

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)

„Pridėtinis vertės mokestis – Atskaitymai – PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punktas – Kraujo sūvoka – 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 šį klausimą, Teisingumo Teismas pirma turės apibrėžti sūvoką „kraujas“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos(2) 132 straipsnio 1 dalies d punktą, o antra, iširti, ar pagal tų nuostatų 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 medicininių priežiūros bei glaudžiai su ja susijusi veikla, kai ji vykdo viešosios teisės reglamentuojamos staigos arba, tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms staigoms, ligoninėms, gydymo ar diagnostinio centro bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos staigos;

c) medicininių priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip ji apibrėžia atitinkama valstybės narė;

d) žmogaus organų, kraujo ir motinos pieno tiekimas;

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

<...>

B – Nacionalinė teisė

4. Apyvartos mokestio 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 mokestio sumas:

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

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

1. neapmokestinamiesiems sandoriams;

<...>

(3) Teisės 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-Anwendungs-Erlass*, toliau – *UStAE*) 4.17.1 skirsnyje numatyta:

„(1) Žmogaus kraujo laikomi šie kraujo produktai: šviežias konservuotas kraujas, konservuotas donorų kraujas, konservuotas kraujo serumas ir plazma, heparinizuotas konservuotas kraujas ir konservuotos kraujo lizatai.“

(2) Atleidimas nuo mokestio netaikomas iš žmogaus kraujo plazmos mišinį pagamintiems plazmos preparatams. Šioje pozicijoje visų pirma eina: 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 centrų. Vykdydama šią veiklą ji tiekia vaistams gaminti skirtą kraujo plazmą Šveicarijoje steigta bendrovei AB „X“, kuri plazmą pasiimdavo iš TMD ir pristatydavo į savo gamyklas kitoje Europos Sąjungos teritorijos dalyje.

8. *Finanzamt Kassel II* ir *Hofgeismar* (II-oji Kaselio mokesčių inspekcija – Hofgeismaras, toliau – *Finanzamt*) pateiktoje 2008 mokesčių 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 mokesčių tiek remiantis *UStG* 4 straipsnio 1 punkto b papunkčiu kaip prekės 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 mokesčių deklaracijose už 2009 m. ir 2010 m., kurias *Finanzamt* priėmė, TMD pirkimo mokesčių 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. Grėsdama savo prašymą ji nurodė, kad jau deklaruotos, su kraujo plazmos tiekimu ES viduje susijusio pirkimo mokesčio sumos nėra atleistos nuo mokesčių pagal *UStG* 4 straipsnio 17 punkto a papunktį, nes šiuo atveju plazmaferezės būdu paruošta plazma tiekama farmacijos bendrovėms frakcionuoti ir galiausiai vaistams gaminti. Todėl šiuo atžvilgiu nuo mokesčių atleidžiama remiantis tik *UStG* 4 straipsnio 1 punkto b papunkčiu, taigi, pirkimo mokesčių atskaita turėtų būti leidžiama.

