

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

NILS WAHL

esitatud 2. juunil 2016(1)

Kohtuasi C-412/15

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

versus

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hessisches Finanzgericht (Saksamaa))

Käibemaks – Mahaarvamised – Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt d – „Veri“ – Vereplasma tarnimine ravimite tootmiseks

1. Käesolevas menetluses tekib sisuliselt järgmine küsimus: kas vereplasma tarnimine ravimite tootmiseks on tehing, mis on käibemaksust vabastatud?
2. Selle küsimuse käsitlemiseks tuleb Euroopa Kohtul esmalt määratleda mõiste „veri“ käibemaksudirektiivi(2) artikli 132 lõike 1 punkti d tähenduses ja teiseks uurida, kas selle sätte kohaselt tuleks eristada raviotstarbelist plasmat ja plasmat, mis on mõeldud ravimite tootmiseks.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigusnormid

3. Käibemaksudirektiivi artikkel 132 näeb ette:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

- b) haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused;
- c) meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele;
- d) inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarne;
- e) hambatehnikute poolt kutsealase tegevuse raames osutatavad teenused ning hambaarstide

ja hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid;

[...]“

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

4. Umsatzsteuergesetzi (käibemaksuseadus, edaspidi „UStG“) § 4 näeb ette:

„Käibemaksuvabad on järgmised § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud tehingud:

[...]

1(b): ühendusesisesed tarned [...]

[...]

17(a): inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarne.“

5. UStG § 15 näeb ette:

„(1) Ettevõtjal on õigus maha arvata järgmised sisendkäibemaksu summad:

1. käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise maksukohustuslase poolt talle tarnitud kaubalt või osutatud teenuselt. [...]

(2) Sisendkäibemaksu ei arvata maha tarnitud, imporditud ja ühendusesiseselt soetatud kaupadelt ning osutatud teenustelt, mida maksukohustuslane kasutab alljärgnevate tehingute tegemiseks:

1. maksuvabad tehingud;

[...]

(3) Lõikes 2 viidatud sisendkäibemaksu mahaarvamise keeldu ei kohaldata, kui tehingud:

1. lõike 2 esimese lause punktis 1 nimetatud juhtudel

a) on vastavalt § 4 punktidele 1–7 maksuvabad. [...]

6. Umsatzsteuer-Anwendungserlassi(käibemaksu rakendusmäärus, edaspidi „UStAE“) § 4.17.1 näeb ette:

„(1) Inimvere hulka kuuluvad järgmised tooted: kogutud värske veri, kogutud täisveri, kogutud vereseerum ja vereplasma, hepariiniga veri ja vere rakulised koostisosad.

(2) Maksuvabastus ei hõlma vereplasma segudest valmistatud plasmapreparaate. Nende hulka kuuluvad eeskätt: hüübimisfaktorite preparaadid, albumiin, fibrinogeen, immuunglobuliinid.“

II. **Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused**

7. TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (edaspidi „TMD“) peab verekeskust. Oma tegevuse raames tarnis ta vereplasmat ravimite valmistamise otstarbel Šveitsis asuvale äriühingule X AG, kes sai plasma TMD käest ja toimetas selle oma tootmisüksustesse, mis asusid mujal Euroopa Liidu territooriumil.

8. Finanzamt Kassel II – Hofgeismarile (edaspidi „Finanzamt“) 2008. aasta kohta esitatud käibedeklaratsioonis arvas kaebaja kõnealuste tarnetega seotud sisendkäibemaksu tasumisele

kuuluvast käibemaksust maha. Finanzamt aga keelas asjaomast sisendkäibemaksu maha arvata põhjendusega, et vereplasma tarne mujale liidu territooriumile on EL-i sisese tarnena vastavalt UStG § 4 punkti 1 alapunktile b ja inimvere tarnena vastavalt UStG § 4 punkti 17 alapunktile a käibemaksust vabastatud. Seega tegi Finanzamt järelduse, et sisendkäibemaksu mahaarvamine oli vastuolus UStG § 15 lõikega 2.

9. 2009. ja 2010. aasta kohta esitatud käibedeklaratsioonides, mida Finanzamt aktsepteeris, ei arvanud TMD sisendkäibemaksu maha.

