

ENERGADVOKATA NILSA VÅLA [NILS WAHL] SECINJUMI,

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 nolikumu)

Pievienotās vārtības nodoklis – Priekšnodokļa atskaitošana – 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 paredzētā plazma ir jāatšķir no zāļu pagatavošanai paredzētās plazmas.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Eiropas Savienības tiesību akti

3. PVN direktīvas 132. pantā ir paredzēts:

“1. Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šāds darījums:

[..]

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

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

d) cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādes;

e) pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātās 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 maksātāju nodokli par preču piegādi 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 nepieņem, 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 celulašins 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 reģistrātai sabiedrībai X AG, kura savāca plazmu no *TMD* un transportēja to uz savām ražotnēm pārejā Eiropas Savienības teritorijā.

8. 2008. gada PVN deklarācijā, kas iesniegta *Finanzamt Kassel II – Hofgeismar* (turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”), *TMD* uzturēja atbildētāji ar šāmu piegādāto saistīto priekšnodokli. Tomēr *Finanzamt* atteicās apstiprināt atskaitīto priekšnodokli, pamatojums norādīts, ka asins plazmas piegādes uz pārejošo 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 neuzturēja.

10. 2012. gada 7. decembrī *TMD*, izmantojot atkārtotas pārbaudes tiesības, lūgza koriģēt aprēķināto PVN par laiku no 2008. līdz 2010. gadam. Tā lūgza atzīt ar plazmas piegādi saistīto priekšnodokli. Pamatojums tika norādīts, ka pašlaik atskaitītā priekšnodokļa summas saistībā ar asins plazmas piegādāto Savienības iekšienē nav atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar *UStG* 4. panta 17. punkta a) apakšpunktu, jo runa ir par tās dāvātās 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 pamatojums *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 šādu prejudiciālu jautājumu:

“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. aprīlī a 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 piekūvi 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 atkarīgi no vispārējā principa, ka PVN ir jāmaksā par katru pakalpojumu sniegšanu par samaksu, ko veic nodokļa maksātājs. Tomēr to interpretācijai jābūt saskaņā ar atbrīvojumiem pamatēsošajiem mērķiem un jāatbilst nodokļu neitralitātes principa prasībām, kas ir raksturīgas kopējai PVN sistēmai. Tādējādi striktas interpretācijas prasība nenozīmē, ka šie atbrīvojumi no nodokļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tie zaudētu savu paredzēto iedarbību (4).
19. Ēmot 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 nepieaut, ka šāji noteikumi minētie produkti vai pakalpojumi var kārtmazāk pieejami paaugstināt cenu dēļ, kuras rastos, ja to piegādei būtu piemērojams PVN (7).
22. Uzskatu, ka zināms mērķis tādās 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. Ēmot to vērā, termins “asinis” var aptvert tikai to sastāvdaļas, piemēram, plazmu.
24. Nedrīkst neēmt vērā, ka šāji kontekstā – kā norādīja Vācijas valdība un Komisija – nesadalītas asins piegāde mēdienā ir diezgan reta parādība. Pat darījumi, kas veikti terapeitiskiem nolūkiem, lielkoties ietver asins sastāvdaļu, piemēram, plazmas piegādi. Tas ir fakts, kuru nevarēja ignorēt Savienības likumdevējs, kas 2006. gadā pieņēma pārstādīto PVN direktīvu. TMD piedāvātā interpretācija ne tuvu nav šaura šīs normas interpretācija un tā vietā izraisītu iotī 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,

izrais?tu sekas, kas b?tu pretrun? likumdev?ja m?r?im. Pirmk?rt, ac?mredzot palielin?tos izmaksas slimn?c?s un l?dz?g?s iest?d?s, kuras izmanto asins plazmu terapeitiskos nol?kos. Otrk?rt, lai gan nesadal?tu asi?u izmantošana b?tu atbr?vota no nodok?a, vienas vai vair?ku to sast?vda?u izmantošana neb?tu atbr?vota no nodok?a. Attiec?gi, nesadal?tu asi?u pieg?des izmaksas pacientam, kam nepieciešama asins p?rliešana, b?tu proporcion?li zem?kas nek? asins p?rliešana, kas ir saist?ta tikai ar plazmu vai tikai tromboc?tiem. Tas, manupr?t, nevar b?t likumdev?ja iecer?tais izn?kums.