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

12. Grėsdama 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 terapiniams tikslais ir skirta tik vaistams gaminti?

3. Jei į antrąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai: ar klasifikuojant kraujo plazmą kaip kraują vadovaujamosi 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 prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas teiraujasi, ar s?voka „kraujas“ PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punkte apima iš žmogaus kraujo gaunam? kraujo plazm?.
16. TMD nuomone, ? š? klausim? reik?t? atsakyti neigiamai, o Vokietijos ir Vengrijos vyriausyb?s ir Komisija mano, kad teigiamai.
17. Iš pat pradži? nor??iau priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje numatyto neapmokestinimo tikslas – palengvinti tam tikr? paslaug? teikim? ir tam tikr? prek? tiekim?, išvengiant papildom? išlaid?, kuri? kilt? jas apmokestinus PVM. Šie neapmokestinimo atvejai yra savarankiškos S?jungos teis?s s?vokos ir j? tikslas – išvengti skirtum? taikant PVM sistem? ?vairiose valstyb?se nar?se(3).
18. PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje išvardyti neapmokestinimo atvejai aiškintini griežtai, nes jais nukrypstama nuo bendrojo principo, kad apmokestinamasis asmuo turi mok?ti PVM už visas už atlyg? teikiamas paslaugas. Ta?iau šie neapmokestinimo atvejai turi b?ti aiškinami atsižvelgiant ? jais siekiamus tikslus ir laikantis mokes?i? neutralumo principo, b?dingo bendrajai PVM sistemai. Taigi šis griežto aiškinimo reikalavimas nereiškia, kad min?ti neapmokestinimo atvejai gal?t? b?ti aiškinami taip, kad juos numatan?ios nuostatos tapt? neveiksmingos(4).
19. Atsižvelgiant ? tai, yra kelios priežastys, d?l kuri? pritariu PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punkto aiškinimui, kur? si?lo Vokietijos ir Vengrijos vyriausyb?s su Komisija.
20. Iš karto reik?t? pažym?ti, kad PVM direktyvoje neapibr?žta nei s?voka „kraujas“, nei kitos 132 straipsnio 1 dalies d punkte išvardytos s?vokos („žmogaus organai“ ir „motinos pienas“). Teisingumo Teismas taip pat iki šiol netur?jo galimyb?s pateikti gairi? d?l ši? s?vok?. Vis d?lto akivaizdu, kad jos turi b?ti aiškinamos savarankiškai ir vienodai S?jungos teis?s normose d?l PVM(5).
21. D?l prek? tiekimo ir paslaug? teikimo pagal direktyvos 132 straipsnio 1 dalies c ir punktus Teisingumo Teismas yra nusprend?s, jog neapmokestinimo nuostat? tikslas – sumažinti sveikatos prieži?ros išlaidas ir padaryti j? labiau prieinam? asmenims(6). Taigi galutinis ši? neapmokestinimo atvej? tikslas – užtikrinti, kad toje nuostatoje nurodyt? produkt? tiekimas ar paslaug? teikimas netapt? mažiau prieinamas d?l didesn? s?naud?, jei atitinkamas tiekimas ar teikimas b?t? apmokestinamas PVM(7).
22. Manau, jog iš dalies d?l to paties intereso ?tvirtintos neapmokestinimo nuostatos, taikomos PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punkte išvardyt? prek? tiekimui. Taigi ES teis?s akt? leid?jo ketinimas buvo išvengti padid?jusi? išlaid?, susijusi? su tam tikromis gydymo proced?romis, d?l kuri? reikia tiekti žmogaus k?no dalis ar iš jo gaminamus produktus.
23. Šiuo poži?riu s?voka „kraujas“ negali neapimti jo sudedam?j? dali?, kaip antai plazmos.
24. Atsižvelgiant ? tai, neder?t? pamiršti, jog, kaip pažym?jo Vokietijos vyriausyb? ir Komisija, konservuotas žmogaus kraujas šiuo metu tiekiamas gana retai. Net terapiniais tikslais vykdomi sandoriai paprastai susij? su kraujo komponent?, kaip antai plazmos, tiekimu. Šio fakto negal?jo nežinoti ES teis?s akt? leid?jas, 2006 m. pri?m?s naujoje redakcijoje išd?styt? PVM direktyv?. TMD pasi?lytas aiškinimas, kuris visai n?ra griežtas tos nuostatos aiškinimas, reikšt?, kad PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punkto neapmokestinimo nuostatos d?l kraujo tiekimo taikymo sritis b?t? gerokai mažesn?. Tad toks aiškinimas iš esm?s neatitikt? teis?s akt? leid?jo siekiamo

tikslo.

25. Be to, yra ir kitų priežasčių, kodėl aiškinant srovą „kraujas“ taip, kad ji nepatektų kraujo komponentai, atsirastų pasekmių, neatitinkančių teisės aktų leidėjo siekiamo tikslo. Pirma, akivaizdžiai padidėtų ligoninių ir panašių sąstaigų, 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikus 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 aprašoma ne tik konservuoto kraujo, bet ir atskirų jo komponentų, kaip antai kraujo plazmos arba žmogaus kraujo ląstelių, tiekimu. Nors PVM komiteto parengtos gairės turėtų patariamąjį komitetą nuominti, o ne oficialus Sąjungos teisės aiškinimas, ir jos nėra privalomos, vis dėlto jos yra naudingos aiškinimui(8).

27. Vis dėlto, kaip teisingai pažymi ir prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikus 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, kuriuose 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.

30. Todėl Teisingumo Teismui siūlau pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti taip, kad tinkamai aiškinant PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punktą srovą „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 srovą „kraujas“ taip pat patenka kraujo plazma, kuri nėra skirta naudoti terapiniais tikslais ir skirta tik vaistams gaminti.

32. TMD nuomone, šis klausimas vėl reiktų atsakyti neigiamai, o Vokietijos ir Vengrijos vyriausybės, taip pat Komisija mano, kad teigiamai.

