Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
NILS WAHL IŠVADA,
pateikta 2016 m. birželio 2 d.[1]

Byla C-412/15

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH
prieš
Finanzamt Kassel II – Hofgeismar

(Hessisches Finanzgericht (Heseno finansų teismas, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis — Atskaitymai — PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punktas — Kraujo sąvoka — Kraujo plazmos tiekimas vaistams gaminti“

1. Šioje byloje iš esmės keliamas šis klausimas: ar kraujo plazmos tiekimas vaistams gaminti yra PVM neapmokestinamas sandoris?

2. Kad atsakytų į šį klausimą, Teisingumo Teismas pirma turės apibrėžti sąvoką „kraujas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos[2] 132 straipsnio 1 dalies d punktą, o antra, ištirti, ar pagal tą nuostatą reikėtų atskirti plazmą, skirtą naudoti terapiniais tikslais, nuo plazmos, skirtos vaistams gaminti.

I – Teisinis pagrindas

A – *ES teisės aktai*

3. PVM direktyvos 132 straipsnyje numatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

b) ligoninių ir medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusi veikla, kai ją vykdo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba, tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninės, gydymo ar diagnozavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos;

c) medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė;

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007, p. 60).

d) žmogaus organų, kraujo ir motinos pieno tiekimas;

e) dantų technikų, kai jie vykdo savo profesinę veiklą, vykdomas paslaugų teikimas ir dantų protezų tiekimas, kai jį vykdo dantų gydytojai ir dantų technikai;

<…>“

B – *Nacionalinė teisė*

4. Apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*, toliau – *UStG*) 4 straipsnyje numatyta:

„Iš visų 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytų sandorių neapmokestinami:

<…>

1. b) tiekimas Bendrijos viduje <...>

<…>

17. a) tiekiami žmogaus organai, kraujas ir pienas.“

5. *UstG* 15 straipsnyje numatyta:

„1) Apmokestinamasis asmuo gali atskaityti šias pirkimo mokesčio sumas:

1. pagal įstatymą mokėtiną mokestį už kito verslininko jo įmonei patiektas prekes ar suteiktas kitas paslaugas <…>

2) Neatskaitomas mokestis už prekių tiekimą, jų importą ir įsigijimą Bendrijos viduje ir už paslaugų, kurias verslininkas naudoja šiems sandoriams, teikimą:

1. neapmokestinamiesiems sandoriams;

<…>

3) Teisės į atskaitą apribojimas pagal 2 dalį negalimas, jei sandoriai:

1. 2 dalies pirmo sakinio 1 punkto atvejais

   a) yra neapmokestinami remiantis 4 straipsnio 1–7 punktais <…>

6. Potvarkio dėl PVM taikymo (*Umsatzsteuer-Anwendungserlass*, toliau – *UStAE*) 4.17.1 skirsnyje numatyta:

„(1) Žmogaus krauju laikomi šie kraujo produktai: šviežias konservuotas kraujas, konservuotas donoro kraujas, konservuotas kraujo serumas ir plazma, heparinizuotas konservuotas kraujas ir konservuotos kraujo ląstelės.

(2) Atleidimas nuo mokesčio netaikomas iš žmogaus kraujo plazmos mišinių pagamintiems plazmos preparatams. Į šią poziciją visų pirma įeina: žmogaus kraujo krešėjimo faktoriaus preparatai, žmogaus albuminas, fibrinogenas, imunoglobulinas.“

II – Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

7. *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH* (toliau – TMD) valdo kraujo donorystės centrą. Vykdydama šią veiklą ji tiekė vaistams gaminti skirtą kraujo plazmą Šveicarijoje įsteigtai bendrovei AB „X“, kuri plazmą pasiimdavo iš TMD ir pristatydavo į savo gamyklas kitoje Europos Sąjungos teritorijos dalyje.

