Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
N. WAHL
представено на 2 юни 2016 година[1]

Дело C-412/15

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH
срещу
Finanzamt Kassel II - Hofgeismar(Преюдициално запитване, отправено от Hessisches Finanzgericht

(Финансов съд на провинция Хесен, Германия)

„Данък върху добавената стойност — Приспадания — Член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС — Кръв — Доставки на кръвна плазма за производство на лекарствени продукти“

1. Настоящото производство по същество повдига следния въпрос: дали доставката на кръвна плазма за целите на производството на лекарствени продукти е сделка, освободена от ДДС.

2. За да отговори на този въпрос, Съдът първо трябва да определи какво е „кръв“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС[2] и второ, да прецени дали съгласно тази разпоредба следва да се прави разграничение между плазма, предназначена за терапевтични цели, и плазма, предназначена за производство на лекарствени продукти.

I – Правна уредба

А– *Правото на Съюза*

3. Член 132 от Директивата за ДДС предвижда:

„1. Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

б) болничната и медицинската помощ, и тясно свързаните с тях дейности, извършвани от публичноправни субекти, или при социални условия, сравними с приложимите за публичноправните субекти, от болници, терапевтични или диагностични медицински центрове и други надлежно признати заведения с подобен характер;

в) предоставянето на медицинска помощ при упражняване на медицински и парамедицински професии, определени от съответната държава членка;

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

г) доставката на човешки органи, кръв и кърма;

д) доставката на услуги, извършвани от зъботехници по занятие, както и доставката на зъбни протези, извършвани от зъболекари и зъботехници;

[…]“.

Б– *Националното право*

4. Член 4 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“) предвижда:

„Следните сделки по член 1, параграф 1, точка 1 са освободени от данъка:

[…]

1. (b) : вътреобщностните доставки […]

[…]

17. (a) : доставката на човешки органи, кръв и кърма“.

5. Член 15 от UStG предвижда:

„(1) Данъчнозадълженото лице може да приспадне следния данък:

1. данъка, който дължи по закон за извършените от друго данъчнозадължено лице доставки на стоки и услуги за целите на неговото предприятие. […]

(2) Приспадане не се допуска по отношение на данъка за доставките, вноса и вътреобщностното придобиване на стоки и услуги, които данъчнозадълженото лице използва за целите на следните сделки:

1. освободени сделки;

[…]

(3) Изключението по параграф 2 не се прилага, когато сделките:

1. в случаите по параграф 2, първо изречение, точка 1

   а) са освободени по член 4, точки 1—7. […]“.

6. Раздел 4.17.1 от Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Указания относно прилагането на данъка върху оборота, наричани по-нататък „UStAE“) предвижда:

„(1) Към човешката кръв спадат следните продукти: банки с прясна кръв, банки с цяла кръв, банки със серум и плазма, банки кръв с хепарин и банки с клетъчни съставки на кръвта.

(2) Не се освобождават сделките с плазмени препарати, произведени от смеси от човешка кръвна плазма. Такива са по-специално: препарати с кръвосъсирващи фактори, човешки албумин, фибриноген, имуноглобулини“.

II – Факти, производство и преюдициални въпроси

7. TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (наричано по-нататък „TMD“) управлява център за кръводаряване. В рамките на своята дейност доставя кръвна плазма за производството на лекарствени продукти на установеното в Швейцария дружество X AG, което взема плазмата от TMD и я превозва до производствените си обекти другаде на територията на Европейския съюз.

8. В декларацията си за ДДС за 2008 г., подадена пред Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (наричана по-нататък „Finanzamt“), TMD посочва платените по тези доставки данъци като данъчен кредит, който да му бъде приспаднат. Finanzamt обаче отказва приспадането, по съображение че доставката на кръвна плазма другаде на територията на Съюза е освободена както съгласно член 4, точка 1, буква b) от UStG като доставка в рамките на ЕС, така и съгласно член 4, точка 17, буква a) от UStG като доставка на кръв. Поради това Finanzamt прави заключение, че член 15, параграф 2 от UStG не допуска приспадане на данъка по получени доставки.

