ĢENERĀLADVOKĀTA NILSA VĀLA [*NILS WAHL*] SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 2. jūnijā [1]

Lieta C-412/15

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

(Hessisches Finanzgericht (Hesenes Finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Pievienotās vērtības nodoklis — Priekšnodokļa atskaitīšana — PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunkts — Termins "asinis" — Asins plazmas piegādes zāļu pagatavošanai

1. Šajā tiesvedībā būtībā tiek uzdots šāds jautājums: vai asins plazmas piegāde zāļu pagatavošanai ir no PVN atbrīvots darījums?

2. Lai izskatītu šo jautājumu, Tiesai, pirmkārt, būs jādefinē termins "asinis" PVN direktīvas [2] 132. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē un, otrkārt, jāpārbauda, vai saskaņā ar šo noteikumu terapeitiskiem nolūkiem paredzēta plazma ir jāatšķir no zāļu pagatavošanai paredzētas plazmas.

I – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Eiropas Savienības tiesību akti*

3. PVN direktīvas 132. pantā ir paredzēts:

"1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

b) slimnīcas un medicīnisko aprūpi, kā arī ar tām cieši saistītas darbības, ko veic publisko tiesību subjekti vai, sociālos apstākļos, kuras līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgas iestādes;

c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgā dalībvalsts;

d) cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādes;

1 — Oriģinālvaloda – angļu.

2 — Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

e) pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes;

[..]"

B – *Valsts tiesību akti*

4. *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – "*UStG*") 4. pantā paredzēts:

"No nodokļa ir atbrīvoti šādi 1. panta 1. punkta 1) apakšpunktā minētie darījumi:

[..]

1. punkta b) apakšpunkts: piegādes Kopienas iekšienē [..].

[..]

17. punkta a) apakšpunkts: cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādes."

5. *UStG* 15. pantā ir paredzēts:

"1) Nodokļa maksātājs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. Saskaņā ar likumu maksājamu nodokli par preču piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko tā uzņēmumam ir sniedzis cits nodokļa maksātājs. [..]

2) Netiek atskaitīts priekšnodoklis, kas samaksāts par preču piegādi, importu un iegādi Kopienā vai par pakalpojumu sniegšanu, kurus nodokļa maksātājs izmanto šādu darījumu veikšanai:

1. No nodokļa atbrīvotiem darījumiem;

[..]

3) Priekšnodokļa neatskaitīšanu saskaņā ar 2. punktu nepiemēro, ja darījumi:

1. 2. punkta pirmā teikuma 1) apakšpunktā minētajos gadījumos

   a) ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar 4. panta 1.–7. punktu [..]"

6. *Umsatzsteuer-Anwendungserlass* (PVN piemērošanas rīkojums, turpmāk tekstā – "*UStAE*") 4.17.1. sadaļā ir paredzēts:

"1. Cilvēka asinis ietver šādus produktus: konservētas svaigas asinis, konservētas nesadalītas asinis, konservēts serums un plazma, konservētas asinis ar heparīnu un konservēti celulārie asins komponenti.

2. Atbrīvojums neattiecas uz plazmas preparātiem, kas pagatavoti no cilvēka asins plazmas maisījumiem. Tie jo īpaši ir: preparāti ar noteiktu asinsreces faktoru, cilvēka albumīns, fibrinogēns, imūnglobulīni."

II – **Fakti, tiesvedība un prejudiciālie jautājumi**

7. *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH* (turpmāk tekstā – "*TMD*") pieder asinsdonoru centrs. Savas darbības ietvaros tā piegādāja zāļu pagatavošanai paredzētu asins plazmu Šveicē reģistrētai sabiedrībai *X AG*, kura savāca plazmu no *TMD* un transportēja to uz savām ražotnēm pārējā Eiropas Savienības teritorijā.

8. 2008. gada PVN deklarācijā, kas iesniegta *Finanzamt Kassel II – Hofgeismar* (turpmāk tekstā – "*Finanzamt*"), *TMD* uzrādīja atbildētājai ar šīm piegādēm saistīto priekšnodokli. Tomēr *Finanzamt* atteicās apstiprināt atskaitīto priekšnodokli, pamatojumā norādot, ka asins plazmas piegādes uz pārējo Savienības teritoriju ir atbrīvotas no nodokļa gan kā piegādes ES iekšienē saskaņā ar *UStG* 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu, gan kā asiņu piegādes saskaņā ar *UStG* 4. panta 17. punkta a) apakšpunktu. *Finanzamt* tāpēc secināja, ka *UStG* 15. panta 2. punkta noteikumi liedz atskaitīt priekšnodokli.