26. Turkl?t, k? atz?m? iesniedz?jtiesa, šo interpret?ciju apstiprina ar? fakts, ka 2013. gada 3. j?lija san?ksm? padomdev?ja komiteja pievienot?s v?rt?bas nodok?a jaut?jumos (turpm?k tekst? – “PVN komiteja”) gandr?z vienbals?gi vienoj?s, ka “asi?u” pieg?de PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratn? l?dztekus nesadal?tu asi?u pieg?dei ietver atseviš?u asins komponentu, piem?ram, asins plazmas vai cilv?ka izcelsmes asins š?nu pieg?di. Lai gan PVN komitejas izdot?s pamatnost?dnes ir tikai padomdev?jas komitejas viedoklis, nevis ofici?la Savien?bas ties?bu aktu interpret?cija un t?d?? nav saistošas, t?s tom?r sniedz noder?gu pal?dz?bu interpret?cij? (8).

27. To ?emot v?r?, ir taisn?ba – k? nor?da ar? iesniedz?jtiesa –, ka papildus Direkt?vai 2009/132/EK (9) ar? citos Savien?bas tiesiskajos instrumentos tiek noš?irtas “asinis” un “plazma”. Tom?r neredzu, k? tas ietekm?tu šo anal?zi, – daž?di tiesiskie instrumenti var attiekties uz daž?diem jaut?jumiem, un tiem var b?t daž?di m?r?i (10). Tam pašam terminam, kas iek?auts divos vai vair?kos juridiskos instrumentos, var b?t atš?ir?ga noz?me. Katr? zi??, k? pamatoti piebilst Komisija, pat *TMD* min?tie juridiskie instrumenti šaj? liet? nesadal?t?m asin?m un asins plazmai neliek piem?rot patiesi atš?ir?gus tiesiskos rež?mus.

28. S?kšu ar to, ka Direkt?vas 2002/98/EK (11) 2. panta 1. punkt? ir min?tas asinis un asins komponenti, lai paskaidrotu, ka šaj? direkt?v? paredz?t? kvalit?te un droš?bas standarti ir piem?rojami attiec?b? uz abiem. Turkl?t kombin?taj? nomenklat?r? (12) konstat?jamajai atš?ir?bai starp cilv?ka asin?m un asins plazmu ir tikai statistiski m?r?i. Faktiski visi apakšpoz?cij? 3002 min?tie produkti (tai skait? gan cilv?ka asinis, gan plazma) ir atbr?voti no muitas nodok?iem (13).

29. Tas, ka gan nesadal?tas asinis, gan asins plazma šobr?d ir atbr?votas no muitas nodok?iem, papildus pamato uzskatu, ka abas b?tu j?atbr?vo ar? no PVN.

30. Šo iemeslu d?? ierosinu Tiesai uz pirmo prejudici?lo jaut?jumu atbild?t t?, ka, pareizi interpret?jot PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta d) apakšpunktu, termins “asinis” ietver asins plazmu, kas ieg?ta no cilv?ka ?erme?a.

B – Par otro jaut?jumu

31. ?emot v?r? uz pirmo jaut?jumu pied?v?to atbildi, j?atbild ar? uz otro prejudici?lo jaut?jumu. Otraj? jaut?jum? *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa) vaic?, vai termins “asinis” ietver ar? asins plazmu, kas nav paredz?ta terapeitisk?m vajadz?b?m, bet tikai z??u pagatavošanai.

32. *TMD* atkal uzskata, ka atbildei uz šo jaut?jumu j?b?t noliedzošai, turpret? V?cijas un Ung?rijas vald?bas, k? ar? Komisija uzskata, ka tai j?b?t pozit?vai.

33. Ar? par šo jaut?jumu piekr?tu PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta d) apakšpunkta interpret?cijai, kas ierosin?ta p?d?j? no min?tajiem variantiem.

34. J?piebilst, ka PVN direkt?vas 132. panta 1. punkt? ir paredz?ts ierobežot taj? noteiktos atbr?vojumus no nodok?a ar konkr?tiem dar?jumu veidiem – piem?ram, konkr?tu personu (14) vai

struktūru (15) veiktajam piegādēm konkrētiem saņēmējiem (16), konkrētiem mērķiem (17) un ar konkrētiem nosacījumiem (18). Tas ir skaidri norādīts. Savukārt saskaņā ar šo noteikuma d) apakšpunktu no nodokļa atbrīvotie darījumi ir aprakstīti vispārīgi un uz tiem neattiecas nekāda specifika vai ierobežojums. PVN direktīvas 132. panta 1. punkta d) apakšpunkts nepārprotami ir norādīts, ka starp darījumiem, kas dalībvalstīm jāatbrīvo no nodokļa, ir "cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādes".

35. Šī iet, 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 rūpniecisku 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 direktīvā (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 šķērslis, – viens no galvenajiem Direktīvas 83/181 mērķiem tad un Direktīvas 2009/132 mērķiem tagad tieši ir panākt visaugstāko iespējamu vienotību starp muitas 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, ar "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 pārvēidošanu 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 mērķā 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 konkrēti noteikuma mērķim samazināt izmaksas veselības aprūpes nozarē.