9. В данъчните си декларации за 2009 г. и 2010 г. TMD не посочва данък за приспадане и същите са приети от Finanzamt.

10. На 7 декември 2012 г. TMD подава заявления за изменение на актовете за определяне на данъчни задължения за 2008—2010 г., които са били издадени с условието за последваща проверка. Той иска да му бъде признато право на приспадане във връзка с извършените от него доставки на плазма. Обосновава се със съображението, че доставките на кръвна плазма в рамките на ЕС, във връзка с които сега иска приспадането, не са освободени по член 4, точка 17, буква a) от UStG, тъй като са доставки на т.нар. „source plasma“ (плазма източник) за фармацевтични предприятия с цел фракциониране и последващо производство на лекарствени продукти. Това означавало, че в случая основание за освобождаването е само нормата на член 4, точка 1, буква b) от UStG и поради това следва да му се признае право на приспадане.

11. С решение от 7 май 2013 г. Finanzamt отхвърля заявленията за изменение. TMD подава жалба пред запитващата юрисдикция, с която иска Finanzamt да бъде задължена да измени актовете за определяне на данъчни задължения.

12. В подкрепа на жалбата си TMD посочва, че доставката на кръвна плазма за производството на лекарствени продукти не е доставка на кръв по смисъла на член 4, точка 17, буква a) от UStG или по смисъла на член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС. От своя страна Finanzamt възразява срещу доводите на TMD и твърди, че възприетото от нея тълкуване на закона съответства и на буквата на Раздел 4.17.1 от UStAE.

13. При тези обстоятелства запитващата юрисдикция решава да спре производството и да отправи до Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112 да се тълкува в смисъл, че доставката на човешка кръв обхваща и доставката на кръвна плазма, получена от човешка кръв?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, важи ли това и за кръвната плазма, която е предназначена не пряко за терапевтични цели, а само за производството на лекарствени продукти?

3) При отрицателен отговор на втория въпрос, от какво зависи окачествяването на кръвната плазма като „кръв“: единствено от конкретно избраното предназначение на плазмата или и от абстрактно съществуващите възможности за използването ѝ?“.

14. В настоящото производство писмени становища представят TMD, германското и унгарското правителство, както и Комисията. TMD, германското правителство и Комисията излагат и устни становища в съдебното заседание, проведено на 28 април 2016 г.

III – Анализ на преюдициалните въпроси

А– *Първи въпрос*

15. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали понятието „кръв“ в член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС обхваща и кръвната плазма, получена от човешка кръв.

16. Според TMD отговорът на този въпрос следва да бъде отрицателен, докато германското и унгарското правителство, както и Комисията са на мнение, че отговорът следва да бъде утвърдителен.

17. В началото бих искал да припомня, че съгласно постоянната съдебна практика целта, преследвана с предвидените в член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС освобождавания, е да се улесни достъпът до някои услуги, както и доставката на някои стоки, като се избегнат допълнителните разходи, които биха възникнали в резултат на облагането им с ДДС. Тези освобождавания са самостоятелни понятия от правото на Съюза, чиято цел е да се избегнат различията при прилагането на режима на ДДС в различните държави членки[3].

18. Освобожданията по член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС следва да се тълкуват стриктно, доколкото представляват отклонение от общия принцип, че ДДС се дължи за всяка възмездна доставка на услуги, извършена от данъчнозадължено лице. Все пак тяхното тълкуване трябва да бъде съобразено с целите на освобожданията и с изискванията на присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет. Следователно изискването за стриктно тълкуване не означава, че тези освобождавания могат да се тълкуват по начин, който ги лишава от търсените с тях последици[4].

19. В този контекст съм съгласен с тълкуването на член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, предложено от германското и унгарското правителство и от Комисията, поради няколко съображения.

