

## Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 5. oktobra 2016(\*)

„Predhodno odlo?anje – Obdav?enje – Davek na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitve za nekatere dejavnosti, ki so v javnem interesu – ?len 132(1)(d) – Oskrba s ?loveškimi organi, krvjo in materinim mlekom – Obseg – Plazma iz ?loveške krvi, predelana in uporabljena v industrijske namene“

V zadevi C?412/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Hessisches Finanzgericht (finan?no sodiš?e v Hessnu, Nem?ija) z odlo?bo z dne 24. marca 2015, ki je na Sodiš?e prispela 28. julija 2015 v postopku

### **TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH**

proti

**Finanzamt Kassel II - Hofgeismar,**

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, D. Šváby, sodnik, J. Malenovský (poro?evalec), M. Safjan in M. Vilaras, sodnika,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 28. aprila 2016,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH T. Dennisen in T. Otto, odvetnika, ter U. Prinz, Steuerberater,
- za nemško vlado T. Henze, J. Möller in K. Petersen, agenti,
- za madžarsko vlado M. Z. Fehér, G. Koós in M. Bóra, agenti,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in B.R. Killmann, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 2. junija 2016

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 132(1)(d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (v nadaljevanju: TMD), družbo, ki upravlja krvodajalski center, s sedežem v Nemčiji, in Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (davčna uprava v Kasslu, Nemčija, v nadaljevanju: davčna uprava) zaradi obdavčitve z davkom na dodano vrednost (DDV) dejavnosti dobave plazme za izdelavo zdravil, ki jo opravlja družba TMD.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

3 Člen 2 Direktive 2006/112 določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]“

4 Naslov IX te direktive, „Oprostitev“, zajema med drugim poglavje 2 glede „oprostitev za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu“, in poglavje 4 z naslovom „Oprostitev v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti“.

5 Člen 132(1) navedene direktive, ki spada v to poglavje 2, določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(b) bolnišnično in izvenbolnišnično 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;

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

[...]“

### *Nemško pravo*

6 ?len 4, to?ka 17, Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV, v nadaljevanju: UStG) v razli?ici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari, dolo?a:

„Davka so oproš?ene naslednje transakcije iz ?lena 1(1), to?ka 1:

[...]

oskrba s ?loveškimi organi, krvjo in materinim mlekom.“

7 ?len 15 UStG ureja pravico do odbitka vstopnega davka. V razli?ici, ki se uporablja v sporu o glavni stvari, dolo?a:

„(1) Trgovec lahko odbije te zneske vstopnega davka:

1. zakonsko dolgovani davek za dobave in druge storitve, ki jih drug podjetnik opravi za njegovo podjetje [...]

(2) Odbitka davka ni za dobave, uvoz ali pridobitve blaga znotraj Skupnosti oziroma za druge storitve, ki jih podjetnik uporablja za izvajanje teh transakcij:

1. oproš?ene transakcije;

[...]

(3) Izklju?itev pravice do odbitka iz odstavka 2 ne velja, ?e so transakcije

1. v primerih, dolo?enih v pododstavku 2, prvi stavek, to?ka 1,

a) oproš?ene na podlagi ?lena 4, od (1) do (7) [...]"

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odlo?anje**

8 Družba TMD upravlja krvodajalski center. Njena dejavnost zajema odvzem krvne plazme darovalcem z uporabo kemijskega procesa in mešanje te plazme z antikoagulantno raztopino, ki vsebuje med drugim natrijev citrat. Ta zmes se nato predela v centrifugi, da se iz nje izlo?ijo nekateri elementi. Ti elementi se zberejo in zamrznjeni dobavijo podjetjem farmacevtskega sektorja.

9 Družba TMD je to vrsto plazme v okviru svoje dejavnosti dobavila družbi X AG s sedežem v Švici. Ta je plazmo prevzela od družbe TMD in jo za pripravo zdravil prepeljala do svojih proizvodnih mest v drugih državah ?lanicah Unije.

10 Družba TMD je menila, da za plazmo, ki jo je dobavljala proizvajalcem zdravil, ne velja oprostitev za dobavo ?loveške krvi. Družba TMD je zato v obra?unu za DDV za leto 2008 dav?no upravo prosila za odbitek vstopnega DDV za dejavnosti v zvezi z njenimi dobavami plazme.

11 Dav?na uprava je, nasprotno, menila, da so bile dobave plazme v druge države ?lanice Unije, dejavnosti, oproš?ene DDV, in je zato zavrnila odbitek vstopnega davka.