8. Finanzamt Kassel II - Hofgeismar (II Kaselio mokesčių inspekcija – Hofgeismaras, toliau – *Finanzamt*) pateiktoje 2008 mokestinių metų PVM deklaracijoje TMD atskaitė su šiais tiekimo sandoriais susijusį pirkimo mokestį. Tačiau *Finanzamt* neleido atskaityti pirkimo PVM argumentuodama, kad kraujo plazmos tiekimas į kitą Sąjungos teritorijos dalį yra atleistas nuo mokesčio tiek remiantis *UStG* 4 straipsnio 1 punkto b papunkčiu kaip prekių tiekimas ES viduje, tiek pagal *UStG* 4 straipsnio 17 punkto a papunktį kaip kraujo tiekimas. Tad *Finanzamt* padarė išvadą, kad pirkimo mokestį draudžiama atskaityti pagal *UStG* 15 straipsnio 2 dalį.

9. Savo mokesčio deklaracijose už 2009 m. ir 2010 m., kurias *Finanzamt* priėmė, TMD pirkimo mokesčio neatskaitė.

10. 2012 m. gruodžio 7 d. TMD pateikė prašymą pakeisti pranešimus apie mokėtiną PVM už 2008–2010 m., kuriems taikoma peržiūros išlyga. Ji pageidavo, kad būtų pripažintas su plazmos tiekimu susijęs pirkimo mokestis. Grįsdama savo prašymą ji nurodė, kad jau deklaruotos, su kraujo plazmos tiekimu ES viduje susijusio pirkimo mokesčio sumos nėra atleistos nuo mokesčio pagal *UStG* 4 straipsnio 17 punkto a papunktį, nes šiuo atveju plazmaferezės būdu paruošta plazma tiekiama farmacijos bendrovėms frakcionuoti ir galiausiai vaistams gaminti. Todėl šiuo atžvilgiu nuo mokesčio atleidžiama remiantis tik *UStG* 4 straipsnio 1 punkto b papunkčiu, taigi, pirkimo mokesčio atskaita turėtų būti leidžiama.

11. 2013 m. gegužės 7 d. potvarkiu *Finanzamt* atmetė prašymus dėl pakeitimų. Tuomet TMD, siekdama įpareigoti *Finanzamt* pakeisti pranešimus apie mokėtiną mokestį, pareiškė ieškinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

12. Grįsdama savo ieškinį TMD tvirtino, kad vaistams gaminti naudojamos kraujo plazmos tiekimas nėra kraujo tiekimas, kaip jis suprantamas pagal *UStG* 4 straipsnio 17 punkto a papunktį arba PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punktą. *Finanzamt* savo ruožtu prieštarauja TMD pateiktiems argumentams ir teigia, kad jos įstatymo aiškinimas taip pat atitinka *UStAE* 4.17.1 skirsnio formuluotę.

13. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, kad žmogaus kraujo tiekimas apima ir žmogaus kraujo plazmos tiekimą?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą yra teigiamas: ar tai taikoma ir kraujo plazmai, kuri nėra tiesiogiai naudojama terapiniais tikslais ir skirta tik vaistams gaminti?

3. Jei į antrąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai: ar klasifikuojant kraujo plazmą kaip kraują vadovaujamasi tik jos paskirtimi konkrečiu atveju, ar apskritai galimais kraujo plazmos naudojimo būdais?“

14. Rašytines pastabas šioje byloje pateikė TMD, Vokietijos ir Vengrijos vyriausybės, taip pat Komisija. TMD, Vokietijos vyriausybė ir Komisija 2016 m. balandžio 28 d. vykusiame teismo posėdyje pateikė ir žodines pastabas.

III – Prejudicinių klausimų nagrinėjimas

A – *Pirmasis klausimas*

15. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar sąvoka „kraujas“ PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punkte apima iš žmogaus kraujo gaunamą kraujo plazmą.

16. TMD nuomone, į šį klausimą reikėtų atsakyti neigiamai, o Vokietijos ir Vengrijos vyriausybės ir Komisija mano, kad teigiamai.