20. Първо, бих искал да отбележа, че Директивата за ДДС не съдържа определение нито на понятието „кръв“, нито на другите понятия, изброени в член 132, параграф 1, буква г) („човешки органи“ и „кърма“). Съдът до този момент също не е имал възможност да даде насоки относно тези понятия. При все това е ясно, че те трябва да получат самостоятелно и еднакво тълкуване, специфично за правилата на Съюза в областта на ДДС[5].

3 — Решение от 26 февруари 2015 г., VDP Dental Laboratory и др. (C-144/13, C-154/13 и C-160/13, EU:C:2015:116, т. 43 и 44).

4 — Вж. решение от 12 март 2015 г., „go fair“ Zeitarbeit, (C-594/13, EU:C:2015:164, т. 17 и цитираната съдебна практика).

5 — Вж. по аналогия решение от 3 юни 2010 г., De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, т. 22).

21. По отношение на доставката на стоките и услугите, посочени в член 132, параграф 1, букви б) и в) от Директивата за ДДС, Съдът е постановил, че тяхното освобождаване има за цел намаляване на разходите за медицинска помощ и по-голямата ѝ достъпност за частноправните субекти[6]. Следователно крайната цел на тези освобождавания е посочените в същата разпоредба стоки и услуги да не станат по-недостъпни поради увеличаване на цената им, ако доставката им се облага с ДДС[7].

22. Според мен до известна степен същият стремеж е в основата на освобожданията, предвидени за доставката на продуктите, изброени в член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС. Следователно намерението на законодателя на Съюза е било да се избегне увеличаването на цената на някои видове здравно лечение, които включват доставката на части от човешкото тяло или получени от него продукти.

23. Разгледано от тази гледна точка, понятието „кръв“ не може да не обхваща и нейните съставки, като например кръвната плазма.

24. В този контекст не трябва да се пренебрегва фактът, че както изтъкват германското правителство и Комисията, в днешно време сравнително рядко се срещат доставки на цяла кръв. Дори сделките, извършвани с оглед на терапевтични цели, в повечето случаи включват доставката на кръвни съставки като например кръвна плазма. Законодателят на Съюза, приел преработения текст на Директивата за ДДС през 2006 г., не е могъл да пренебрегне този факт. Предлаганото от TMD тълкуване, което далеч не е стеснително тълкуване на разпоредбата, би довело обаче до значително стесняване на обхвата на приложение на освобождаването, предвидено за доставките на кръв в член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС. Следователно такова тълкуване в голяма степен би попречило на целта на законодателя.

25. Съществуват и други съображения, поради които тълкуването на понятието „кръв“ в смисъл, че не обхваща кръвните съставки, би довело до последици, които противоречат на целта на законодателя. Първо, очевидно ще се увеличат разходите на болниците и подобни на тях заведения, които използват кръвна плазма за терапевтични цели. Второ, въпреки че използването на цяла кръв ще бъде освободено, използването на една или няколко кръвни съставки няма да бъде освободено от облагане с ДДС. Следователно цената на доставка на цяла кръв за нуждаещ се от кръвопреливане пациент ще бъде пропорционално по-ниска от цената на същото кръвопреливане, което обаче включва само кръвна плазма или само тромбоцити. Според мен това не може да е желаният от законодателя резултат.

26. Освен това, както отбелязва запитващата юрисдикция, това тълкуване е породено още от факта, че на 99-ото си заседание от 3 юли 2013 г. консултативният комитет по данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „Комитетът по ДДС“) приема почти единодушно, че доставката на „кръв“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС обхваща, освен доставката на цяла кръв, и доставката на отделни кръвни съставки като например кръвна плазма или кръвни клетки от човешки произход. Въпреки че издадените от Комитета по ДДС насоки са само становище на консултативен комитет и не представляват официално тълкуване на правото на Съюза, поради което нямат обвързващ характер, те все пак са ценно помощно средство при тълкуването[8].

6 — Вж. решение от 13 март 2014 г., Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, т. 28).