10. 7. detsembril 2012 esitas TMD taotluse muuta aastate 2008–2010 kohta järelkontrolli reservatsiooniga tehtud käibemaksuotsuseid. Ta palus tunnustada vereplasma tarnelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Põhjenduseks märkis kaebaja, et vereplasma EL-i sisene tarne, millelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist on taotletud, ei ole UStG § 4 punkti 17 alapunkti a kohaselt käibemaksust vabastatud, kuna selle puhul on tegemist ravimitootjatele fraktsioneerimiseks ja järgmiselt ravimite valmistamiseks ette nähtud niinimetatud lähteplasma tarnega. Sellest tulenevalt põhineb maksuvabastus üksnes UStG § 4 punkti 1 alapunktil b ja seetõttu on sisendkäibemaksu mahaarvamine lubatud.

11. 7. mai 2013. aasta otsusega jättis Finanzamt muutmistaotlused rahuldamata. Seetõttu esitas TMD eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse eesmärgiga, et see kohustaks Finanzamti maksuotsuseid muutma.

12. TMD põhjendas kaebust sellega, et ravimite valmistamiseks ette nähtud vereplasma tarne ei ole inimvere tarne UStG § 4 punkti 17 alapunkti a ega käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti d tähenduses. Finanzamt vaidleb TMD väidetele vastu ja väidab, et tema tõlgendus on kooskõlas ka UstAE §-ga 4.17.1.

13. Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et inimvere tarne hõlmab ka inimverest saadud vereplasma tarnet?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas see kehtib ka sellise vereplasma suhtes, mida ei kasutata vahetult ravi otstarbel, vaid üksnes ravimite valmistamiseks?

3. Kui vastus teisele küsimusele on eitav, siis kas vereks klassifitseerimisel lähtutakse üksnes vereplasma asjaomasest kasutusotstarbest või on oluline ka vereplasma abstraktselt olemasolev kasutusvõimalus?“

14. Käesolevas menetluses on oma kirjalikud seisukohad esitanud TMD, Saksamaa ja Ungari valitsused ning komisjon. TMD, Saksamaa valitsus ja komisjon esitasid oma seisukohad 28. aprilli 2016. aasta kohtuistungil ka suuliselt.

III. Eelotsuse küsimuste analüüs

A. Esimene küsimus

15. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti d mõiste „veri“ hõlmab ka inimverest saadud vereplasmata.

16. TMD on seisukohal, et sellele küsimusele tuleks vastata eitavalt, samal ajal kui Saksamaa ja Ungari valitsused ning komisjon leiavad, et jaatavalt.

17. Esmalt tuletan meelde, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on kõigi käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuste eesmärk teatavate teenuste kättesaadavamaks muutmine ja teatavate kaupade tarnimise lihtsustamine, vältides suuremaid kulusid, mis tekiksid nende käibemaksuga maksustamisel. Nimetatud vabastused kujutavad endast liidu õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine.(3)

18. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikes 1 ette nähtud erandeid tuleb tõlgendada kitsalt, kuivõrd tegemist on kõrvalekaldega üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga kõik maksukohustuslase osutatavad tasulised teenused. Sellegipoolest peab nende tõlgendus olema kooskõlas erandite aluseks olevate eesmärkidega ja samuti nõuetega, mis tulenevad neutraalse maksustamise põhimõttest, mis on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. Seega ei tähenda kitsa tõlgenduse nõue seda, et neid erandeid võiks tõlgendada nii, et nende ette nähtud toime kaob.(4)

19. Neid asjaolusid arvestades on mitu põhjust, miks ma nõustun käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti d sellise tõlgendusega, mille on välja pakkunud Saksamaa ja Ungari valitsused ning komisjon.

20. Esmalt märgin, et käibemaksudirektiivis ei ole määratletud ei mõistet „veri“ ega ka teisi artikli 132 lõike 1 punktis d nimetatud kaupu („inimorganid“ ja „rinnapiim“). Ka ei ole Euroopa Kohtul seni olnud võimalust nende mõistete osas juhiseid anda. Sellegipoolest on selge, et nad peavad saama liidu käibemaksuõigusest lähtuva autonoomse ja ühetaolise tõlgenduse.(5)