12 Pri obra?unih za leti 2009 in 2010, ki ju je dav?na uprava sprejela, družba TMD ni odbila nobenega vstopnega davka.

13 Družba TMD je 7. decembra 2012 zaprosila za popravek odmerjenega DDV za obdobje med letoma 2008 in 2010. Zaprosila je za priznanje pravice do odbitka vstopnih davkov v zvezi z

dobavami plazme. V podporo prošnji je navedla, da dobave krvne plazme znotraj Unije, za katere je zdaj zaprosila za odbitek vstopnih davkov, niso bile dejavnosti, oproščene na podlagi člena 4, točka 17(a), UStG, ker je šlo po mnenju te družbe dejansko za dobave „izvirne“ plazme farmacevtskim družbam za frakcionirano in poznejšo izdelavo zdravil.

14 Davčna uprava je prošnje za popravek zavrnila z odločbo z dne 7. maja 2013, zoper katero je družba TMD pri predložitvenem sodišču vložila tožbo.

15 Družba TMD je v utemeljitev tožbe navedla, da dobava plazme za izdelavo zdravil ne pomeni dobave krvi v smislu člena 4(17)(a) UStG oziroma člena 132(1)(d) Direktive 2006/112.

16 V teh okoliščinah je Finanzgericht Hamburg (finančno sodišče v Hessnu, Nemčija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 132(1)(d) Direktive 2006/112 razlagati tako, da dobava loveške krvi vključuje tudi dobavo plazme, pridobljene iz loveške krvi?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali to velja tudi za plazmo, ki ni namenjena neposredno za terapevtsko uporabo, temveč izključno za izdelavo zdravil?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje nikalen, ali je opredelitev plazme kot „krvi“ odvisna zgolj od njenega določenega namena ali pa je treba upoštevati tudi teoretično uporabo, ki bi jo lahko imela?“

### **Predlog za ponovno odprtje ustnega postopka**

17 Družba TMD je v dopisu z dne 13. junija 2016 predlagala ponovno odprtje ustnega postopka, predvsem zato, ker sklepni predlogi generalnega pravobranilca v točki 49 vsebujejo objektivno napako.

18 V zvezi s tem je treba spomniti, da Statut Sodišča Evropske unije in Poslovnik Sodišča strankam ne dajeta možnosti, da predložijo stališča v odgovor na sklepne predloge generalnega pravobranilca (sklep z dne 4. februarja 2000, Emesa Sugar, C-17/98, EU:C:2000:69, točka 2, in sodba z dne 6. septembra 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, točka 29).

19 Res je, da lahko Sodišče, kot izhaja iz člena 83 njegovega poslovnika, po opredelitvi generalnega pravobranilca kadar koli odredi ponovno odprtje ustnega dela postopka, zlasti če meni, da zadeva ni dovolj razjasnjena, ali če stranka po koncu tega dela postopka navede novo dejstvo, ki je odločilno za odločitev Sodišča, ali če je v zadevi treba odločiti na podlagi trditve, o kateri stranke niso razpravljale.

20 Vendar Sodišče meni, da ima po opredelitvi generalnega pravobranilca vse potrebne podatke za odločitev v tej zadevi.

21 Sodišče glede na zgoraj navedene ugotovitve meni, da ni treba odrediti ponovnega odprtja ustnega dela postopka.

### **Vprašanja za predhodno odločanje**

22 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 132(1)(d) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se dobava loveške krvi, ki jo morajo države članice v skladu s to določbo oprostiti, nanaša tudi na dobavo plazme, pridobljene iz loveške krvi, kadar ta plazma ni namenjena za terapevtsko uporabo, temveč izključno za izdelavo zdravil.

23 V skladu s členom 132(1)(d) Direktive 2006/112 države članice oprostijo oskrbo s loveškimi organi, krvjo in materinim mlekom.

24 Najprej je treba spomniti, da gre v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pri pojmihi iz člena 132 za samostojne pojme prava Unije, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV v posameznih državah članicah (sodba 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 44).

25 Vendar pojem „loveška kri“ iz člena 132(1)(d) Direktive 2006/112 ni opredeljen z Direktivo 2006/112.

26 V teh okoliščinah je treba pomen in obseg tega pojma določiti v skladu z njegovim običajnim pomenom v vsakdanjem jeziku, pri čemer je treba upoštevati kontekst, v katerem se navedeni pojem uporablja, in cilje, ki jim sledi ureditev, katere del so (glej v tem smislu sodbo z dne 25. oktobra 2012, Ketelä, C-592/11, EU:C:2012:673, točka 51 in navedena sodna praksa).