9. 2009. un 2010. gada nodokļu deklarācijās, kuras saņēma *Finanzamt*, *TMD* priekšnodokli neuzrādīja.

10. 2012. gada 7. decembrī *TMD*, izmantojot atkārtotas pārbaudes tiesības, lūdza koriģēt aprēķināto PVN par laiku no 2008. līdz 2010. gadam. Tā lūdza atzīt ar plazmas piegādi saistīto priekšnodokli. Pamatojumā tā norādīja, ka pašlaik atskaitītās priekšnodokļa summas saistībā ar asins plazmas piegādēm Savienības iekšienē nav atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar *UStG* 4. panta 17. punkta a) apakšpunktu, jo runa ir par tā dēvētās plazmaferēzes plazmas piegādi farmācijas uzņēmumiem frakcionēšanai un turpmākai zāļu pagatavošanai. Līdz ar to atbrīvojumu no nodokļa pamatojot tikai *UStG* 4. panta 1. punkta b) apakšpunkts, un tāpēc esot jāpiešķir tiesības atskaitīt priekšnodokli.

11. *Finanzamt* ar 2013. gada 7. maija rīkojumu noraidīja prasītājas lūgumus koriģēt nodokli. *TMD* cēla prasību iesniedzējtiesā, lai prasītu *Finanzamt* grozīt nodokļu aprēķinus.

12. Prasības pamatojumā *TMD* apgalvoja, ka zāļu pagatavošanai paredzētas asins plazmas piegāde nav asiņu piegāde saskaņā ar *UStG* 4. panta 17. punkta a) apakšpunktu vai attiecīgi PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunktu. Savukārt *Finanzamt* iebilst pret *TMD* izteiktajiem argumentiem un apgalvo, ka tās tiesību aktu interpretācija atbilst *UStAE* 4.17.1. sadaļas formulējumam.

13. Pastāvot šādiem apstākļiem, iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Direktīvas 2006/112/EK 132. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka cilvēka asiņu piegāde ietver arī no cilvēka asinīm iegūtas asins plazmas piegādi?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai tas attiecas arī uz asins plazmu, kas paredzēta nevis tieši ārstnieciskiem mērķiem, bet tikai zāļu pagatavošanai?

3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir noliedzoša, vai klasificēšanā par asinīm nozīme ir tikai paredzētajam mērķim vai arī teorētiskai asins plazmas izmantošanas iespējai?"

14. Rakstveida apsvērumus šajā lietā iesniedza *TMD*, Vācijas un Ungārijas valdības, kā arī Komisija. *TMD*, Vācijas valdība un Komisija 2016. gada 28. aprīļa tiesas sēdē sniedza arī mutvārdu apsvērumus.

III – **Par prejudiciālajiem jautājumiem**

A – *Par pirmo jautājumu*

15. Pirmajā jautājumā iesniedzējtiesa vaicā, vai termins "asinis" PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunktā ietver asins plazmu, kas tiek iegūta no cilvēka asinīm.

16. *TMD* uzskata, ka atbilde uz šo jautājumu ir noliedzoša, turpretī Vācijas un Ungārijas valdības, kā arī Komisija uzskata, ka atbildei uz to ir jābūt pozitīvai.

17. Sākumā būtu jāatceras, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru PVN direktīvas 132. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa mērķis ir veicināt piekļuvi noteiktiem pakalpojumiem, kā arī noteiktu preču piegādi, izvairoties no lielākām izmaksām, ko radītu PVN piemērošana. Šie atbrīvojumi ir patstāvīgi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN režīma piemērošanā dažādās dalībvalstīs [3].