33. Ir šiuo klausimu pritariu pastarąjį 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 galutinį kraujo paskirtį arba tiekimo tikslą. Jei teisės aktų leidėjas būtų turįs 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). Aiškių nuorodų 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 būtų ir yra pasiekti kuo didesnį vienodumą taikant muitų sistemų ir PVM sistemų. 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 sandorį, pagal kuriuos „galutinai importuojamos prekės, kurių tiekimas, vykdomas apmokestinamojo asmens, visais atvejais būtų neapmokestinamas į atitinkamoje teritorijoje“. Tai, žinoma, apima sandorius, kaip antai kraujo tiekimą, kurie neapmokestinami pagal PVM direktyvos 132 straipsnį. Taigi, paprastaiariant, 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 manoma, 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 aprašytų 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 moneta, kokia yra TMD, negali atskaityti PVM, sumokėto už

produktus arba paslaugas, ?sigytus užsiimant verslo veikla, iš PVM, kuris, jos nuomone, tur?t? b?ti taikomas plazmai, jos tiekiamai farmacijos bendrov?ms. Kadangi jos vidaus s?naudos didesn?s d?l negalimos atskaitos, ta ?mon? galb?t tur?s parduoti plazm? didesn?mis kainomis, o tai savo ruožtu gali atsiliepti galutinei iš jos gaminam? vaist? kainai. Esant visoms kitoms vienodoms s?lygoms, plazmos neapmokestinant PVM, tik?tina, kad tokie produkt? kaina padid?s.

41. Ta?iau neaišku, ar vaist?, kuriems pagaminti naudojama kraujo plazma, kaina smarkiai padid?t?. Iš tikr?j? ta kaina galiausiai priklausyt? nuo ?vairi? veiksn?, ir produkto komponent? kaina b?t? tik vienas iš j?. Kaina taip pat priklausyt? nuo konkre?i? rinkos savybi?, kaip antai konkuruojan?i? produkt? buvimo (ar nebuvimo), pagrindinio pasi?los ir paklausos d?sniu ir galim? apribojim? pagal teis?s aktus d?l vaist? kain? nustatymo (galiojan?i? daugelyje valstybi? nari?).

42. Šiomis aplinkyb?mis itin svarbu tai, kad visi kraujo plazmos tiek?jai (ir visi vaist?, kuriems pagaminti kaip komponentas naudojama kraujo plazma, gamintojai) gal?t? konkuruoti vienodomis s?lygomis. Paskelbus sprendim? šioje byloje, taip, žinoma, ir bus, nes s?vokos „kraujas“ aiškinimas, kur? Teisingumo Teismas ?tvirtins šioje byloje pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies d punkt?, bus privalomas vis? valstybi? nari? mokes?i? institucijoms.

43. Bet kuriuo atveju, kaip pabr?ž? Vokietijos vyriausyb?, tai, kad sumaž?jus tam tikr? produkt? arba paslaug? s?naudoms d?l j? neapmokestinimo PVM gali padid?ti apmokestinamojo asmens veiklos išlaidos, atrodo b?dinga teis?s akto leid?jo sukurtai PVM sistemai(22). Tad d?l PVM sistemos veikimo ypatum? apmokestinamiesiems asmenims neišvengiamai gali b?ti mažiau naudinga sudaryti sandorius, susijusius su PVM neapmokestinamais produktais arba paslaugomis.

44. Taigi teis?s akt? leid?jas žinojo apie ypating? ?moni?, kurioms tenka sudaryti ir apmokestinamuosius, ir neapmokestinamuosius sandorius, pad?t? ir suk?r? specialias taisykles. Pirmiausia PVM direktyvos 169 straipsnyje numatyta galimyb? tam tikrais atvejais iš PVM, kur? apmokestinamasis asmuo turi sumok?ti, atskaityti PVM už prekes arba paslaugas, kurios naudojamos vykdyti neapmokestinamiems sandoriams. Ta?iau teis?s akt? leid?jas pasirinko apriboti t? taisykli? taikymo srit? ir jas taikyti tik tam tikrais atvejais arba tik tam tikriems sandoriams.

45. Tad d?l fakto, kad TMD sudaryti neapmokestinamieji sandoriai pagal PVM direktyv? nesuteikia jai teis?s atskaityti PVM ir kad d?l to tam tikromis aplinkyb?mis gali padid?ti sveikatos prieži?ros kaina, tos nuostatos negalima aiškinti taip, kad tas aiškinimas neatitikt? jos formuluot?s. Faktiškai argument?, panaš? ? t?, kur? šioje byloje teikia TMD, Teisingumo Teismas jau atmet? d?l tos pa?ios priežasties pirmojoje byloje *VDP Dental Laboratory*(23). Juk problem? d?l teisinių sprag? sveikatos prieži?ros produkt? ir paslaug? neapmokestinimo sistemoje tur?t? spr?sti ne Teisingumo Teismas, o teis?s akt? leid?jas(24).