40. Jāatzīst, ka šim argumentam ir zināma nozīme. Man šī iet skaidrs, ka dažos gadījumos attiecīgā atbrīvojuma – kā to interpretē citi lietotāji, 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 samaks?jis par uz??m?jdarb?bas veikšanai ieg?d?taj?m prec?m vai pakalpojumiem, no PVN, kas, p?c t? viedok?a, j?iekas? par plazmu, ko šis uz??mums pieg?d? farm?cijas uz??mumiem. T? k? uz??muma iekš?j?s izmaksas ir liel?kas t?d??, ka nav iesp?jams atskait?t priekšnodokli, šim uz??mumam var b?t j?p?rdod plazma par augst?ku cenu, kas savuk?rt var?tu ietekm?t no t?s pagatavoto z??u gala cenu. Ja visi apst?k?i ir vien?di, tad plazmas atbr?vošanai no PVN ir iesp?jams paaugstin?t šo pre?u cenu.

41. Tom?r nav skaidrs, vai šis cenu palielin?jums z?l?m, kuru komponents ir asins plazma, var b?t iev?rojams. Patieš?m, šo cenu galu gal? ietekm?s daž?di faktori, no kuriem tikai viens ir t? komponentu cena. Šo cenu ietekm?s ar? tirgum rakstur?g?s ?patn?bas, piem?ram, konkur?jošu produktu esam?ba (vai neesam?ba), pied?v?juma un piepras?juma pamatlukums un iesp?jamie ierobežojumi, kas noteikti ties?bu aktos par z??u cenas noteikšanu (kas past?v daudz?s dal?bvalst?s).

42. Šaj? kontekst? b?tiski svar?gi ir tas, ka visiem asins plazmas pieg?d?t?jiem (un savuk?rt visiem z??u ražot?jiem, kuriem nepieciešama asins plazma k? komponents) ir j?var konkur?t uz vienl?dz?giem pamatiem. T? noteikti b?s p?c sprieduma pasludin?šanas šaj? liet?, jo Tiesas šaj? liet? izmantot? interpret?cija par terminu "asinis" PVN direkt?vas 132. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratn? b?s saistoša vis?m dal?bvalstu nodok?u iest?d?m.

43. Katr? zi??, k? uzsv?rusi V?cijas vald?ba, tas, ka konkr?tu pre?u vai pakalpojumu cenu samazin?šana, atbr?vojot to pieg?des no PVN, var palielin?t apliekam?s personas saimniecisk?s darb?bas izmaksas, š?iet rakstur?gs likumdev?ja iecer?tajai PVN sist?mai (22). Tas ir nenov?ršami, ka ar nodokli apliekam?m person?m dar?jumu nosl?gšana saist?b? ar prec?m vai pakalpojumiem, kuras nav apliekamas ar PVN, var b?t maz?k labv?l?ga sakar? ar veidu, k?d? darbojas PVN sist?ma.

44. T?d?j?di likumdev?js bija inform?ts par konkr?to to uz??mumu situ?ciju, kuriem bija j?nosl?dz gan apliekami, gan neapliekami dar?jumi, un par to izstr?d?ja ?pašus noteikumus. It ?paši PVN direkt?vas 169. pant? ir paredz?ta iesp?ja atseviš?os gad?jumos atskait?t PVN, kas nodok?a maks?t?jam ir j?maks? par ar PVN apliekamaj?m prec?m vai pakalpojumiem, kuri tiek izmantoti dar?jumiem, kas ir atbr?voti no nodok?iem. Tom?r likumdev?js ir izv?l?jies ierobežot šo normu piem?rojam?bu tikai ar noteikt?m situ?cij?m vai dar?jumiem.

45. T?d?j?di fakts, ka *TMD* nosl?gtie no nodok?a atbr?votie dar?jumi saska?? ar PVN direkt?vu nedod PVN atskait?šanas ties?bas un ka š?s situ?cijas rezult?t? konkr?tos apst?k?os var?tu palielin?ties izdevumi par medic?nisko apr?pi, nevar novest pie t?das š?s normas interpret?cijas, kas b?tu pretrun? t?s redakcijai. Šaj? liet? *TMD* izvirz?tajam argumentam l?dz?gu argumentu Tiesa faktiski tieši t? paša iemesla d?? jau noraid?ja spriedum? pirmaj? *VDP Dental Laboratory* liet? (23). Galu gal?, jebk?das nepiln?bas atbr?vojumu sist?m?, kas saist?tas ar vesel?bas apr?pes prec?m un pakalpojumiem, ir j?risina likumdev?jam, nevis Tiesai (24).

