krvi obuhvaća i isporuku plazme dobivene iz ljudske krvi?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, vrijedi li to i za krvnu plazmu koja nije izravno namijenjena za uporabu u terapijske svrhe nego isključivo za proizvodnju lijekova?

3. U slučaju negativnog odgovora na drugo pitanje, ovisi li kvalificiranje krvne plazme kao ‚krvi‘ samo o njezinoj predviđenoj namjeni ili pak treba uzeti u obzir i teoretske mogućnosti njezine uporabe?“

### **Zahtjev za ponovno otvaranje usmenog dijela postupka**

17 U dopisu od 13. lipnja 2016. TMD je zatražio ponovno otvaranje usmenog dijela postupka, obrazlažući to u osnovi time da mišljenje nezavisnog odvjetnika u točki 49. sadržava objektivnu pogrešku.

18 U tom pogledu valja podsjetiti da Statut Suda Europske unije i Poslovnik Suda ne predviđaju mogućnost da stranke podnose očitovanja na mišljenje nezavisnog odvjetnika (rješenje od 4. veljače 2000., *Emesa Sugar*, C-17/98, EU:C:2000:69, t. 2. i presuda od 6. rujna 2012., *Döhler Neuenkirchen*, C-262/10, EU:C:2012:559, t. 29.).

19 Naravno, Sud može, kako to proizlazi iz članka 83. njegovog poslovnika, u svakom trenutku, nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odrediti ponovno otvaranje usmenog dijela postupka, osobito ako smatra da stvar nije dovoljno razjašnjena ili ako stranka iznese, nakon zatvaranja tog dijela postupka, novu činjenicu koja je takve prirode da ima odlučujući utjecaj na odluku Suda, ili pak ako je u predmetu potrebno odlučiti na temelju argumenta o kojem se nije raspravljalo među strankama.

20 Sud međutim smatra, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da raspolaže svim informacijama potrebnima za donošenje odluke u ovom predmetu.

21 Slijedom prethodnih razmatranja, Sud ocjenjuje da nema potrebe za ponovnim otvaranjem usmenog dijela postupka.

### **O prethodnim pitanjima**

22 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 132. stavak 1. točku (d) Direktive 2006/112 tumačiti na način da isporuka ljudske krvi koju su države članice dužne izuzeti na temelju te odredbe uključuje i isporuku plazme koja se dobiva iz ljudske krvi kad ta krvna plazma nije izravno namijenjena za uporabu u terapijske svrhe, nego

isključivo za proizvodnju lijekova.

23 Prema odredbi članka 132. stavka 1. točke (d) Direktive 2006/112, države članice dužne su izuzeti isporuku ljudskih organa, krvi i mlijeka.

24 Uvodno treba podsjetiti da prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda pojmovi navedeni u spomenutom članku 132. predstavljaju autonomne pojmove prava Unije s ciljem izbjegavanja razilaženja u primjeni sustava PDV-a među državama članicama (presuda od 26. veljače 2015., VDP Dental Laboratory i dr., C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, t. 44.).

25 No Direktiva 2006/112 ne definira pojam „ljudske krvi“ iz članka 132. stavka 1. točke (d) Direktive 2006/112.

26 U tim okolnostima, značenje i doseg primjene navedenog pojma treba utvrditi u skladu s uobičajenim smislom u svakodnevnom jeziku, vodeći pritom računa o kontekstu u kojem se taj pojam koristi i ciljevima koji se žele postići propisima koji je sastavni dio (vidjeti u tom smislu presudu od 25. listopada 2012., Ketelä, C-592/11, EU:C:2012:673, t. 51. i navedenu sudsku praksu).

27 Kada je riječ o njegovu uobičajenom smislu, treba reći da se pojam „ljudska krv“ referira na element ljudskog tijela sastavljen od više sastavnica koje nisu samostalne, komplementarne su naravi, te njihovo sinergijsko djelovanje omogućuje napajanje svih organa i tkiva.

28 Jedna od tih komplementarnih sastavnica je i krvna plazma, odnosno tekućina koja služi za prijenos drugih dijelova ljudske krvi kroz tijelo.

29 Kada je prije svega riječ o općem kontekstu, treba podsjetiti da je prema odredbi članka 3. stavka 2. točke (c) Povelje Europske unije o temeljnim pravima zabranjeno korištenje ljudskog tijela i njegovih dijelova kao izvora financijske koristi.