18. PVN direktīvas 132. panta 1. punktā noteiktie izņēmumi ir jāinterpretē šauri, jo tie ir atkāpe no vispārējā principa, ka PVN ir jāmaksā par katru pakalpojumu sniegšanu par samaksu, ko veic nodokļa maksātājs. Tomēr to interpretācijai jābūt saskaņā ar atbrīvojumiem pamatā esošajiem mērķiem un jāatbilst nodokļu neitralitātes principa prasībām, kas ir raksturīgs kopējai PVN sistēmai. Tādējādi striktas interpretācijas prasība nenozīmē, ka šie atbrīvojumi no nodokļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tie zaudētu savu paredzēto iedarbību [4].

19. Ņemot to vērā, ir vairāki iemesli, kāpēc piekrītu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunkta interpretācijai, kādu ierosina Vācijas un Ungārijas valdības, kā arī Komisija.

20. Sākumā jāpiebilst, ka PVN direktīvā nav definēts ne termins "asinis", ne citas pozīcijas, kas minētas 132. panta 1. punkta d) apakšpunkta sarakstā ("cilvēka orgāni" un "piens"). Tāpat Tiesai līdz šim nav bijusi iespēja sniegt norādījumus par šiem jēdzieniem. Tomēr ir skaidrs, ka tie ir jādefinē autonomi un vienveidīgi, atbilstoši Savienības noteikumiem par PVN [5].

21. Par PVN direktīvas 132. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā minēto produktu piegādi un pakalpojumu sniegšanu Tiesa ir paziņojusi, ka to atbrīvošanas no nodokļa mērķis ir samazināt veselības aprūpes izmaksas un padarīt šo aprūpi pieejamāku indivīdiem [6]. Šo atbrīvojumu galīgais mērķis tādējādi ir nepieļaut, ka šajā noteikumā minētie produkti vai pakalpojumi var kļūt mazāk pieejami paaugstināto cenu dēļ, kuras rastos, ja to piegādei būtu piemērojams PVN [7].

22. Uzskatu, ka zināmā mērā tādas pašas raizes pamato atbrīvojumus no nodokļiem, kas paredzēti PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunktā minēto pozīciju piegādei. Savienības likumdevēja nodoms tādēļ bija izvairīties no atsevišķu ar veselības aprūpi saistītu procedūru izmaksu pieauguma, kas ietver cilvēka ķermeņa daļu vai no cilvēka ķermeņa iegūtu produktu piegādi.

23. Ņemot to vērā, termins "asinis" var aptvert tikai to sastāvdaļas, piemēram, plazmu.

3 — Spriedums, 2015. gada 26. februāris, *VDP Dental Laboratory* u.c. (C-144/13, C-154/13 un C-160/13, EU:C:2015:116, 43. un 44. punkts).

4 — Skat. spriedumu, 2015. gada 12. marts, "*go fair*" *Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

5 — Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2010. gada 3. jūnijs, *De Fruytier* (C-237/09, EU:C:2010:316, 22. punkts).

6 — Skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, 28. punkts).

7 — Šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 26. februāris, *VDP Dental Laboratory* u.c. (C-144/13, C-154/13 un C-160/13, EU:C:2015:116, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

24. Nedrīkst neņemt vērā, ka šajā kontekstā – kā norādīja Vācijas valdība un Komisija – nesadalītas asins piegāde mūsdienās ir diezgan reta parādība. Pat darījumi, kas veikti terapeitiskiem nolūkiem, lielākoties ietver asins sastāvdaļu, piemēram, plazmas piegādi. Tas ir fakts, kuru nevarēja ignorēt Savienības likumdevējs, kas 2006. gadā pieņēma pārstrādāto PVN direktīvu. *TMD* piedāvātā interpretācija ne tuvu nav šaura šīs normas interpretācija un tā vietā izraisītu ļoti būtisku PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētās asins piegādes atbrīvošanas no nodokļa piemērošanas samazinājumu. Šāda interpretācija tādējādi lielā mērā būtu pretrunā likumdevēja mērķim.

25. Turklāt ir citi iemesli, kāpēc termina "asinis" interpretācija, neietverot asins sastāvdaļas, izraisītu sekas, kas būtu pretrunā likumdevēja mērķim. Pirmkārt, acīmredzot palielinātos izmaksas slimnīcās un līdzīgās iestādēs, kuras izmanto asins plazmu terapeitiskos nolūkos. Otrkārt, lai gan nesadalītu asiņu izmantošana būtu atbrīvota no nodokļa, vienas vai vairāku to sastāvdaļu izmantošana nebūtu atbrīvota no nodokļa. Attiecīgi, nesadalītu asiņu piegādes izmaksas pacientam, kam nepieciešama asins pārliešana, būtu proporcionāli zemākas nekā asins pārliešana, kas ir saistīta tikai ar plazmu vai tikai trombocītiem. Tas, manuprāt, nevar būt likumdevēja iecerētais iznākums.