17. Iš pat pradžių norėčiau priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje numatyto neapmokestinimo tikslas – palengvinti tam tikrų paslaugų teikimą ir tam tikrų prekių tiekimą, išvengiant papildomų išlaidų, kurių kiltų jas apmokestinus PVM. Šie neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos Sąjungos teisės sąvokos ir jų tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą įvairiose valstybėse narėse [3].

18. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje išvardyti neapmokestinimo atvejai aiškintini griežtai, nes jais nukrypstama nuo bendrojo principo, kad apmokestinamasis asmuo turi mokėti PVM už visas už atlygį teikiamas paslaugas. Tačiau šie neapmokestinimo atvejai turi būti aiškinami atsižvelgiant į jais siekiamus tikslus ir laikantis mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai. Taigi šis griežto aiškinimo reikalavimas nereiškia, kad minėti neapmokestinimo atvejai galėtų būti aiškinami taip, kad juos numatančios nuostatos taptų neveiksmingos [4].

19. Atsižvelgiant į tai, yra kelios priežastys, dėl kurių pritariu PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punkto aiškinimui, kurį siūlo Vokietijos ir Vengrijos vyriausybės su Komisija.

20. Iš karto reikėtų pažymėti, kad PVM direktyvoje neapibrėžta nei sąvoka „kraujas“, nei kitos 132 straipsnio 1 dalies d punkte išvardytos sąvokos („žmogaus organai“ ir „motinos pienas“). Teisingumo Teismas taip pat iki šiol neturėjo galimybės pateikti gairių dėl šių sąvokų. Vis dėlto akivaizdu, kad jos turi būti aiškinamos savarankiškai ir vienodai Sąjungos teisės normose dėl PVM [5].

21. Dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo pagal direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c ir punktus Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog neapmokestinimo nuostatų tikslas – sumažinti sveikatos priežiūros išlaidas ir padaryti ją labiau prieinamą asmenims [6]. Taigi galutinis šių neapmokestinimo atvejų tikslas – užtikrinti, kad toje nuostatoje nurodytų produktų tiekimas ar paslaugų teikimas netaptų mažiau prieinamas dėl didesnių sąnaudų, jei atitinkamas tiekimas ar teikimas būtų apmokestinamas PVM [7].

22. Manau, jog iš dalies dėl to paties intereso įtvirtintos neapmokestinimo nuostatos, taikomos PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punkte išvardytų prekių tiekimui. Taigi ES teisės aktų leidėjo ketinimas buvo išvengti padidėjusių išlaidų, susijusių su tam tikromis gydymo procedūromis, dėl kurių reikia tiekti žmogaus kūno dalis ar iš jo gaminamus produktus.

23. Šiuo požiūriu sąvoka „kraujas“ negali neapimti jo sudedamųjų dalių, kaip antai plazmos.

3 — 2015 m. vasario 26 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory ir kt.*, C-144/13, C-154/13 ir C-160/13, EU:C:2015:116, 43 ir 44 punktai.

4 — Žr. 2015 m. kovo 12 d. Sprendimo *„go fair“ Zeitarbeit*, C-594/13, EU:C:2015:164, 17 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

5 — Pagal analogiją žr. 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *De Fruytier*, C-237/09, EU:C:2010:316, 22 punktą.

6 — Žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 28 punktą.

7 — Šiuo klausimu žr. 2015 m. vasario 26 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory ir kt.*, C-144/13, C-154/13 ir C-160/13, EU:C:2015:116, 46 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

24. Atsižvelgiant į tai, nederėtų pamiršti, jog, kaip pažymėjo Vokietijos vyriausybė ir Komisija, konservuotas žmogaus kraujas šiuo metu tiekiamas gana retai. Net terapiniais tikslais vykdomi sandoriai paprastai susiję su kraujo komponentų, kaip antai plazmos, tiekimu. Šio fakto negalėjo nežinoti ES teisės aktų leidėjas, 2006 m. priėmęs naujoje redakcijoje išdėstytą PVM direktyvą. TMD pasiūlytas aiškinimas, kuris visai nėra griežtas tos nuostatos aiškinimas, reikštų, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punkto neapmokestinimo nuostatos dėl kraujo tiekimo taikymo sritis būtų gerokai mažesnė. Tad toks aiškinimas iš esmės neatitiktų teisės aktų leidėjo siekiamo tikslo.