46. Šaj? sakar? aicinu atcer?ties ar? to, ka Tiesa konsekventi ir konstat?jusi, ka, iz?emot neliela m?roga pieg?des, kas ir oblig?ti nepieciešamas br?d?, kad personai tiek sniegta medic?nisk? apr?pe, medikamentu un citu pre?u pieg?de nav fiziski un ekonomiski noš?irama no pakalpojuma sniegšanas un t?d?j?di nevar tikt atbr?vota saska?? ar PVN direkt?vas 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 neattiecas 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 vērta norādīt, ka asins plazma nepārprotami nav zāles, bet, kā paskaidrots, tā var tikt izmantota kā sastāvdaļa zāļu ražošanai. Ne terapeitiskiem nolūkiem, ne rūpnieciskām vajadzībām paredzētā 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 zāldaiņu dīnšanai nākotnē, tas mainītu šī piena nodokļu režīmu? Vai fakts, ka orgānam pēc izņemšanas var uzliet konservējošus šķīdumus, 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 rūstniecības 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 atbilstoša nodokļu neitralitātes principam, saskaņā ar kuru pret uzņēmumiem, kuri veic vienādu darījumu, nedrīkst izturēties atšķirīgi saistībā ar PVN iekasēšanu (26).

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 piegādi atšķirīgi, atbilstoši to paredzamajam izmantojumam (kā paziņoja attiecīgā uzņēmuma), 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 pagatavošanai.

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 Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 132. panta 1. punkta d) apakšpunkt? ietver no cilv?ka asin?m ieg?tas asins plazmas pieg?di;
 - šis termins ietver ar? asins plazmu, kuru paredz?ts izmantot z??u pagatavošan?.
- 1 – Ori?in?lvaloda – ang?u.
 - 2 – Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?va 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).
 - 3 – Spriedums, 2015. gada 26. febru?ris, *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 taj? min?t? judikat?ra).
 - 5 – P?c analo?ijas skat. spriedumu, 2010. gada 3. j?nijs, *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 – Šaj? zi?? skat. spriedumu, 2015. gada 26. febru?ris, *VDP Dental Laboratory* u.c. (C?144/13, C?154/13 un C?160/13, EU:C:2015:116, 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
 - 8 – Skat. ?ener?ladvok?tes J. Kokotes [J. Kokott] secin?jumus liet? *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C?155/12, EU:C:2013:57, 46.–51. punkts).
 - 9 – Padomes 2009. gada 19. oktobra Direkt?va, kas nosaka Direkt?vas 2006/112/EK 143. panta b) un c) punkta darb?bas jomu attiec?b? uz atbr?vošanu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a sakar? ar noteiktu pre?u gal?go importu (OV 2009, L 292, 5. lpp.). Attiec?b? uz šo direkt?vu skat. šo secin?jumu 36.–38. punktu.
 - 10 – Šaj? zi?? skat. p?c analo?ijas spriedumu, 2013. gada 17. janv?ris, Komisija/Sp?nija (C?360/11, EU:C:2013:17, 66. punkts).
 - 11 – Eiropas Parlamenta un Padomes 2003. gada 27. janv?ra Direkt?va, ar kuru nosaka kvalit?tes un droš?bas standartus attiec?b? uz cilv?ka asins un asins komponentu sav?kšanu, test?šanu, apstr?di, uzglab?šanu un izplat?šanu, k? ar? groza Direkt?vu 2001/83/EK (OV 2003, L 33, 30. lpp.).
 - 12 – I pielikums Padomes 1987. gada 23. j?lija Regulai (EEK) Nr. 2658/87 par tarifu un statistikas nomenklat?ru un kop?jo muitas tarifu (OV 1987, L 256, 1. lpp.), ar groz?jumiem.
 - 13 – Starp citu, šis ir v?l viens aspekts, kas, manupr?t, run? par labu viendab?gam uzskatam par cilv?ka asin?m un asins plazmu ar? saska?? ar PVN direkt?vu.
 - 14 – PVN direkt?vas 132. panta [1. punkta] e), f) un j) apakšpunkts.
 - 15 – PVN direkt?vas 132. panta [1. punkta] a), b), g), h), i), k), l), m), n), o), p) un q) apakšpunkts.
 - 16 – PVN direkt?vas 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. pāc 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 galīgā ieviešanu (OV 1983, L 105, 38. lpp.).

21 – Skat. it paši Direktīvas 2009/132 preambulas 1. apsvērumu.

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

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

24 – Šajā ziņā skat. ģenerālvokātes E. Šārpstones [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).