26. Turklāt, kā atzīmē iesniedzējtiesa, šo interpretāciju apstiprina arī fakts, ka 2013. gada 3. jūlija sanāksmē padomdevēja komiteja pievienotās vērtības nodokļa jautājumos (turpmāk tekstā – "PVN komiteja") gandrīz vienbalsīgi vienojās, ka "asiņu" piegāde PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē līdztekus nesadalītu asiņu piegādei ietver atsevišķu asins komponentu, piemēram, asins plazmas vai cilvēka izcelsmes asins šūnu piegādi. Lai gan PVN komitejas izdotās pamatnostādnes ir tikai padomdevējas komitejas viedoklis, nevis oficiāla Savienības tiesību aktu interpretācija un tādēļ nav saistošas, tās tomēr sniedz noderīgu palīdzību interpretācijā [8].

27. To ņemot vērā, ir taisnība – kā norāda arī iesniedzējtiesa –, ka papildus Direktīvai 2009/132/EK [9] arī citos Savienības tiesiskajos instrumentos tiek nošķirtas "asinis" un "plazma". Tomēr neredzu, kā tas ietekmētu šo analīzi, – dažādi tiesiskie instrumenti var attiekties uz dažādiem jautājumiem, un tiem var būt dažādi mērķi [10]. Tam pašam terminam, kas iekļauts divos vai vairākos juridiskos instrumentos, var būt atšķirīga nozīme. Katrā ziņā, kā pamatoti piebilst Komisija, pat *TMD* minētie juridiskie instrumenti šajā lietā nesadalītām asinīm un asins plazmai neliek piemērot patiesi atšķirīgus tiesiskos režīmus.

28. Sākšu ar to, ka Direktīvas 2002/98/EK [11] 2. panta 1. punktā ir minētas asinis un asins komponenti, lai paskaidrotu, ka šajā direktīvā paredzētā kvalitāte un drošības standarti ir piemērojami attiecībā uz abiem. Turklāt kombinētajā nomenklatūrā [12] konstatējamajai atšķirībai starp cilvēka asinīm un asins plazmu ir tikai statistiski mērķi. Faktiski visi apakšpozīcijā 3002 minētie produkti (tai skaitā gan cilvēka asinis, gan plazma) ir atbrīvoti no muitas nodokļiem [13].

29. Tas, ka gan nesadalītas asinis, gan asins plazma šobrīd ir atbrīvotas no muitas nodokļiem, papildus pamato uzskatu, ka abas būtu jāatbrīvo arī no PVN.

8 — Skat. *ģenerāladvokātes* J. *Kokotes* [*J. Kokott*] secinājumus lietā *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:57, 46.–51. punkts).

9 — Padomes 2009. gada 19. oktobra Direktīva, kas nosaka Direktīvas 2006/112/EK 143. panta b) un c) punkta darbības jomu attiecībā uz atbrīvošanu no pievienotās vērtības nodokļa sakarā ar noteiktu preču galīgo importu (OV 2009, L 292, 5. lpp.). Attiecībā uz šo direktīvu skat. šo secinājumu 36.–38. punktu.

10 — Šajā ziņā skat. pēc analoģijas spriedumu, 2013. gada 17. janvāris, Komisija/Spānija (C-360/11, EU:C:2013:17, 66. punkts).

11 — Eiropas Parlamenta un Padomes 2003. gada 27. janvāra Direktīva, ar kuru nosaka kvalitātes un drošības standartus attiecībā uz cilvēka asins un asins komponentu savākšanu, testēšanu, apstrādi, uzglabāšanu un izplatīšanu, kā arī groza Direktīvu 2001/83/EK (OV 2003, L 33, 30. lpp.).

12 — I pielikums Padomes 1987. gada 23. jūlija Regulai (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklatūru un kopējo muitas tarifu (OV 1987, L 256, 1. lpp.), ar grozījumiem.