21. Seoses käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktides b ja c viidatud toodete tarnimise ja teenuste osutamisega on Euroopa Kohus leidnud, et nende maksuvabastuste eesmärk on vähendada tervishoiuteenuse maksumust ning muuta see üksikisikule kättesaadavamaks.(6) Maksuvabastuse lõppeesmärk on seega tagada, et selles sättes viidatud tooted ja teenused, kui nende tarnimiselt tuleks maksta käibemaksu, ei muutuks suurenenud kulude tõttu kättesaamatumaks.(7)

22. Ma usun, et teatud määral esineb sama problemaatika ka maksuvabastuste puhul, mis on sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis d nimetatud kaupade tarne korral. Euroopa Liidu seadusandja eesmärk oli seega vältida seda, et tõuseb selliste tervisega seotud teatud raviteenuste hind, mis hõlmavad inimkehast pärit osade või nendest tehtud toodete tarnet.

23. Sellest tulenevalt hõlmab „veri“ kindlasti selle koostisosi, näiteks vereplasmata.

24. Nagu Saksamaa valitsus ja komisjon on välja toonud, ei tohi praegusel juhul jätta tähelepanuta, et täisvere tarnimine on tänapäeval võrdlemisi haruldane. Isegi tehingute korral, mille eesmärgid on raviotstarbelised, tarnitakse enamasti verekomponente nagu vereplasma. Liidu seadusandja, kes 2006. aastal käibemaksudirektiivi uuesti sõnastas, ei saanud seda asjaolu mitte teada. TMD välja pakutud – kaugeltki mitte kitsa – tõlgenduse tulemus oleks käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis d vere tarne kohta ette nähtud erandi kohaldamisala oluline vähendamine. Seega takistaks see tõlgendus seetõttu oluliselt seadusandja taotletava eesmärgi saavutamist.

25. Lisaks sellele on teisigi põhjuseid, miks mõiste „veri“ tõlgendamine nii, et see ei hõlma selle koostisosi, viiks tagajärjedeni, mis ei ole kooskõlas seadusandja taotletud eesmärgiga. Esmalt

tõuseksid selgelt selliste haiglate ja samalaadsete asutuste kulud, kes kasutavad vereplasmata raviotstarbel. Teiseks, kuigi täisvere kasutamine oleks käibemaksust vabastatud, siis selle ühe või enama koostisosa kasutamine ei oleks. Seega proportsionaalselt oleks täisvere tarnimine vereülekannet vajavale patsiendile vähem kulukas kui sama ravi, mis hõlmab üksnes vereplasmata või vereliistakuid. Minu hinnangul ei saa see olla seadusandja ootuspärane tulemus.

26. Lisaks sellele märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et seda tõlgendust kinnitab ka asjaolu, et käibemaksukomitee nõustus 3. juulil 2013. aastal oma 99. koosolekul peaaegu ühehäälselt, et „vere“ tarnimine käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti d tähenduses hõlmab täisvere tarne kõrval ka üksikute verekomponentide nagu inimpäritoluga plasma või vererakkude tarnimist. Kuigi käibemaksukomitee suunised on nõuandva komitee arvamused ega kujuta endast liidu õiguse ametlikku tõlgendust ega ole seetõttu siduvad, on need tõlgendamisel siiski abivahendiks.(8)

27. Seejuures vastab tõele – nagu ka eelotsusetaotluse esitanud kohus välja toob – et lisaks direktiivile 2009/132/EÜ(9) eristavad mõisteid „veri“ ja „vereplasma“ ka teised liidu õigusaktid. Sellegipoolest ei näe ma, kuidas see võiks mõjutada käesolevat analüüsi: erinevad õigusaktid võivad puudutada erinevaid küsimusi ja taotleda erinevaid eesmärke.(10) Samal terminil, mis sisaldub kahes või enamas õigusaktis, võivad olla erinevad tähendused. Igal juhul, nagu komisjon õigesti välja toob, ei alluta isegi TMD poolt käesolevas asjas viidatud õigusaktid täisverd ja vereplasmata täiesti erinevatele õiguslikele režiimidele.

28. Alustuseks viitab direktiivi 2002/98/EÜ(11) artikli 2 lõike 1 verele ja verekomponentidele, et kindlustada, et selle direktiiviga ette nähtud kvaliteedi- ja ohutusnõudeid kohaldatakse mõlemale. Lisaks sellele on kombineeritud nomenklatuuri (edaspidi „CN“)(12) vaheteol inimvere ja vereplasma vahel üksnes statistiline eesmärk. Tegelikult on tollimaksust vabastatud kõik alamrubriiki 3002 kantud tooted (sh inimveri ja plasma).(13)

29. Asjaolu, et nii täisveri kui ka vereplasma on nüüd mõlemad tollimaksust vabastatud, toetab veelgi seisukohta, et nad peaksid mõlemad olema vabastatud ka käibemaksust.