25. Be to, yra ir kitų priežasčių, kodėl aiškinant sąvoką „kraujas“ taip, kad į ją nepatektų kraujo komponentai, atsirastų pasekmių, neatitinkančių teisės aktų leidėjo siekiamo tikslo. Pirma, akivaizdžiai padidėtų ligoninių ir panašių įstaigų, naudojančių kraujo plazmą terapiniais tikslais, išlaidos. Antra, nors konservuoto kraujo naudojimas būtų neapmokestinamas, vieno arba kelių jo komponentų naudojimas būtų apmokestinamas. Tad išlaidos tiekiant konservuotą kraują pacientui, kuriam reikia kraujo transfuzijos, būtų atitinkamai proporcingai mažesnės nei transfuzijos, kuriai reikia tik plazmos arba tik trombocitų, išlaidos. Mano nuomone, teisės aktų leidėjas negalėjo siekti tokio rezultato.

26. Be to, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, toks aiškinimas taip pat patvirtinamas tuo, kad 2013 m. liepos 3 d. 99-ajame posėdyje patariamasis komitetas dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM komitetas) beveik vienbalsiai nutarė, jog tiekiamas „kraujas“ pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punktą aprėpia ne tik konservuoto kraujo, bet ir atskirų jo komponentų, kaip antai kraujo plazmos arba žmogaus kraujo ląstelių, tiekimą. Nors PVM komiteto parengtos gairės tėra patariamojo komiteto nuomonė, o ne oficialus Sąjungos teisės aiškinimas, ir jos nėra privalomos, vis dėlto jos yra naudingos aiškinimui [8].

27. Vis dėlto, kaip teisingai pažymi ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, be Direktyvos 2009/132/EB [9], „kraujas“ ir „plazma“ taip pat išskiriami kituose ES teisės aktuose. Tačiau nesuprantu, kaip tai galėtų būti svarbu šiai analizei: skirtingi teisės aktai gali būti skirti įvairiems klausimams spręsti ir siekti įvairių tikslų [10]. Vienas terminas dviejuose ar keliuose teisės aktuose gali reikšti skirtingus dalykus. Bet kuriuo atveju, kaip teisingai pažymi Komisija, net ir tuose teisės aktuose, į kuriuos šioje byloje daro nuorodą TMD, konservuotam žmogaus kraujui ir kraujo plazmai nėra taikoma iš esmės skirtinga teisinė tvarka.

28. Pirma, Direktyvos 2002/98/EB [11] 2 straipsnio 1 dalyje minimi kraujas ir kraujo komponentai siekiant pabrėžti, jog direktyvoje nustatytas kokybės ir saugos standartas galioja abiem. Be to, Kombinuotojoje nomenklatūroje [12] skirtumas tarp žmogaus kraujo ir kraujo plazmos daromas tik statistiniais tikslais. Faktiškai visi 3002 subpozicijoje išvardyti produktai (įskaitant žmogaus kraują ir plazmą) neapmokestinami muitais [13].

29. Faktas, kad konservuotam žmogaus kraujui ir kraujo plazmai dabar netaikomi muitai, taip pat pagrindžia požiūrį, jog jie abu neturėtų būti apmokestinami ir PVM.

8 — Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:57, 46–51 punktus.

9 — 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva dėl Direktyvos 2006/112/EB 143 straipsnio b ir c punktų taikymo, neapmokestinant galutinio tam tikrų prekių importo pridėtinės vertės mokesčiu (OL L 292, 2009, p. 5). Dėl tos direktyvos žr. šios išvados 36–38 punktus.

10 — Šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-360/11, EU:C:2013:17, 66 punktą.