13 — Starp citu, šis ir vēl viens aspekts, kas, manuprāt, runā par labu viendabīgam uzskatam par cilvēka asinīm un asins plazmu arī saskaņā ar PVN direktīvu.

30. Šo iemeslu dēļ ierosinu Tiesai uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt tā, ka, pareizi interpretējot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunktu, termins "asinis" ietver asins plazmu, kas iegūta no cilvēka ķermeņa.

B – *Par otro jautājumu*

31. Ņemot vērā uz pirmo jautājumu piedāvāto atbildi, jāatbild arī uz otro prejudiciālo jautājumu. Otrajā jautājumā *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa) vaicā, vai termins "asinis" ietver arī asins plazmu, kas nav paredzēta terapeitiskām vajadzībām, bet tikai zāļu pagatavošanai.

32. *TMD* atkal uzskata, ka atbildei uz šo jautājumu jābūt noliedzošai, turpretī Vācijas un Ungārijas valdības, kā arī Komisija uzskata, ka tai jābūt pozitīvai.

33. Arī par šo jautājumu piekrītu PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunkta interpretācijai, kas ierosināta pēdējā no minētajiem variantiem.

34. Jāpiebilst, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punktā ir paredzēts ierobežot tajā noteiktos atbrīvojumus no nodokļa ar konkrētiem darījumu veidiem – piemēram, konkrētu personu [14] vai struktūru [15] veiktajām piegādēm konkrētiem saņēmējiem [16], konkrētiem mērķiem [17] un ar konkrētiem nosacījumiem [18]. Tas ir skaidri norādīts. Savukārt saskaņā ar šī noteikuma d) apakšpunktu no nodokļa atbrīvotie darījumi ir aprakstīti vispārīgi un uz tiem neattiecas nekāda specifikācija vai ierobežojums. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunktā nepārprotami ir norādīts, ka starp darījumiem, kas dalībvalstīm jāatbrīvo no nodokļa, ir "cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādes".

35. Šķiet, ka tas nozīmē, ka asiņu (vai to sastāvdaļu) piegāde ir jāatbrīvo no PVN neatkarīgi no asiņu galīgās izmantošanas vai piegādes mērķa. Ja likumdevējs būtu paredzējis citādi, tas droši vien būtu sagatavojis precīzāku un izstrādātāku noteikumu [19], kā tas to ir darījis ar visiem pārējiem PVN direktīvas 132. panta 1. punktā paredzētajiem atbrīvojumiem no nodokļa.

36. Tomēr *TMD* apgalvo, ka ar *a contrario* pamatojumu no Direktīvas 2009/132 37.–39. panta var tikt secināts, ka ir jānošķir terapeitiskā plazma un rūpnieciskā plazma PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē. Saskaņā ar Direktīvas 2009/132 37.–39. pantu cilvēka izcelsmes ārstniecisku vielu (kas ietver cilvēka asinis un to atvasinājumus) imports ir atbrīvojams no PVN. Pēc *TMD* domām, nebūtu nekādu iemeslu skaidri norādīt uz cilvēka asinīm un, it īpaši, to atvasinājumiem, ja šie produkti jau būtu atbrīvoti no PVN saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunktu.

37. Šis arguments mani nepārliecina. Pirmkārt, jānorāda, ka Direktīva 2009/132 ir pārstrādāta un kodificēta vecākā direktīva (Direktīva 83/181/EEK [20]), kas starplaikā vairākas reizes tikusi grozīta [21]. Tiešas atsauces uz asinīm un to atvasinājumiem var tikt izskaidrotas ar faktu, ka tad, kad Direktīva 83/181 tika pieņemta, asinīm un asins komponentiem tika piemēroti dažādi muitas nodokļi. Tas nav nekāds sīkums, – viens no galvenajiem Direktīvas 83/181 mērķiem tad un Direktīvas 2009/132 mērķiem tagad tieši ir panākt visaugstāko iespējamo vienādību starp muitas

14 — PVN direktīvas 132. panta [1. punkta] e), f) un j) apakšpunkts.

15 — PVN direktīvas 132. panta [1. punkta] a), b), g), h), i), k), l), m), n), o), p) un q) apakšpunkts.