30. Neil põhjustel teen ettepaneku, et Euroopa Kohus vastaks esimesele eelotsuse küsimusele, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti d õige tõlgenduse puhul hõlmab mõiste „veri“ ka inimverest saadud vereplasmata.

B. Teine küsimus

31. Esimesele küsimusele välja pakutud vastusest tulenevalt tuleb vastata ka teisele eelotsuse küsimusele. Oma teise küsimusega soovib Hessisches Finanzgericht (maksukohus, Hesse) teada, kas „veri“ hõlmab ka sellist vereplasmata, mida ei kasutata raviotstarbel, vaid üksnes ravimite tootmiseks.

32. Taas kord asub TMD seisukohale, et sellele küsimusele tuleks vastata eitavalt, samal ajal kui Saksamaa ja Ungari valitsused ning komisjon leiavad, et jaatavalt.

33. Ka selles küsimuses nõustun ma käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti d selle tõlgendusega, mille on välja pakkunud viimati nimetatud.

34. Märgin, et kui käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikega 1 soovitakse piirata selles ette nähtud maksuvabastusi teatud tehinguliikidega – näiteks tarnetega, mida teevad teatud isikud(14) või üksused(15) teatud saajatele(16) teatud eesmärkidel(17) või teatud tingimustel(18) –, viidatakse sellele sõnaselgelt. Seevastu selle sätte punktis d on maksust vabastatud tehinguid kirjeldatud üldiselt ning neid ei täpsustata ega piirata. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis d on

ühemõtteliselt öeldud, et tehingute hulgas, mida liikmesriigid käibemaksust vabastavad, on „inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarne“.

35. See näib viitavat, et vere (või tema komponentide) tarne tuleb käibemaksust vabastada sõltumata tarne eesmärgist või sellest, kuidas verd lõpuks kasutatakse. Kui seadusandja eesmärk oleks olnud teistsugune, oleks ta tõenäoliselt sõnastanud konkreetsema ja üksikasjalikuma sätte(19), nagu ta tegi seda teiste käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuste puhul.

36. TMD seevastu väidab, et asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti d tähenduses tuleks eristada raviotstarbelist ja tööstusotstarbelist plasmat, saab *a contrario* põhjendamise teel tuletada direktiivi 2009/132 artiklitest 37–39. Direktiivi 2009/132 artiklite 37–39 kohaselt vabastatakse käibemaksust inimpäritoluga raviainete (sh inimvere ja selle derivaatide) import. TMD hinnangul puuduks vajadus nimetada sõnaselgelt inimverd ja eelkõige selle derivaate, kui need tooted oleks juba käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti d alusel käibemaksust vabastatud.

37. See väide ei veena mind. Esmalt tuleb rõhutada, et direktiivi 2009/132 puhul on tegemist varasema direktiivi (direktiivi 83/181/EMÜ(20)) kodifitseerimise ja uuesti sõnastamisega, ja seda on vahepeal mitmel korral muudetud.(21) Otsest viidet verele ja selle derivaatidele selgitab asjaolu, et direktiivi 83/181 vastuvõtmise ajal kohaldati verele ja verekomponentidele erinevaid tollimakse. See ei ole väheoluline detail: direktiivi 83/181 eesmärk siis ja direktiivi 2009/132 eesmärk praegu on just see, et saavutada tollimaksusüsteemi ja käibemaksusüsteemi võimalikult suur ühtsus. Praegusel juhul ei tohi jätta tähelepanuta, et direktiiv 2009/132 puudutab konkreetset maksuvabastusi liitu importimise korral, samas kui käibemaksudirektiivi artikkel 132 on üks maksuvabastuste üldsätteid ja puudutab seega nii ühendusesiseseid tehinguid kui ka importi.