27 V zvezi z običajnim pomenom je treba navesti, da se pojem „loveška kri“ nanaša na element loveškega telesa, ki je sestavljen iz več nesamostojnih, komplementarnih sestavnih delov, katerih sinergijsko delovanje omogoča napajanje vseh organov in tkiv.

28 Eden od teh dodatnih sestavnih delov je plazma, in sicer tekočina, s katero se drugi sestavni deli loveške krvi prenašajo po telesu.

29 V zvezi s splošnim kontekstom je treba najprej opozoriti, da je v skladu s členom 3(2)(c) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah prepovedana uporaba loveškega telesa in njegovih delov kot takih za pridobivanje premoženjske koristi.

30 Dalje, v zvezi z namenom vseh določb člena 132 Direktive 2006/112 je treba spomniti, da je namen tega člena nekatere dejavnosti, ki so v javnem interesu, oprostiti DDV, da bi se olajšal dostop do nekaterih storitev in dobava nekaterega blaga ob izogitvi poveanih stroškov, ki bi nastali, če bi bili obdavčeni z DDV (glej v tem smislu 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, točki 43 in 45 ter navedena sodna praksa).

31 Nazadnje, v zvezi s členom 132(1)(d) Direktive 2006/112 je treba navesti, da se ta določba, tako kot točke (b), (c) in (e) tega odstavka, nanaša na transakcije, ki so neposredno povezane z zdravstveno oskrbo ali imajo terapevtski namen.

32 Zato je treba oprostitev dobave loveške krvi iz člena 132(1)(d) Direktive 2006/112 razumeti tako, da je njen namen zagotoviti, da dobava proizvodov, ki prispevajo k zdravstveni oskrbi ali imajo terapevtski namen, ne postane nedostopna zaradi poveanih stroškov za te proizvode, če bi bila njihova dobava predmet obdavčitve z DDV (glej po analogiji 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).

33 Glede na zgoraj navedeno mora za dobavo loveške krvi, vključno z dobavo plazme, ki je njen sestavni del, veljati oprostitev iz člena 132(1)(d) Direktive 2006/112, če ta dobava

neposredno prispeva k dejavnostim, ki so v javnem interesu, in sicer če se dobavljena plazma neposredno uporabi za zdravstveno oskrbo ali v terapevtske namene.

34 Glede na to je treba opozoriti, da se izrazi, ki so bili uporabljeni za opis oprostitev iz člena 132 Direktive 2006/112, razlagajo ozko, saj pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plača za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (glej zlasti sodbi z dne 28. julija 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, točka 23, in z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, točka 34 in navedena sodna praksa).

35 Iz tega sledi, da pa oprostitev iz člena 132(1)(d) Direktive 2006/112 ne velja za t. i. „industrijsko“ plazmo, in sicer za plazmo, katere dobava ne prispeva neposredno k dejavnostim, ki so v javnem interesu, ker je njen namen vključitev v industrijsko proizvodnjo, med drugim za izdelavo zdravil.

36 Zato lahko velja oprostitev iz člena 132(1)(d) Direktive 2006/112 le za plazmo, ki je dejansko namenjena za neposredno terapevtsko uporabo.

37 Ker je upravičenost do te oprostitve odvisna od uporabe plazme za določeno vrsto dejavnosti v javnem interesu, okoliščina, da je plazma za industrijsko uporabo teoretično lahko predmet neposredne terapevtske uporabe – tudi če bi bila dokazana – ne pomeni, da mora za to plazmo veljati upravičenost do oprostitev, predvidenih za omejitev stroškov zgolj plazme, ki je dejansko namenjena za neposredno terapevtsko uporabo.

38 Iz spisa, predloženega Sodišču, pa je razvidno, da plazma, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ni namenjena za zdravstveno ali terapevtsko oskrbo, temveč ima izključno farmacevtske namene.

39 V teh okoliščinah za tako plazmo ne velja oprostitev iz člena 132(1)(d) Direktive 2006/112.

40 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 132(1)(d) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se dobava loveške krvi, ki so jo države članice dolžne oprostiti v skladu s to določbo, ne nanaša na dobavo plazme, pridobljene iz loveške krvi, če ta plazma ni namenjena za neposredno terapevtsko uporabo, temveč izključno za izdelavo zdravil.

## **Stroški**

41 Ker je ta postopek za stranko v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

**Člen 132(1)(d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se dobava loveške krvi, ki jo morajo države članice oprostiti v skladu s to določbo, ne nanaša na dobavo plazme, pridobljene iz loveške krvi, če ta plazma ni namenjena za terapevtsko uporabo, temveč izključno za izdelavo zdravil.**

Podpisi

\* Jezik postopka: nemščina.