11 — 2003 m. sausio 27 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva, nustatanti žmogaus kraujo ir kraujo komponentų surinkimo, ištyrimo, perdirbimo, laikymo bei paskirstymo kokybės ir saugos standartus bei iš dalies keičianti Direktyvą 2001/83/EB (OL L 33, 2003, p. 30; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 15 sk., 7 t., p. 346).

12 — Žr. 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 2 t., p. 382) su pakeitimais I priedą.

13 — Beje, tai dar vienas elementas, kuris, mano nuomone, patvirtina, jog žmogaus kraujui ir kraujo plazmai reikėtų taikyti vienodą požiūrį ir pagal PVM direktyvą.

30. Todėl Teisingumo Teismui siūlau į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip, kad tinkamai aiškinant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punktą sąvoka „kraujas“ apima ir iš žmogaus kraujo gaunamą kraujo plazmą.

B – *Antrasis klausimas*

31. Atsižvelgiant į siūlomą atsakymą į pirmąjį klausimą, reikia atsakyti ir į antrąjį prejudicinį klausimą. Antruoju klausimu *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas) teiraujasi, ar į sąvoką „kraujas“ taip pat patenka kraujo plazma, kuri nėra skirta naudoti terapiniais tikslais ir skirta tik vaistams gaminti.

32. TMD nuomone, į šį klausimą vėl reikėtų atsakyti neigiamai, o Vokietijos ir Vengrijos vyriausybės, taip pat Komisija mano, kad teigiamai.

33. Ir šiuo klausimu pritariu pastarųjų siūlomam PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punkto aiškinimui.

34. Reikėtų pažymėti, jog pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalį siekiama apriboti neapmokestinimo nuostatas taikant jas tik tam tikriems sandoriams, pavyzdžiui, tiekimo sandoriams, kuriuos vykdo tam tikri subjektai [14] arba įstaigos [15], tam tikriems gavėjams [16] tam tikrais tikslais [17] arba tam tikromis sąlygomis [18], aiškiai tai nurodant. O d punkte neapmokestinami sandoriai apibūdinami bendrai, nesukonkretinant ar nenustatant apribojimų. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punkte aiškiai nustatyta, kad vienas iš sandorių, kurio valstybės narės neapmokestina PVM, yra „žmogaus organų, kraujo ir motinos pieno tiekimas“.

35. Atrodo, tai reiškia, jog kraujo (arba jo komponentų) tiekimas neapmokestinamas PVM, neatsižvelgiant į galutinę kraujo paskirtį arba tiekimo tikslą. Jei teisės aktų leidėjas būtų turėjęs kitokių ketinimų, jis tikriausiai tai būtų nurodęs aiškiau ir išsamiau [19], kaip kitose neapmokestinimo nuostatose PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje.

36. Tačiau TMD teigia, jog remiantis *a contrario* argumentais pagal Direktyvos 2009/132 37–39 straipsnius galima padaryti išvadą, kad, aiškinant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punktą, terapiniais tikslais naudojamą plazmą reikėtų atskirti nuo pramoniniais tikslais naudojamos plazmos. Remiantis Direktyvos 2009/132 37–39 straipsniais žmogaus kilmės terapinių medžiagų (įskaitant žmogaus kraują ir jo preparatus) importas turi būti neapmokestinamas PVM. TMD nuomone, nereikėtų aiškiai minėti žmogaus kraujo ir ypač jo preparatų, jeigu šie produktai jau būtų neapmokestinami pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punktą.

37. Šis argumentas manęs neįtikina. Pirma, derėtų pažymėti, jog Direktyva 2009/132 yra ankstesnės Direktyvos 83/181/EEB [20] kodifikuota nauja redakcija, kuri buvo iš dalies pakeista kelis kartus [21]. Aiškią nuorodą į kraują ir jo preparatus galima paaiškinti tuo, kad tuo metu, kai buvo priimta Direktyva 83/181, kraujui ir kraujo komponentams galiojo skirtingi muitai. Tai nėra nesvarbu: vienas iš pagrindinių Direktyvos 83/181 tuo metu ir Direktyvos 2009/132 tikslų dabar būtent ir yra pasiekti

14 — PVM direktyvos 132 straipsnio e, f ir j punktai.