7 — Вж. в този смисъл решение от 26 февруари 2015 г., VDP Dental Laboratory и др. (C-144/13, C-154/13 и C-160/13, EU:C:2015:116, т. 46 и цитираната съдебна практика).

8 — Вж. заключението на генералния адвокат Kokott по дело RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, т. 46—51).

27. Въпреки това е вярно, както изтъква и запитващата юрисдикция, че освен Директива 2009/132/ЕО [9] и други правни инструменти на ЕС също правят разграничение между понятията „кръв“ и „кръвна плазма“. Според мен обаче това не влияе на настоящия анализ: различните правни инструменти могат да се отнасят до различни въпроси и да преследват различни цели [10]. Едно и също понятие, което се среща в два или повече правни инструмента, може да има различни значения. Във всеки случай, както правилно отбелязва Комисията, дори правните инструменти, посочени от TMD в настоящото дело, не предвиждат реално различни правни режими за цяла кръв и за кръвна плазма.

28. На първо място, в член 2, параграф 1 от Директива 2002/98/ЕО [11] се посочват „кръв“ и „кръвни съставки“, за да се поясни, че стандартите за качеството и безопасност, предвидени в същата директива, се прилагат и за двата продукта. Освен това разграничението между човешка кръв и кръвна плазма, което се съдържа в Комбинираната номенклатура [12], служи само за целите на статистиката. В действителност всички продукти, изброени в подпозиция 3002 (включително човешка кръв и плазма), са освободени от мита [13].

29. Фактът, че понастоящем и цялата кръв, и кръвната плазма са освободени от мита, също е в подкрепа на схващането, че двата продукта следва да бъдат освободени и от ДДС.

30. Поради тези съображения предлагам Съдът да отговори на първия преюдициален въпрос, че член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС следва да се тълкува в смисъл, че понятието „кръв“ обхваща кръвната плазма, получена от човешка кръв.

Б– *Втори въпрос*

31. Предвид предложения отговор на първия въпрос е необходимо да се отговори и на втория преюдициален въпрос. С втория си въпрос Hessisches Finanzgericht (Финансов съд на провинция Хесен) иска да установи дали понятието „кръв“ обхваща и кръвна плазма, която е предназначена не пряко за терапевтични цели, а само за производството на лекарствени продукти.

32. Според TMD отговорът отново следва да бъде отрицателен, а германското и унгарското правителство, както и Комисията са на мнение, че отговорът трябва да бъде положителен.

33. По този въпрос отново съм съгласен с предложеното от последните тълкуване на член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС.

9 — Директива на Съвета от 19 октомври 2009 година за определяне приложното поле на член 143, букви б) и в) от Директива 2006/112/ЕО по отношение на освобождаването от данък добавена стойност при окончателен внос на някои стоки (ОВ L 292, стр. 5).

10 — В този смисъл вж. по аналогия решение от 17 януари 2013 г., Комисия/Испания (C-360/11, EU:C:2013:17, т. 66).

11 — Директива на Европейския парламент и на Съвета от 27 януари 2003 година за определяне на стандартите за качество и безопасност при вземането, диагностиката, преработката, съхранението и разпределянето на човешка кръв и кръвни съставки и за изменение на Директива 2001/83/ЕО (ОВ L 33, стр. 30; Специално издание на български език, 2007 г., глава 15, том 9, стр. 171).

12 — Приложение I към Регламент (ЕИО) № 2658/87 на Съвета от 23 юли 1987 година относно тарифната и статистическа номенклатура и Общата митническа тарифа (ОВ L 256, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 3), с измененията.

13 — Впрочем това е още един аспект, който според мен е в подкрепа на еднаквото третиране на човешката кръв и кръвната плазма и в рамките на Директивата за ДДС.