38. Teiseks ei saa direktiivi 2009/132 artiklid 37–39 mingil juhul kuidagi mõjutada käibemaksudirektiivi artikli 132 tõlgendamist. Direktiivi 2009/132 artikli 37 lõikes 1 on selgelt öeldud, et seda kohaldatakse „ilma et see piiraks direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 punktis a sätestatud maksuvabastuse kohaldamist“. Seevastu viimati nimetatud sättes on öeldud, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust „selliste kaupade lõplik[u] impor[di], mille tarne maksukohustuslase poolt oleks tema enda territooriumil alati maksuvaba“. See hõlmab selgelt ka selliseid tehinguid, mis on käibemaksudirektiivi artikli 132 alusel käibemaksust vabastatud, näiteks neid, mis hõlmavad vere tarnet. Seega, lihtsalt öeldes ei saa käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti d tõlgendada lähtudes direktiivi 2009/132 artiklitest 37–39 ja veelgi vähem saavad need sätted teda muuta. Erinevate kohaldamisalade ja eesmärkide tõttu ei ole mitte üksnes võimalik, vaid suisa loogiline, et kahe õigusakti sätted mõnes osas kattuvad.

39. Lisaks sellele väidab TMD, et kui käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti d tõlgendada nii, et see hõlmab ka ravimite valmistamiseks ette nähtud vereplasmata, kaasneks sellega vältimatult nende ravimite lõpphinna tõus. See oleks vastuolus kõnealuse sätte eesmärgiga vähendada kulusid tervishoiusektoris.

40. Mõõnan, et sel väitel on mõningane kaal. Mulle näib selge, et teatud juhtudel kaasneb kõnealuse maksuvabastusega – nii, nagu seda tõlgendavad teised pooled, kes on käesolevas menetluses oma seisukohti esitanud – *kaudselt* vere või tema komponentide baasil valmistatud ravimite hinnatõus. Selle põhjuseks on see, et selline äriühing nagu TMD ei saaks käibemaksust, millega tema hinnangul tuleb maksustada tema poolt farmaatsiaettevõtetele tarnitav plasma, maha arvata käibemaksu, mida ta on maksnud oma äritegevuseks ostetud toodetelt või saadud teenustelt. Kuivõrd tema ettevõttesisesed kulud on mahaarvamise võimaluse puudumise tõttu suuremad, võib sel äriühingul tekkida vajadus müüa vereplasmata kõrgema hinnaga, mis võib omakorda mõjutada sellest toodetud ravimite lõpphinda. Kui kõik teised näitajad on võrdsed, siis

suurendab vereplasma käibemaksust vabastamine tõenäoliselt nende toodete hinda.

41. Küll aga ei ole selge, kas selline vereplasmat sisaldavate ravimite hinnatõus võib olla oluline. Seda hinda mõjutavad lõpuks erinevad tegurid ja koostisainete hind on vaid üks neist. Hinda mõjutavad ka turu eripärad, näiteks konkureerivate toodete olemasolu (või puudumine), nõudluse ja pakkumise seaduspärad ja õigusaktidest tulenevad võimalikud ravimite hinnapiirangud (mis kehtivad paljudes liikmesriikides).

42. Praegusel juhul on aga oluline see, et kõik vereplasma tarnijad (ja omakorda ka ravimitootjad, kes vajavad vereplasmat kui koostisainet) saaksid konkureerida võrdsetel alustel. Nii oleks see pärast käeolevas asjas kohtuotsuse tegemist, kuna mõiste „veri“ tõlgendus käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti d tähenduses, mille Euroopa Kohus käesolevas kohtuasjas annab, on siduv kõigi liikmesriikide maksuametitele.

43. Nagu Saksamaa valitsus rõhutas, näib asjaolu, et teatud toodete või teenuste kulude kahandamine nende käibemaksust vabastamise teel võib suurendada maksukohustuslase tegevuskulusid, olevat seadusandja kehtestatud käibemaksusüsteemi olemuslik osa.(22) Käibemaksusüsteemi toimimisviisi tõttu on vältimatu, et maksukohustuslaste jaoks võib käibemaksust vabastatud toodete või teenustega seotud tehingute sõlmimine olla vähem soodne.