15 — PVM direktyvos 132 straipsnio a, b, g, h, i, k, l, m, n, o, p ir q punktai.

16 — PVM direktyvos 132 straipsnio f, l, m ir p punktai.

17 — PVM direktyvos 132 straipsnio f ir k punktai.

18 — PVM direktyvos 132 straipsnio f, l ir o punktai.

19 — Pagal analogiją žr. 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, 29 punktą.

20 — 1983 m. kovo 28 d. Tarybos direktyva dėl Direktyvos 77/388/EEB 14 straipsnio 1 dalies taikymo, atleidžiant galutinį tam tikrų prekių importą nuo pridėtinės vertės mokesčio (OL L 105, 1983, p. 38; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 91).

21 — Pirmiausia žr. Direktyvos 2009/132 1 konstatuojamąją dalį.

kuo didesnį vienodumą taikant muitų sistemą ir PVM sistemą. Todėl šiuo atveju reikėtų prisiminti, kad Direktyva 2009/132 susijusi tik su importo į Sąjungą neapmokestinimu, o PVM direktyvos 132 straipsnis yra viena iš bendrųjų neapmokestinimo PVM nuostatų, todėl yra susijęs ir su sandoriais Bendrijos viduje, ir su importu.

38. Antra, Direktyvos 2009/132 37–39 straipsniai bet kuriuo atveju negali turėti jokios įtakos PVM direktyvos 132 straipsnio aiškinimui. Direktyvos 2009/132 37 straipsnio 1 dalyje aiškiai nustatyta, kad ji taikoma „[n]epažeidžiant [Direktyvos] 2006/112/EB 143 straipsnio a punkte nustatyto neapmokestinimo“. Pastarojoje nuostatoje savo ruožtu nustatyta, kad valstybės narės neapmokestina sandorių, pagal kuriuos „galutinai importuojamos prekės, kurių tiekimas, vykdomas apmokestinamojo asmens, visais atvejais būtų neapmokestinamas jų atitinkamoje teritorijoje“. Tai, žinoma, apima sandorius, kaip antai kraujo tiekimą, kurie neapmokestinami pagal PVM direktyvos 132 straipsnį. Taigi, paprastai tariant, PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punkto negalima aiškinti pagal Direktyvos 2009/132 37–39 straipsnius ir juo labiau laikyti iš dalies pakeistu tomis nuostatomis. Dėl dviejų teisės aktų skirtingų taikymo sričių ir tikslų ne tik įmanoma, bet ir logiška, kad jų nuostatos iš dalies sutampa.

39. TMD taip pat teigia, kad jeigu PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punktas būtų aiškinamas taip, kad aprėptų ir vaistams gaminti skirtos kraujo plazmos tiekimą, galutinės su tokiais vaistais susijusios išlaidos neišvengiamai padidėtų. Tai prieštarautų šios nuostatos tikslui sumažinti sveikatos priežiūros sektoriaus išlaidas.

40. Turiu pripažinti, jog šis argumentas gana svarus. Mano nuomone, aišku, kad tam tikrais atvejais dėl nagrinėjamos neapmokestinimo nuostatos, kaip aiškina kitos šioje byloje pastabas pateikusios šalys, *netiesiogiai* padidės kraujo arba jo komponentų pagrindu pagamintų vaistų sąnaudos. Taip yra todėl, kad tokia įmonė, kokia yra TMD, negali atskaityti PVM, sumokėto už produktus arba paslaugas, įsigytus užsiimant verslo veikla, iš PVM, kuris, jos nuomone, turėtų būti taikomas plazmai, jos tiekiamai farmacijos bendrovėms. Kadangi jos vidaus sąnaudos didesnės dėl negalimos atskaitos, ta įmonė galbūt turės parduoti plazmą didesnėmis kainomis, o tai savo ruožtu gali atsiliepti galutinei iš jos gaminamų vaistų kainai. Esant visoms kitoms vienodoms sąlygoms, plazmos neapmokestinant PVM, tikėtina, kad tokių produktų kaina padidės.