16 — PVN direktīvas 132. panta [1. punkta] f), l), m) un p) apakšpunkts.

17 — PVN direktīvas 132. panta [1. punkta] f) un k) apakšpunkts.

18 — PVN direktīvas 132. panta [1. punkta] f), l) un o) apakšpunkts.

19 — Skat. pēc analoģijas spriedumu, 2013. gada 28. novembris, *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:778, 29. punkts).

20 — Padomes 1983. gada 28. marta Direktīva, kas nosaka Direktīvas 77/388/EEK 14. panta 1. punkta d) apakšpunkta darbības jomu attiecībā uz atbrīvošanu no pievienotās vērtības nodokļa sakarā ar noteiktu preču galīgo ievešanu (OV 1983, L 105, 38. lpp.).

21 — Skat. it īpaši Direktīvas 2009/132 preambulas 1. apsvērumu.

nodokļu un PVN sistēmām. Jāņem vērā, ka šajā kontekstā Direktīva 2009/132 attiecas vienīgi uz importa Savienībā atbrīvojumiem no nodokļa, savukārt PVN direktīvas 132. pants ir viens no vispārējiem noteikumiem par atbrīvojumiem no nodokļa un tādējādi ir saistīts ar Kopienas iekšējiem darījumiem, kā arī importu.

38. Otrkārt, Direktīvas 2009/132 37.–39. pants nekādā ziņā nevar attiekties uz PVN direktīvas 132. panta interpretāciju. Direktīvas 2009/132 37. panta 1. punktā skaidri ir norādīts, ka to piemēro, "ciktāl tas nav pretrunā ar atbrīvojumu, kas paredzēts Direktīvas 2006/112/EK 143. panta a) punktā", kurā savukārt ir norādīts, ka dalībvalstis atbrīvo no nodokļa darījumus, arī "preču galīgu importu, ja šādu preču piegāde, ko veic nodokļa maksātājs, jebkuros apstākļos ir atbrīvota no nodokļa dalībvalsts attiecīgajā teritorijā". Tas acīmredzami ietver darījumus, piemēram, tādus, kas paredz asiņu piegādi, kuri ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar PVN direktīvas 132. pantu. Tāpēc, vienkārši sakot, PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunkts nevar tikt interpretēts, ņemot vērā Direktīvas 2009/132 37.–39. pantu, nemaz nerunājot par pārveidošanu ar šiem noteikumiem. Tā kā darbības joma un mērķi ir atšķirīgi, tad ir ne tikai iespējams, bet pat loģiski, ka šo divu juridisko instrumentu noteikumi zināmā mērā pārklājas.

39. *TMD* apgalvo arī, ka, ja PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunkts būtu jāinterpretē tā, ka tas ietver arī zāļu pagatavošanai paredzētas asins plazmas piegādi, tad šo zāļu galīgā cena neizbēgami pieaugtu. Tas būtu pretrunā konkrētā noteikuma mērķim samazināt izmaksas veselības aprūpes nozarē.

40. Jāatzīst, ka šim argumentam ir zināma nozīme. Man šķiet skaidrs, ka dažos gadījumos attiecīgā atbrīvojuma – kā to interpretē citi lietas dalībnieki, kas iesnieguši apsvērumus šajā tiesvedībā, – rezultātā *netieši* palielināsies to zāļu izmaksas, kas tiek ražotas uz asiņu vai to komponentu bāzes. Iemesls ir tāds, ka uzņēmums, piemēram, *TMD*, nevarētu atskaitīt PVN priekšnodokli, ko tas samaksājis par uzņēmējdarbības veikšanai iegādātajām precēm vai pakalpojumiem, no PVN, kas, pēc tā viedokļa, jāiekasē par plazmu, ko šis uzņēmums piegādā farmācijas uzņēmumiem. Tā kā uzņēmuma iekšējās izmaksas ir lielākas tādēļ, ka nav iespējams atskaitīt priekšnodokli, šim uzņēmumam var būt jāpārdod plazma par augstāku cenu, kas savukārt varētu ietekmēt no tās pagatavoto zāļu gala cenu. Ja visi apstākļi ir vienādi, tad plazmas atbrīvošanai no PVN ir iespējams paaugstināt šo preču cenu.