34. Бих искал да отбележа, че когато предвидените в член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС освобождавания се ограничават до определени видове сделки — например доставките, извършвани от определени субекти[14] или образувания[15], на определени получатели[16], за определени цели[17] или при определени условия[18] — това е изрично посочено. Обратно, в буква г) от тази разпоредба освободените сделки са описани общо, без да се конкретизират или ограничават по някакъв начин. В член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС недвусмислено се посочва, че сред сделките, които държавите членки освобождават, са „доставката на човешки органи, кръв и кърма“.

35. Това предполага, че доставката на кръв (или нейни съставки) трябва да бъде освободена от ДДС независимо от крайната употреба на кръвта или от предназначението на доставката. Ако законодателят е имал друго намерение, вероятно е щял да възприеме по-конкретна и подробна формулировка на разпоредбата[19], както е направил за всички останали освобождавания, предвидени в член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС.

36. Според TMD обаче от членове 37—39 от Директива 2009/132 може да бъде изведено по аргумент за противното основание, че за целите на член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС следва да се прави разграничение между терапевтична плазма и индустриална плазма. Съгласно членове 37—39 от Директива 2009/132 вносът на терапевтични вещества от човешки произход (които включват човешката кръв и нейните производни) се освобождава от ДДС. TMD смята, че не би имало смисъл изрично да се посочват човешката кръв и особено нейните производни, ако тези продукти вече са били освободени по член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС.

37. Според мен този довод е неубедителен. Първо, следва да се посочи, че Директива 2009/132 е кодифициран и преработен текст на предишна директива (Директива 83/181/ЕИО[20]), която междувременно е изменяна няколкократно[21]. Изричното посочване на кръвта и нейните производни може да се обясни с факта, че към момента на приемане на Директива 83/181 кръвта и кръвните съставки са се облагали с различни мита. Това не е малка подробност: една от основните цели на Директива 83/181 тогава и на Директива 2009/132 понастоящем е именно постигането на възможно най-висока степен на единство между митническия режим и този, приложим за ДДС. В този контекст трябва да се има предвид, че Директива 2009/132 се отнася изключително до освобождавания при внос в Съюза, докато член 132 от Директивата за ДДС е една от общите разпоредби относно освобожданията, поради което се отнася до вътреобщностни сделки, както и до внос.

38. Второ, членове 37—39 от Директива 2009/132 не могат по никакъв начин да повлияят на тълкуването на член 132 от Директивата за ДДС. Член 37, параграф 1 от Директива 2009/132 изрично предвижда, че се прилага „[б]ез да се засяга освобождаването, предвидено в член 143, буква а) от Директива 2006/112/ЕО“. Последната разпоредба на свой ред предвижда, че държавите членки освобождават сделки като „крайния внос на стоки, чиято доставка от данъчнозадължено лице би била освободена във всички случаи на съответната им територия“. Това очевидно обхваща сделки като включващите доставка на кръв, които са освободени по член 132 от Директивата за ДДС. Следователно, най-просто казано, член 132, параграф 1,

14 — Член 132, букви д), е) и й) от Директивата за ДДС.

15 — Член 132, букви а), б), ж), з), и), к), л), м), н), о), п) и р) от Директивата за ДДС.

16 — Член 132, букви е), л), м) и п) от Директивата за ДДС.

17 — Член 132, букви е) и к) от Директивата за ДДС.

18 — Член 132, букви е), л) и о) от Директивата за ДДС.

19 — Вж. по аналогия решение от 28 ноември 2013 г., MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, т. 29).

20 — Директива на Съвета от 28 март 1983 година за определяне на обхвата на член 14, параграф 1, буква г) от Директива 77/388/ЕИО по отношение на освобождаването от данък добавена стойност при окончателен внос на някои стоки (ОВ L 105, стр. 38; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 45).

21 — Вж. по-специално съображение 1 от Директива 2009/132.

буква г) от Директивата за ДДС не може да се тълкува с оглед на членове 37—39 от Директива 2009/132, а още по-малко да се приема за изменен с последните разпоредби. Поради различния обхват и цели на двата правни акта не само е възможно, но дори е логично разпоредбите им до известна степен да се припокриват.