41. Tačiau neaišku, ar vaistų, kuriems pagaminti naudojama kraujo plazma, kaina smarkiai padidėtų. Iš tikrųjų ta kaina galiausiai priklausytų nuo įvairių veiksnių, ir produkto komponentų kaina būtų tik vienas iš jų. Kaina taip pat priklausytų nuo konkrečių rinkos savybių, kaip antai konkuruojančių produktų buvimo (ar nebuvimo), pagrindinio pasiūlos ir paklausos dėsnio ir galimų apribojimų pagal teisės aktus dėl vaistų kainų nustatymo (galiojančių daugelyje valstybių narių).

42. Šiomis aplinkybėmis itin svarbu tai, kad visi kraujo plazmos tiekėjai (ir visi vaistų, kuriems pagaminti kaip komponentas naudojama kraujo plazma, gamintojai) galėtų konkuruoti vienodomis sąlygomis. Paskelbus sprendimą šioje byloje, taip, žinoma, ir bus, nes sąvokos „kraujas“ aiškinimas, kurį Teisingumo Teismas įtvirtins šioje byloje pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punktą, bus privalomas visų valstybių narių mokesčių institucijoms.

43. Bet kuriuo atveju, kaip pabrėžė Vokietijos vyriausybė, tai, kad sumažėjus tam tikrų produktų arba paslaugų sąnaudoms dėl jų neapmokestinimo PVM gali padidėti apmokestinamojo asmens veiklos išlaidos, atrodo būdinga teisės akto leidėjo sukurtai PVM sistemai [22]. Tad dėl PVM sistemos veikimo ypatumų apmokestinamiesiems asmenims neišvengiamai gali būti mažiau naudinga sudaryti sandorius, susijusius su PVM neapmokestinamais produktais arba paslaugomis.

22 — Plg. taip pat generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, EU:C:2006:537, 96 punktą.

44. Taigi teisės aktų leidėjas žinojo apie ypatingą įmonių, kurioms tenka sudaryti ir apmokestinamuosius, ir neapmokestinamuosius sandorius, padėtį ir sukūrė specialias taisykles. Pirmiausia PVM direktyvos 169 straipsnyje numatyta galimybė tam tikrais atvejais iš PVM, kurį apmokestinamasis asmuo turi sumokėti, atskaityti PVM už prekes arba paslaugas, kurios naudojamos vykdyti neapmokestinamiems sandoriams. Tačiau teisės aktų leidėjas pasirinko apriboti tų taisyklių taikymo sritį ir jas taikyti tik tam tikrais atvejais arba tik tam tikriems sandoriams.

45. Tad dėl fakto, kad TMD sudaryti neapmokestinamieji sandoriai pagal PVM direktyvą nesuteikia jai teisės atskaityti PVM ir kad dėl to tam tikromis aplinkybėmis gali padidėti sveikatos priežiūros kaina, tos nuostatos negalima aiškinti taip, kad tas aiškinimas neatitiktų jos formuluotės. Faktiškai argumentą, panašų į tą, kurį šioje byloje teikia TMD, Teisingumo Teismas jau atmetė dėl tos pačios priežasties pirmojoje byloje *VDP Dental Laboratory*[23]. Juk problemą dėl teisinių spragų sveikatos priežiūros produktų ir paslaugų neapmokestinimo sistemoje turėtų spręsti ne Teisingumo Teismas, o teisės aktų leidėjas[24].

46. Taip pat norėčiau priminti, kad Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, jog, išskyrus nedidelės apimties prekių, kurios būtinos sveikatos priežiūros paslaugų teikimo momentu, tiekimą, vaistų ir kitų prekių tiekimas yra fiziškai ir ekonomiškai atsiejamas nuo paslaugų teikimo ir dėl to negali būti atleistas nuo mokesčio pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalį[25].