41. Tomēr nav skaidrs, vai šis cenu palielinājums zālēm, kuru komponents ir asins plazma, var būt ievērojams. Patiešām, šo cenu galu galā ietekmēs dažādi faktori, no kuriem tikai viens ir tā komponentu cena. Šo cenu ietekmēs arī tirgum raksturīgās īpatnības, piemēram, konkurējošu produktu esamība (vai neesamība), piedāvājuma un pieprasījuma pamatlikums un iespējamie ierobežojumi, kas noteikti tiesību aktos par zāļu cenas noteikšanu (kas pastāv daudzās dalībvalstīs).

42. Šajā kontekstā būtiski svarīgi ir tas, ka visiem asins plazmas piegādātājiem (un savukārt visiem zāļu ražotājiem, kuriem nepieciešama asins plazma kā komponents) ir jāvar konkurēt uz vienlīdzīgiem pamatiem. Tā noteikti būs pēc sprieduma pasludināšanas šajā lietā, jo Tiesas šajā lietā izmantotā interpretācija par terminu "asinis" PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē būs saistoša visām dalībvalstu nodokļu iestādēm.

43. Katrā ziņā, kā uzsvērusi Vācijas valdība, tas, ka konkrētu preču vai pakalpojumu cenu samazināšana, atbrīvojot to piegādes no PVN, var palielināt apliekamās personas saimnieciskās darbības izmaksas, šķiet raksturīgs likumdevēja iecerētajai PVN sistēmai [22]. Tas ir nenovēršami, ka ar nodokli apliekamām personām darījumu noslēgšana saistībā ar precēm vai pakalpojumiem, kuras nav apliekamas ar PVN, var būt mazāk labvēlīga sakarā ar veidu, kādā darbojas PVN sistēma.

22 — Skat. arī *ģenerāladvokātes* J. *Kokotes* [*J. Kokott*] secinājumus lietā *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:537, 96. punkts).

44. Tādējādi likumdevējs bija informēts par konkrēto to uzņēmumu situāciju, kuriem bija jānoslēdz gan apliekami, gan neapliekami darījumi, un par to izstrādāja īpašus noteikumus. It īpaši PVN direktīvas 169. pantā ir paredzēta iespēja atsevišķos gadījumos atskaitīt PVN, kas nodokļa maksātājam ir jāmaksā par ar PVN apliekamajām precēm vai pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem. Tomēr likumdevējs ir izvēlējies ierobežot šo normu piemērojamību tikai ar noteiktām situācijām vai darījumiem.

45. Tādējādi fakts, ka *TMD* noslēgtie no nodokļa atbrīvotie darījumi saskaņā ar PVN direktīvu nedod PVN atskaitīšanas tiesības un ka šīs situācijas rezultātā konkrētos apstākļos varētu palielināties izdevumi par medicīnisko aprūpi, nevar novest pie tādas šīs normas interpretācijas, kas būtu pretrunā tās redakcijai. Šajā lietā *TMD* izvirzītajam argumentam līdzīgu argumentu Tiesa faktiski tieši tā paša iemesla dēļ jau noraidīja spriedumā pirmajā *VDP Dental Laboratory* lietā [23]. Galu galā, jebkādas nepilnības atbrīvojumu sistēmā, kas saistītas ar veselības aprūpes precēm un pakalpojumiem, ir jārisina likumdevējam, nevis Tiesai [24].

46. Šajā sakarā aicinu atcerēties arī to, ka Tiesa konsekventi ir konstatējusi, ka, izņemot neliela mēroga piegādes, kas ir obligāti nepieciešamas brīdī, kad personai tiek sniegta medicīniskā aprūpe, medikamentu un citu preču piegāde nav fiziski un ekonomiski nošķirama no pakalpojuma sniegšanas un tādējādi nevar tikt atbrīvota saskaņā ar PVN direktīvas 132. panta 1. punktu [25].

47. No šīs judikatūras izriet, ka, lai arī likumdevēja galvenais mērķis – ar dažiem izņēmumiem, kas noteikti PVN direktīvas 132. panta 1. punktā, – patiešām bija samazināt medicīniskās aprūpes izmaksas, šī izmaksu samazināšana neattiecās uz zālēm. Citiem vārdiem sakot, apsvērumus, kas saistīti ar zāļu cenu, likumdevējs nebija ņēmis vērā, pieņemot PVN direktīvas 132. panta 1. punkta noteikumus.