39. TMD твърди още, че ако член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС се тълкува в смисъл, че обхваща и доставката на кръвна плазма, предназначена за производство на лекарствени продукти, крайната цена на тези лекарствени продукти неизбежно ще се повиши. Това би противоречало на целта на въпросната разпоредба за намаляване на цените в сектора на здравеопазването.

40. Трябва да призная, че този довод е донякъде състоятелен. Според мен е ясно, че в някои случаи въпросното освобождаване — съгласно тълкуването на другите страни, представили становища в настоящото производство — *косвено* ще доведе до увеличение на цените на лекарствените продукти, произведени на основата на кръв или нейни съставки. Причината за това е, че предприятие като TMD не може да приспадне ДДС, платен върху продукти или услуги, закупени за целите на неговото предприятие, от ДДС, с който според него следва да се облагат неговите доставки на плазма за фармацевтичните предприятия. Доколкото вътрешните разходи на това предприятие са по-високи поради невъзможността за извършване на приспадания, може да се наложи то да продава плазмата на по-високи цени, което на свой ред може да се отрази на крайната цена на произведените въз основа на нея лекарствени продукти. При равни други условия е вероятно освобождаването на плазмата от облагане с ДДС да доведе до увеличение на цената на тези продукти.

41. Не е ясно обаче дали това увеличение на цената на лекарствените продукти, които съдържат кръвна плазма, ще бъде значително. Действително тази цена в крайна сметка ще се определи от различни фактори, като цената на съставките ще е само един от тях. Специфичните особености на пазара, като например наличието (или липсата) на конкурентни продукти, основният закон за търсенето и предлагането и възможните пречки, произтичащи от законодателството относно ценообразуването на лекарствените продукти (каквото съществува в много държави членки), също ще се отразят върху цената.

42. Важното в този контекст е всички доставчици на кръвна плазма (и на свой ред всички производители на лекарствени продукти, за които е нужна кръвна плазма) да могат да се конкурират при равни условия. Това очевидно ще е така след постановяването на решение по настоящото производство, доколкото възприетото от Съда в настоящия случай тълкуване на понятието „кръв“ по смисъла на член 132, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС ще бъде обвързващо за данъчните органи на всички държави членки.

43. Във всеки случай, както подчертава германското правителство, фактът, че намаляването на цените на някои продукти или услуги чрез освобождаване на техните доставки от ДДС може да увеличи оперативните разходи на данъчнозадълженото лице, изглежда присъщ на възприетата от законодателя система на ДДС[22]. За данъчнозадължените лица сключването на сделки, свързани с освободени от ДДС продукти или услуги, неизбежно би било по-неблагоприятно поради начина на функциониране на системата на ДДС.

22 — Вж. също заключението на генералния адвокат Kokott по дело VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, т. 96).

44. Така законодателят е бил наясно със специфичното положение на предприятията, които едновременно трябва да сключват облагаеми и необлагаеми сделки, и е изработил конкретни правила за това. По-специално член 169 от Директивата за ДДС предвижда в определени случаи възможност от дължимия от данъчнозадължено лице ДДС да се приспадне ДДС, с който се облагат стоки или услуги, използвани за целите на освободени сделки. Законодателят обаче е избрал да ограничи приложимостта на тези правила само до определени положения или сделки.

45. Следователно фактът, че съгласно Директивата за ДДС освободените сделки, сключени от TMD, не пораждат право на приспадане и че това положение може при определени обстоятелства да доведе до увеличение на разходите за здравните грижи, не позволява тази разпоредба да се тълкува по начин, който противоречи на нейния текст. Всъщност довод, подобен на изтъкнатия от TMD в настоящия случай, вече е бил отхвърлен от Съда по първото дело VDP Dental Laboratory именно поради същите съображения [23]. Все пак пропуските в системата на освобожданията, свързани със здравни продукти и услуги, следва да се разглеждат не от Съда, а от законодателя [24].