30 Nadalje, kad je riječ o svrsi svih odredaba članka 132. Direktive 2006/112, valja podsjetiti da se tim člankom uređuje izuzeće od PDV-a za određene djelatnosti od javnog interesa, s ciljem olakšavanja pristupa određenim uslugama i isporuci određene robe izbjegavanjem povećanih troškova do kojih bi došlo njihovim oporezivanjem PDV-om (vidjeti u tom smislu presudu od 26. veljače 2015., VDP Dental Laboratory i dr., C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, t. 43. i 45. te navedenu sudsku praksu).

31 Konačno, kada je riječ o članku 132. stavku 1. točki (d) Direktive 2006/112, treba reći da se ta odredba, poput točaka (b), (c) i (e) istog stavka, odnosi na transakcije koje su izravno vezane uz zdravstvenu skrb ili koje imaju terapijsku svrhu.

32 Prema tome, izuzeće za isporuke ljudske krvi predviđeno u članku 132. stavku 1. točki (d) Direktive 2006/112 treba shvatiti tako da mu je svrha osigurati da isporuka proizvoda koji doprinose zdravstvenoj skrbi ili koji imaju terapijsku svrhu ne postane nedostupna zbog povećanih troškova tih proizvoda ako se njihova isporuka oporezuje PDV-om (vidjeti po analogiji presudu od 26. veljače 2015., VDP Dental Laboratory i dr., C-144/13, C-154/13 i C-160/13, EU:C:2015:116, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

33 Slijedom navedenog, isporuka ljudske krvi, uključujući isporuku krvne plazme koja je u njezinu sastavu, mora biti obuhvaćena izuzećem predviđenim u članku 132. stavku 1. točki (d) Direktive 2006/112, ako ta isporuka izravno doprinosi djelatnostima od javnog interesa, to jest ako se isporučena krvna plazma izravno koristi za zdravstvenu skrb ili u terapijske svrhe.

34 U tom smislu treba podsjetiti da izraze koji se koriste kod određivanja izuzeća iz članka 132.

Direktive 2006/112 treba usko tumažiti, s obzirom na to da ona predstavljaju iznimke od općeg pravila prema kojem se PDV plaća na svaku isporuku usluge koju porezni obveznik obavi uz naknadu (vidjeti u tom smislu, među ostalim, presude od 28. srpnja 2011., Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, t. 23. i od 22. listopada 2015., Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, t. 34. i navedenu sudsku praksu).

35 Iz toga slijedi da u izuzeće iz članka 132. stavka 1. točke (d) Direktive 2006/112 s druge strane ne može ulaziti tzv. „industrijska“ plazma, odnosno plazma čija isporuka izravno ne doprinosi djelatnostima od javnog interesa, zato što joj je namjena da bude uključena u industrijsku proizvodnju, posebice u svrhu proizvodnje lijekova.

36 Dakle, samo krvna plazma koja je stvarno izravno namijenjena za uporabu u terapijske svrhe potpada pod izuzeće određeno u članku 132. stavku 1. točki (d) Direktive 2006/112.

37 Budući da je pravo na to izuzeće uvjetovano time da se krvna plazma koristi za određeni tip djelatnosti od javnog interesa, činjenica da se plazma koja je namijenjena za industrijsku uporabu teoretski može izravno koristiti u terapijske svrhe, ako se i pretpostavi dokazanom, ne može značiti da ona treba imati pravo na sustav izuzeća koji je predviđen da bi se ograničili troškovi samo krvne plazme koja je stvarno namijenjena za izravno korištenje u terapijske svrhe.

38 No iz Sudu dostavljene dokumentacije razvidno je da krvna plazma, poput one koja je predmet glavnog postupka, nije namijenjena u svrhu zdravstvene skrbi ili u terapijske svrhe, nego isključivo u farmaceutске svrhe.

39 U tim okolnostima, takva krvna plazma ne može biti obuhvaćena izuzećem predviđenim člankom 132. stavkom 1. točkom (d) Direktive 2006/112.

40 Slijedom prethodnih razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da članak 132. stavak 1. točku (d) Direktive 2006/112 treba tumažiti na način da isporuka ljudske krvi koju su države članice dužne izuzeti na temelju te odredbe ne uključuje isporuku plazme koja se dobiva iz ljudske krvi kad ta krvna plazma nije izravno namijenjena za uporabu u terapijske svrhe, nego isključivo za proizvodnju lijekova.

## **Troškovi**

41 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

**Članak 132. stavak 1. točku (d) Direktive Vijeća 2006/112 od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumažiti na način da isporuka ljudske krvi koju su države članice dužne izuzeti na temelju te odredbe ne uključuje isporuku plazme koja se dobiva iz ljudske krvi kad ta krvna plazma nije izravno namijenjena za uporabu u terapijske svrhe, nego isključivo za proizvodnju lijekova.**

Potpisi

\* Jezik postupka: njemački