48. Šajā kontekstā varētu būt vērts norādīt, ka asins plazma nepārprotami nav zāles, bet, kā paskaidrots, tā var tikt izmantota kā sastāvdaļa zāļu ražošanai. Ne terapeitiskiem nolūkiem, ne rūpnieciskām vajadzībām paredzēta plazma netiek sajaukta ne ar kādu citu vielu, ne apstrādāta tādā veidā, kas izmaina tās būtiskās īpašības. Vienīgā sagatavošana, kas tiek veikta, lai iegūtu šo produktu, ir nepieciešama, lai atdalītu dažādas asins sastāvdaļas. *TMD* izvirzītais arguments, šķiet, nozīmē, ka jebkuras produkta sagatavošanas rezultātā pirms tā piegādes varētu tikt iegūts jauns vai cits produkts. Ja šim argumentam piemēro tā loģiskās robežas, tas var radīt nepieņemamus rezultātus. Piemēram, vai vienīgi sasaldējot cilvēka pienu zīdaiņu ēdināšanai nākotnē, tas mainītu šī piena nodokļu režīmu? Vai fakts, ka orgānam pēc izņemšanas var uzliet konservējošus šķidrumus, lai ļautu to uzglabāt un transportēt, nozīmē, ka šī orgāna piegādes ir jāapliek ar PVN?

49. Svarīgi ir tas, ka tā pati plazma principā var tikt lietota gan ārstniecības nolūkos, gan zāļu pagatavošanai. Kā atzīst pati *TMD*, tad var būt atšķirīga tikai plazmas iesaiņošana, marķēšana un transportēšana (un šī procesa laikā realizētā kontrole) atbilstoši paredzētajam lietojumam. Tāpēc plazma no paša sākuma un līdz pat brīdim, kad to izmanto dažādi lietotāji, ir viens un tas pats produkts.

50. Ņemot to vērā, man šķiet, ka PVN direktīvas 132. panta 1. punkta interpretācija, ietverot asins plazmu neatkarīgi no tās paredzētās izmantošanas, ir arī atbilstošāka nodokļu neitralitātes principam, saskaņā ar kuru pret uzņēmējiem, kuri veic vienādus darījumus, nedrīkst izturēties atšķirīgi saistībā ar PVN iekasēšanu [26].

23 — Spriedums, 2006. gada 14. decembris, *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, 34.–36. punkts).

24 — Šajā ziņā skat. ģenerāladvokātes E. *Šarpstones* [*E. Sharpston*] secinājumus lietā *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2013:618, 57. punkts).

25 — Skat. spriedumu, 2014. gada 13. marts, *Klinikum Dortmund* (C-366/12, EU:C:2014:143, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 — Skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

51. Turklāt, kā norāda iesniedzējtiesa, tā kā produkts būtībā ir tas pats, nevar noliegt (vismaz teorētiski), ka plazma, kas sākotnēji paredzēta terapeitiskiem nolūkiem, vēlāk var tikt paredzēta rūpnieciskiem nolūkiem. Ja tas tā ir, Vācijas valdībai ir taisnība, apgalvojot, ka, ja nodokļu administrācijai būtu jāizturas pret plazmas piegādēm atšķirīgi, atbilstoši to paredzamajam izmantojumam (kā paziņoja attiecīgie uzņēmēji), šo tiesību normu piemērošana varētu kļūt nenoteikta un diezgan grūti administrējama.

52. Ņemot vērā iepriekš minēto, atbildei uz otro jautājumu, manuprāt, ir jābūt tādai, ka termins "asinis" PVN direktīvas 132. panta 1. punktā ietver arī asins plazmu, ko paredzēts izmantot zāļu pagatavošanā.

C – *Par trešo jautājumu*

53. Ņemot vērā uz otro jautājumu piedāvāto atbildi, nav jāatbild uz trešo prejudiciālo jautājumu.

IV – **Secinājumi**

54. Nobeigumā iesaku Tiesai uz *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

— termins "asinis" Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta d) apakšpunktā ietver no cilvēka asinīm iegūtas asins plazmas piegādi;

— šis termins ietver arī asins plazmu, kuru paredzēts izmantot zāļu pagatavošanā.