46. При това положение бих искал да припомня още, че съгласно постоянната практика на Съда, като се изключат малките доставки на стоки, които са абсолютно необходими при предоставянето на помощта, доставката на лекарства и други стоки е физически и икономически отделима от предоставянето на услугата и следователно не може да бъде освободена на основание член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС [25].

47. Тази съдебна практика предполага, че макар основната цел, преследвана от законодателя с някои от освобожданията по член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС, действително да е да се намалят разходите за здравна грижа, това намаление на разходите не засяга лекарствените продукти. С други думи, когато е приемал разпоредбите на член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС, законодателят не е имал предвид съображенията във връзка с цените на лекарствените продукти.

48. В този контекст може би заслужава да се изтъкне, че кръвната плазма очевидно не е лекарствен продукт, а както се изясни, може да бъде използвана в производството на такива продукти съставка. Плазмата, предназначена за терапевтични цели, както и тази, предназначена за индустриални цели, нито се смесват с други вещества, нито се обработват по начин, който да променя техните основни характеристики. Единствената обработка, която се извършва за получаване на продукта, е необходимата за отделянето на различните съставки на кръвта. Доводът на TMD явно предполага, че всяка обработка на продукта преди неговата доставка би довела до нов или различен продукт. Този довод, ако бъде логически развит докрай, може да доведе до необосновани последици. Например, обикновеното замразяване на кърма за последващо хранене на бебе ще промени ли третирането на тази кърма за данъчни цели? Фактът, че след отстраняването на орган той може да бъде поставен в консервиращи разтвори, за да бъде съхранен и транспортиран, означава ли, че доставката на този орган следва се облага с ДДС?

49. Важно е, че една и съща плазма по принцип може да се използва както за терапевтични цели, така и за производство на лекарствени продукти. Както признава TMD, само опаковането, етикетирането и транспортирането на плазмата (и осъществявания в хода на обработката контрол) могат да бъдат различни в зависимост от предназначението. Следователно от началото до момента на използването ѝ от различните потребители плазмата остава един и същ продукт.

23 — Решение от 14 декември 2006 г., VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, т. 34—36).

24 — Вж. в този смисъл заключението на генералния адвокат Sharpston по дело Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2013:618, т. 57).

25 — Вж. решение от 13 март 2014 г., Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, т. 33 и цитираната съдебна практика).

50. В този контекст ми се струва, че тълкуването на член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС в смисъл, че обхваща кръвната плазма, независимо от нейното предназначение, съответства повече и на принципа на данъчния неутралитет, съгласно който икономическите оператори, които осъществяват едни и същи сделки, не трябва да бъдат третирани по различен начин при събиране на ДДС[26].

51. В допълнение, както посочва запитващата юрисдикция, след като продуктът е по същество един и същ, не може, поне на теория, да се изключи възможността плазма, която първоначално е предназначена за терапевтични цели, впоследствие да бъде използвана за индустриални цели. Ако това е така, германското правителство с право твърди, че ако данъчните органи са длъжни да третират доставките на плазма по различен начин в зависимост от нейната предвидена употреба (заявена от съответните икономически оператори), прилагането на тези правила ще бъде несигурно и доста сложно за управление.

52. Предвид горните съображения според мен на втория въпрос следва да се отговори, че понятието „кръв“ по член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС обхваща и кръвната плазма, която е предназначена за производство на лекарствени продукти.

B– *Трети въпрос*

53. Предвид предложения отговор на втория въпрос не следва да се отговаря на третия въпрос.

IV – Заключение

54. В заключение предлагам на Съда да отговори на отправените от Hessisches Finanzgericht (Финансов съд на провинция Хесен) преюдициални въпроси по следния начин:

— „понятието „кръв“ в член 132, параграф 1, буква г) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност обхваща доставката на кръвна плазма, получена от човешка кръв,

— това понятие обхваща и кръвната плазма, която е предназначена за производството на лекарствени продукти“.

26 — Вж. решение от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, т. 41 и цитираната съдебна практика).