47. Iš šios teismo praktikos matyti, kad nors pagrindinis teisės aktų leidėjo siekiamas tikslas numatant kai kurias PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje išdėstytas neapmokestinimo PVM nuostatas iš tikrųjų buvo sumažinti sveikatos priežiūros išlaidas, toks išlaidų mažinimas su vaistais nebuvo susijęs. Kitaip tariant, priimdamas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies nuostatas teisės aktų leidėjas neatsižvelgė į aplinkybes, susijusias su išlaidomis vaistams.

48. Atsižvelgiant į tai vertėtų pažymėti, jog kraujo plazma, žinoma, nėra vaistas, bet, kaip paaiškinta, gali būti komponentas, naudojamas vaistų gamyboje. Nei terapiniais tikslais naudojama plazma, nei pramoniniams tikslams skirta plazma nemaišoma su kitomis medžiagomis arba kitaip neapdorojama taip, kad pasikeistų jos esminės charakteristikos. Vienintelis šiam produktui gauti naudojamas procesas – tai procesas, skirtas įvairiems kraujo komponentams atskirti. Iš TMD teikiamo argumento būtų galima suprasti, kad bet kuriuo būdu apdorojus šį produktą prieš jį tiekiant būtų sukurtas naujas arba kitoks produktas. Kraštutinai remiantis šiuo argumentu galima sulaukti nepagrįstų rezultatų. Pavyzdžiui, tiesiog užšaldžius motinos pieną siekiant jį vėliau panaudoti kūdikiui maitinti, ar pasikeistų tokio pieno apmokestinimo tvarka? Ar išėmus žmogaus organą ir jį apdorojus konservuojamais tirpalais, kad būtų galima jį saugoti ir vežti, tokiam organui dėl to būtų taikomas PVM?

49. Svarbu, kad ta pati plazma gali būti iš esmės naudojama ir terapiniais tikslais, ir vaistams gaminti. Kaip pripažįsta pati TMD, atsižvelgiant į paskirtį, gali skirtis tik plazmos pakuotės, ženklinimas ir transportavimas (ir proceso metu taikytinos kontrolės priemonės). Taigi plazma nuo pat pradžių iki to momento, kai ją panaudoja įvairūs naudotojai, yra tas pats produktas.

50. Remdamasis tuo manau, jog PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies aiškinimas, kad ji apima kraujo plazmą neatsižvelgiant į jos paskirtį, taip pat labiau atitinka mokesčių neutralumo principą, pagal kurį tuos pačius sandorius vykdantys ūkio subjektai neturi būti vertinami skirtingai renkant PVM[26].

23 — 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, EU:C:2006:792, 34–36 punktai.

24 — Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės E. Sharpston išvados *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2013:618, 57 punktą.

25 — Žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 33 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

26 — Žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 41 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

51. Be to, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kadangi produktas iš esmės tas pats, negalima, bent teoriškai, atmesti galimybės, kad iš pradžių terapiniams tikslams skirta plazma vėliau gali būti panaudota gamybos tikslais. Jeigu taip, Vokietijos vyriausybė, ko gera, teisi, teigdama, kad jeigu mokesčių institucijos būtų įpareigotos skirtingai vertinti tiekiamą plazmą atsižvelgdamos į jos paskirtį (kurią nurodo ekonominės veiklos vykdytojai), tų taisyklių taikymas būtų neaiškus ir sunkiai valdomas.

52. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą, mano nuomone, reikėtų atsakyti taip, kad sąvoka „kraujas“ PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje taip pat aprėpia kraujo plazmą, skirtą vaistams gaminti.

C – *Trečiasis klausimas*

53. Atsižvelgiant į siūlomą atsakymą į antrąjį prejudicinį klausimą, nereikia atsakyti į trečiąjį klausimą.

IV – Išvada

54. Apibendrindamas Teisingumo Teismui siūlau taip atsakyti į *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas) pateiktus prejudicinius klausimus:

— sąvoka „kraujas“ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies d punkte apima iš žmogaus kraujo gaunamos kraujo plazmos tiekimą,

— ta sąvoka taip pat apima kraujo plazmą, skirtą vaistams gaminti.