44. Seega oli seadusandja teadlik nende ettevõtjate konkreetsest olukorrast, kes peavad samal ajal sõlmima nii käibemaksuga maksustatavaid kui sellest vabastatud tehinguid, ja nägi selleks ette konkreetseid eeskirjad. Eelkõige näeb käibemaksudirektiivi artikkel 169 ette võimaluse teha teatud juhtudel mahaarvamisi käibemaksust, mida maksukohustuslane peab tasuma kaupadelt või teenustelt, mida kasutatakse käibemaksust vabastatud tehingute jaoks. Sellegipoolest otsustas seadusandja piirata nende eeskirjade kohaldatavust üksnes teatud olukordade või tehingutega.

45. Seega asjaolu, et TMD sõlmitud maksuvabad tehingud ei anna käibemaksudirektiivi alusel õigust teha mahaarvamisi ja seega võib sellega teatud juhtudel kaasneda tervishoiuteenuse maksumuse tõus, ei saa viia selle sätte sellise tõlgendamiseni, mis näib olevat vastuolus tema sõnastusega. Käesolevas kohtuasjas TMD poolt esitatuga sarnase väite on Euroopa Kohus esimeses VDP Dental Laboratory kohtuasjas tegelikult just samal põhjusel juba tagasi lükanud.(23) Lõppude lõpuks peab tervishoiutoodete ja -teenuste maksuvabastuse süsteemi mis tahes lünkadega tegelema mitte Euroopa Kohus, vaid seadusandja.(24)

46. Siin tuleksin samuti meelde seda, et Euroopa Kohus on järjepidevalt leidnud, et erinevalt väiketarnetest, mis on tingimata vajalikud isikule hooldusteenuse osutamiseks, on ravimite ja muude kaupade tarne füüsiliselt ja majanduslikult teenuse osutamisest lahutatavad ja neid ei saa seega käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 alusel maksust vabastada.(25)

47. Sellest kohtupraktikast tuleneb, et kuigi seadusandja üldine eesmärk seoses mõne käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastusega oli tõepoolest tervishoiuteenuse maksumuse vähendamine, ei puudutanud see maksumuse vähendamine ravimeid. Teisisõnu ei võtnud seadusandja käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 sätete vastuvõtmisel arvesse ravimite maksumusega seotud kaalutlusi.

48. Sellega seoses tuleb välja tuua, et vereplasma ei ole mitte ravim, vaid nagu juba selgitatud, võidakse seda kasutada ravimite valmistamise koostisosana. Raviotstarbel kasutatavat plasmat ega ka plasmat, mida kasutatakse tööstuslikult, ei segata ühegi muu ainega ega töödelda viisil, mis muudaks nende põhiomadusi. Ainus protsess, mida selle toote saamiseks läbi viiakse, on seotud vere erinevate koostisosade eraldamisega. TMD esitatud argument näib viitavat sellele, et toote igasugune töötlemine enne tarbimist annab tulemuseks uue või teistsuguse toote. Kui sellist väidet venitada tema loogiliste piirideni, annaks see ebamõistlikke tulemusi. Näiteks, kas rinnapiima

külmutamine eesmärgiga sellega edaspidi imikuid toita muudab selle piima maksustamise viisi? Kas asjaolu, et pärast organi eemaldamist asetatakse see hoidmiseks ja veoks konserveerivasse lahusesse, tähendab, et selle organi tarne maksustatakse käibemaksuga?

49. Oluline on ka see, et sama vereplasmata saab põhimõtteliselt kasutada nii raviotstarbel kui ka ravimite tootmiseks. Nagu TMD ise mõonab, võib kavandatavast kasutusest lähtudes erinev olla vaid plasma pakend, märgistus ja vedu (ja protsessi käigus tehtud kontrollid). Seega on vereplasma olemuslikult sama toode algusest peale kuni ajani, mil seda kasutavad eri kasutajad.

50. Sellest tulenevalt näib mulle, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 tõlgendamine nii, et see hõlmab vereplasmata selle kavandatavast kasutusest olenemata, on rohkem kooskõlas ka neutraalse maksustamise põhimõttega, mille kohaselt ei või samu tehinguid tegevaid ettevõtjaid kohelda käibemaksuga maksustamisel erinevalt.(26)

51. Lisaks sellele, nagu ka eelotsusetaotluse esitanud kohus on välja toonud, kuivõrd toode on olemuselt sama, ei saa – vähemalt teoreetiliselt – välistada seda, et algselt raviks mõeldud vereplasmata kasutatakse hiljem tööstuslikul eesmärgil. Sel juhul on õige Saksamaa valitsuse väide, mille järgi juhul, kui maksuamet peaks plasmatarneid kohtlema erinevalt, lähtudes nende kavandatavast eesmärgist (nagu asjassepuutuvad ettevõtjad seda deklareerinud on), muutuks nende reeglite kohaldamine ebamääraseks ja raskesti hallatavaks.