46. Taip pat nor??iau priminti, kad Teisingumo Teismas yra ne kart? nusprend?s, jog, išskyrus nedidel?s apimties preki?, kurios b?tinai sveikatos prieži?ros paslaug? teikimo momentu, tiekim?, vaist? ir kit? preki? tiekimas yra fiziškai ir ekonomiškai atsiejamas nuo paslaug? teikimo ir d?l to negali b?ti atleistas nuo mokes?io pagal PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dal?(25).

47. Iš šios teismo praktikos matyti, kad nors pagrindinis teis?s akt? leid?jo siekiamas tikslas numatant kai kurias PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalyje išd?stytas neapmokestinimo PVM nuostatas iš tikr?j? buvo sumažinti sveikatos prieži?ros išlaidas, toks išlaid? mažinimas su vaistais nebuvo susij?s. Kitaip tariant, priimdamas PVM direktyvos 132 straipsnio 1 dalies nuostatas teis?s akt? leid?jas neatsižvelg? ? aplinkybes, susijusias su išlaidomis vaistams.

48. Atsižvelgiant ? tai vert?t? pažym?ti, jog kraujo plazma, žinoma, n?ra vaistas, bet, kaip

paiškinata, 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 žvairiems kraujo komponentams atskirti. Iš TMD teikiamo argumento būtų galima suprasti, kad bet kuriuo būtų 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 iš mūsų žmogaus organų ir jį apdorojus konservuojamais tirpalais, kad būtų galima jį saugoti ir vėžti, 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, ženklavimas ir transportavimas (ir proceso metu taikytinos kontrolės priemonės). Taigi plazma nuo pat pradžių iki to momento, kai jį panaudoja žvairų 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 vykdančios tos pačios šalys neturi būti vertinami skirtingai renkant PVM(26).

51. Be to, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kadangi produktas iš esmės tas pats, negalima, bent teoriškai, atmesti galimybes, 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 pareigos skirtingai vertinti tiekiamą plazmą atsižvelgdamos į jos paskirtį (kuris nurodo ekonominės veiklos vykdytojai), tai taisyklių taikymas būtų neaiškus ir sunkiai valdomas.

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

C – Trečiasis klausimas

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

IV – Išvada

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

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

– ta sūvoka taip pat apima kraujo plazmą, skirtą vaistams gaminti.

1 – Originalo kalba: anglų.

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

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 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?.

5 – Pagal analogij? žr. 2010 m. birželio 3 d. Sprendimo *De Fruytier*, C?237/09, EU:C:2010:316, 22 punkt?.

6 – Žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *Klinikum Dortmund*, C?366/12, EU:C:2014:143, 28 punkt?.

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 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?.

8 – Žr. generalin?s advokat?s 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 d?l Direktyvos 2006/112/EB 143 straipsnio b ir c punkt? taikymo, neapmokestinant galutinio tam tikr? preki? importo prid?tin?s vert?s mokes?iu (OL L 292, 2009, p. 5). D?l tos direktyvos žr. šios išvados 36–38 punktus.

10 – Šiuo klausimu pagal analogij? žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C?360/11, EU:C:2013:17, 66 punkt?.

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

12 – Žr. 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 d?l tarif? ir statistin?s nomenklat?ros bei d?l Bendrojo muit? tarifo (OL L 256, 1987, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 2 sk., 2 t., p. 382) su pakeitimais I pried?.

13 – Beje, tai dar vienas elementas, kuris, mano nuomone, patvirtina, jog žmogaus kraujui ir kraujo plazmai reik?t? taikyti vienod? poži?r? ir pagal PVM direktyv?.

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 analogij? žr. 2013 m. lapkri?io 28 d. Sprendimo *MDDP*, C?319/12, EU:C:2013:778, 29 punkt?.

20 – 1983 m. kovo 28 d. Tarybos direktyva d?l Direktyvos 77/388/EEB 14 straipsnio 1 dalies taikymo, atleidžiant galutin? tam tikr? preki? import? nuo prid?tin?s vert?s mokes?io (OL L 105, 1983, p. 38; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 91).

21 – Pirmiausia žr. Direktyvos 2009/132 1 konstatuojam?j? dal?.

22 – Plg. taip pat generalin?s advokat?s J. Kokott išvados byloje *VDP Dental Laboratory*,

C-401/05, EU:C:2006:537, 96 punkt?

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 punkt?

25 – Žr. 2014 m. kovo 13 d. Sprendimo *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 33 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?

26 – Žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, 41 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?