52. Eeltoodust tulenevalt tuleks teisele küsimusele minu hinnangul vastata nii, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 kohane mõiste „veri“ hõlmab ka vereplasmata, mida soovitakse kasutada ravimite tootmiseks.

C. Kolmas küsimus

53. Lähtudes teisele küsimusele välja pakutud vastusest, ei ole vajalik vastata kolmandale eelotsuse küsimusele.

IV. Ettepanek

54. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hessisches Finanzgerichti (maksukohus, Hesse) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

– Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti d kohane mõiste „veri“ hõlmab ka inimverest saadud vereplasma tarne;

– see mõiste hõlmab ka vereplasmata, mis on mõeldud kasutamiseks ravimite tootmisel.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

3 – Kohtuotsus, 26.2.2015, VDP Dental Laboratory jt, C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, punktid 43 ja 44.

4 – Vt kohtuotsus, 12.3.2015, 'go fair' Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika.

5 – Vt analoogia alusel kohtuotsus, 3.6.2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 22.

6 – Vt kohtuotsus, 13.3.2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 28.

7 – Vt selle kohta kohtuotsus 26.2.2015, VDP Dental Laboratory jt, C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika.

8 – Vt kohtujuristi ettepanek, Juliane Kokott, kohtuasi RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:57, punktid 46–51.

9 – Nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiiv direktiivi 2006/112/EÜ artikli 143 punktide b ja c rakendusala määramise kohta seoses teatavate kaupade käibemaksuvabastusega nende lõplikul importimisel (ELT 2009 L 292, lk 5). Vt selle direktiivi kohta käesoleva ettepaneku punktid 36–38 tagapool.

10 – Vt selle kohta analoogia alusel kohtuotsus, 17.1.2013, komisjon vs. Hispaania, C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 66.

11 – Euroopa Parlamendi ja nõukogu 27. jaanuari 2003. aasta direktiiv, millega kehtestatakse inimvere ja verekomponentide kogumise, uurimise, töötlemise, säilitamise ja jaotamise kvaliteedi- ja ohutusnõuded ning muudetakse direktiivi 2001/83/EÜ (ELT 2003 L 33, lk 30).

12 – Nõukogu 23. juuli 1987. aasta määruse (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta (EÜT 1987 L 256, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 382) lisa I, muudetud redaktsioonis.

13 – Muuseas, see on teine tegur, mis minu hinnangul räägib selle kasuks, et inimverd ja plasmat tuleks käibemaksudirektiivi alusel kohelda ühesuguselt.

14 – Käibemaksudirektiivi artikli 132 punktid e, f ja j.

15 – Käibemaksudirektiivi artikli 132 punktid a, b, g, h, i, k, l, m, n, o, p ja q.

16 – Käibemaksudirektiivi artikli 132 punktid f, l, m ja p.

17 – Käibemaksudirektiivi artikli 132 punktid f ja k.

18 – Käibemaksudirektiivi artikli 132 punktid f, l ja o.

19 – Vt analoogia alusel kohtuotsus, 28.11.2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 29.

20 – Nõukogu 28. märtsi 1983. aasta direktiiv direktiivi 77/388/EMÜ artikli 14 lõike 1 punkti d rakendusala määramise kohta seoses teatavate kaupade käibemaksuvabastusega nende lõplikul importimisel (EÜT 1983 L 105, lk 38; ELT eriväljaanne 09/01, lk 91).

21 – Vt eelkõige direktiivi 2009/132 põhjendus 1.

22 – Vt ka kohtujuristi ettepanek, Juliane Kokott, kohtuasi VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:537, punkt 96.

23 – Kohtuotsus, 14.12.2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:792, punktid 34–36.

24 – Vt selle kohta kohtujuristi ettepanek, Eleanor Sharpston, kohtuasi Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2013:618, punkt 57.

25 – Vt kohtuotsus, 13.3.2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 33 ja seal

viidatud kohtupraktika.

26 – Vt kohtuotsus, 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika.