

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

NILS WAHL

prezentate la 2 iunie 2016(1)

Cauza C-412/15

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

împotriva

Finanzamt Kassel II - Hofgeismar

[cerere de decizie preliminară formulată de Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen, Germania)]

„Taxa pe valoarea adăugată — Deduceri — Articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA — Noțiunea «sânge» — Livrarea de plasmă sanguină în scopul producerii de medicamente”

1. Prezenta procedură ridică, în esență, următoarea întrebare: livrarea de plasmă sanguină în scopul producerii de medicamente este o tranzacție scutită de TVA?
2. Pentru a analiza această chestiune, Curtea va trebui în primul rând să definească noțiunea „sânge”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA(2), și, în al doilea rând, să examineze dacă, în temeiul acestei dispoziții, trebuie să se facă o distincție între plasma destinată unor scopuri terapeutice și cea destinată producerii medicamentelor.

I – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

3. Articolul 132 din Directiva TVA prevede:

„(1) Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(b) spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, centre de tratament medical sau diagnostic și alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător;

(c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză;

(d) livrarea de organe, sânge și lapte, de proveniență umană;

(e) prestarea de servicii efectuată în cadrul profesiei lor de către tehnicienii dentari și livrarea de proteze dentare de către dentiști și tehnicieni dentari;

[...]"

B – *Dreptul național*

4. Articolul 4 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumit în continuare „UStG”) prevede:

„Printre operațiunile prevăzute de articolul 1 alineatul (1) punctul 1, sunt scutite de TVA:

[...]

1. b. livrările intracomunitare [...]

[...]

17. (a) livrarea de organe, sânge și lapte de proveniență umană.”

5. Articolul 15 din UStG prevede:

„(1) Persoana impozabilă poate deduce următoarele valori ale taxei aferente intrărilor:

1. taxele legal datorate pentru livrări și alte prestări care au fost efectuate în favoarea acesteia de o altă întreprindere. [...]

(2) Este exclus de la dreptul de deducere taxa aferentă intrărilor pentru livrările, importul și achiziția intracomunitară de bunuri sau pentru celelalte prestații pe care persoana impozabilă le utilizează în vederea următoarelor operațiuni:

1. operațiunile scutite;

[...]

(3) Excluderea de la dreptul de deducere a TVA-ului potrivit alineatului 2 nu intervine atunci când operațiunile:

1. în cazurile prevăzute la alineatul 2 prima teză punctul 1

(a) sunt scutite de TVA în temeiul articolului 4 punctele 1-7. [...]"

6. Punctul 4.17.1 din Regulamentul privind aplicarea impozitului pe cifra de afaceri (*Umsatzsteuer-Anwendungsersatz*, denumit în continuare „UStAE”) prevede:

„(1) Se consideră sânge uman următoarele produse: rezervele de sânge proaspăt, rezervele de sânge total, rezervele de ser și de plasmă sanguină, rezervele de heparină sanguină și rezervele de componente sanguine celulare.

(2) Nu sunt scutite preparatele produse prin amestecuri de plasmă sanguină umană. Printre acestea se numără în special preparatele cu un anumit factor de coagulare, albumina umană, fibrogenul uman și imunoglobulina umană.”

II – Situația de fapt

7. TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (denumită în continuare „TMD”) administrează un centru de donare a sângelui. În cadrul activității sale, aceasta a livrat plasmă sanguină în scopul producerii de medicamente către X AG, societate cu sediul în Elveția, care a ridicat plasma de la reclamant și a transportat-o la unitățile ei de producție de pe teritoriul Uniunii Europene.

8. Prin declarația privind TVA-ul pentru anul 2008, depusă la Finanzamt Kassel II - Hofgeismar (denumită în continuare „Finanzamt”), TMD a solicitat deducerea TVA-ului aferent acestor livăruri. Finanzamt a refuzat însă deducerea TVA-ului pentru motivul că livrările de plasmă sanguină pe teritoriul Uniunii sunt scutite de TVA, atât ca livăruri intracomunitare, în temeiul articolului 4 punctul 1 litera b din UStG, cât și ca livăruri de sânge, în temeiul articolului 4 punctul 17 litera a din UStG. Finanzamt a concluzionat, așadar, că articolul 15 punctul 2 din UStG se opune deducerii TVA-ului.

9. În declarațiile fiscale aferente anilor 2009 și 2010, pe care Finanzamt le-a confirmat, TMD nu a solicitat deducerea TVA-ului.

10. La 7 decembrie 2012, TMD a solicitat modificarea deciziilor de impunere, cu drept de contestare, privind cifra de afaceri aferentă perioadei 2008 – 2010, în sensul recunoașterii TVA-ului deductibil aferent livrărilor de plasmă. Aceasta și-a motivat solicitarea prin faptul că livrările intracomunitare de plasmă umană în legătură cu care se invocă în prezent sumele reprezentând TVA-ul aferent intrărilor nu ar fi scutite de TVA, în temeiul articolului 4 alineatul 17 litera a din UStG, întrucât obiectul acestora este livrarea de plasmă-sursă [plasma obținută prin plasmafereză] către întreprinderi farmaceutice cu scopul fracționării și producerii ulterioare de medicamente. Prin urmare, scutirea fiscală se întemeiază exclusiv pe articolul 4 punctul 1 litera b din UStG și, prin urmare, trebuia permisă deducerea TVA-ului.

11. Prin decizia din 7 mai 2013, Finanzamt a respins cererile de modificare. Ca urmare a acestui fapt, TMD a formulat o acțiune la instanța de trimitere cu scopul de a obliga Finanzamt să modifice deciziile de impunere.

12. În motivarea acțiunii sale, TMD a susținut că livrarea de plasmă sanguină destinată producerii de medicamente nu constituie o livrare de sânge în sensul articolului 4 punctul 17 litera a din UStG, respectiv al articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA. La rândul său, Finanzamt se opune argumentelor invocate de TMD și, în replică, arată că interpretarea sa privind dispozițiile menționate corespunde de asemenea textului punctului 4.17.1 din UStAE.

13. În aceste condiții, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretat în sensul că livrarea de sânge uman include și livrarea de plasmă extrasă din sângele uman?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, acest lucru se aplică și plasmei care nu este utilizată în mod direct în scopuri terapeutice, ci servește exclusiv producerii de medicamente?

3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare, pentru a clasifica plasma drept sânge

prezintă relevanță numai destinația aleasă sau orice posibilitate ipotetică de utilizare a plasmei?”

14. În prezenta procedură, TMD, guvernele german și maghiar, precum și Comisia au depus observații scrise, TMD, guvernul german și Comisia prezentând și argumente orale în ședința din 28 aprilie 2016.

III – Analiza întrebărilor adresate

A – Prima întrebare

15. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă noțiunea „sânge” care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA se referă și la plasma extrasă din sânge.

16. TMD consideră că întrebarea trebuie să primească un răspuns negativ, în timp ce guvernele german și maghiar, precum și Comisia sunt de părere că răspunsul la întrebare trebuie să fie afirmativ.

17. De la bun început, am dori să amintim că, potrivit unei jurisprudențe constante, obiectivul urmărit de scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA este să faciliteze accesul la anumite servicii, precum și livrarea anumitor bunuri evitând costurile suplimentare care ar apărea dacă ar fi supuse TVA-ului. Scutirile respective constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea regimului TVA-ului de la un stat membru la altul(3).

18. Scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sens strict deoarece acestea constituie o abatere de la principiul general potrivit căruia TVA-ul trebuie să fie plătit pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă. Totuși, interpretarea lor trebuie să fie conformă cu obiectivele care stau la baza scutirilor și trebuie să respecte cerințele principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului. Prin urmare, cerința interpretării stricte nu înseamnă că aceste scutiri pot fi interpretate într-un mod care să le lipsească de efectele scontate(4).

19. În acest context, există o serie de motive pentru care suntem de acord cu interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA propusă de guvernele german și maghiar și de Comisie.

20. De la bun început, remarcăm faptul că Directiva TVA nu definește nici noțiunea „sânge”, nici cea a celorlalte elemente enumerate la articolul 132 alineatul (1) litera (d) („organe de proveniență umană” și „lapte de proveniență umană”). Nici Curtea nu a avut până în prezent posibilitatea de a oferi clarificări cu privire la aceste noțiuni. Este totuși clar că aceste noțiuni trebuie să primească o definiție autonomă și uniformă, proprie normelor Uniunii privind TVA-ul(5).

21. În ceea ce privește livrarea de bunuri și prestarea de servicii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva TVA, Curtea a precizat că obiectivul scutirilor de care acestea beneficiază este de a reduce costul îngrijirilor medicale și de a face aceste îngrijiri mai accesibile pentru particulari(6). Astfel, obiectivul principal al acestor scutiri este de a evita ca livrarea de produse sau prestarea de servicii prevăzute în această dispoziție să nu devină mai puțin accesibilă din cauza costurilor sporite pe care acestea le-ar avea în cazul în care livrarea sau prestarea lor ar fi supusă TVA-ului(7).

22. Considerăm că, într-o anumită măsură, aceeași preocupare stă la baza scutirilor prevăzute

pentru livrarea elementelor enumerate la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA. Prin urmare, intenția legiuitorului Uniunii a fost de a evita o creștere a costurilor anumitor tratamente legate de îngrijirea sănătății, care implică livrarea de părți ale corpului uman sau de produse derivate din acesta.

23. Înțeleasă din această perspectivă, noțiunea „sânge” nu poate decât să includă și componentele sale, cum ar fi plasma.

24. În acest context, nu ar trebui să se omită faptul că — după cum a subliniat guvernul german și Comisia — livrările de sânge total reprezintă în prezent cazuri relativ rare. Chiar și tranzacțiile efectuate în scopuri terapeutice implică în principal livrarea de componente ale sângelui, cum ar fi plasma. Acesta reprezintă un aspect pe care legiuitorul Uniunii, care a adoptat reformarea Directivei TVA în anul 2006, nu l-ar fi putut ignora. Interpretarea propusă de TMD, departe de a fi o interpretare restrictivă a dispoziției, ar conduce în schimb la o restrângere foarte amplă a domeniului de aplicare a scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA pentru livrările de sânge. În consecință, această interpretare ar submina în mare parte obiectivul urmărit de legiuitor.

25. În plus, există și alte motive pentru care interpretarea noțiunii „sânge” ca neincluzând și componentele sale ar conduce la consecințe care contravin obiectivului urmărit de legiuitor. În primul rând, costurile suportate de spitale și de unități de natură similară care utilizează plasma umană în scopuri terapeutice ar crește în mod evident. În al doilea rând, în timp ce utilizarea sângelui total ar fi scutită, utilizarea uneia sau a mai multor componente ale sale nu ar fi scutită. Prin urmare, în mod proporțional, costul unei livrări de sânge total către un pacient care are nevoie de o transfuzie ar fi mai scăzut decât costul aceluiași tratament care însă implică doar plasmă sau doar trombocite. În opinia noastră, aceasta nu poate fi situația pe care a urmărit-o legiuitorul.

26. În plus, astfel cum constată instanța de trimitere, această interpretare este confirmată și de faptul că, la cea de-a 99-a sa reuniune din 3 iulie 2013, Comitetul consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare „comitetul TVA”) a fost de acord cu aproape unanimitate de voturi că livrarea de „sânge” în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA include, pe lângă livrarea de sânge total, și livrarea de componente sanguine autonome, cum ar fi plasma sanguină sau celulele sanguine de proveniență umană. În pofida faptului că orientările adoptate de comitetul TVA reprezintă doar opinii ale unui comitet consultativ, iar nu o interpretare oficială a dreptului Uniunii, și, în consecință, nu sunt obligatorii, acestea oferă totuși un ajutor util pentru interpretare(8).

27. Acestea fiind spuse, este adevărat — astfel cum subliniază și instanța de trimitere — că, în afară de Directiva 2009/132/CE(9), și alte instrumente juridice ale Uniunii fac distincție între „sânge” și „plasmă”. Cu toate acestea, nu vedem modul în care acest lucru ar afecta analiza de față: instrumente juridice diverse se pot referi la aspecte diferite și pot urmări obiective diferite(10). Același termen, inclus în două sau mai multe instrumente juridice, poate avea semnificații diferite. În orice caz, după cum arată în mod întemeiat Comisia, chiar și instrumentele juridice menționate de TMD în prezenta cauză nu supun sângele total și plasma sanguină unor regimuri juridice cu adevărat diferite.

28. Pentru început, articolul 2 alineatul (1) din Directiva 2002/98/CE(11) se referă atât la sânge, cât și la componentele sanguine pentru a clarifica faptul că standardele de calitate și de securitate prevăzute în această directivă se aplică ambelor. Mai mult decât atât, distincția între sângele uman și plasma sanguină regăsită în Nomenclatura Combinată (denumită în continuare „NC”)(12) servește exclusiv unor scopuri statistice. De fapt, toate produsele enumerate la subpoziția 3002 (care include atât sângele uman, cât și plasma) sunt scutite de taxe vamale(13).

29. Faptul că atât sângele total, cât și plasma sanguină sunt în prezent scutite de taxe vamale conferă o susținere suplimentară opiniei potrivit căreia ambele trebuie să fie scutite și de TVA.

30. Pentru aceste motive, propunem Curții să răspundă la prima întrebare adresată că, în temeiul unei interpretări corecte a articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, noțiunea „sânge” include și plasma sanguină obținută din sângele uman.

B – A doua întrebare

31. În lumina răspunsului propus la prima întrebare, este necesar să se răspundă și la a doua întrebare adresată. Prin intermediul celei de a doua întrebări, Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen) ridică problema dacă noțiunea „sânge” include și plasma sanguină care nu este destinată unor scopuri terapeutice, ci exclusiv producerii de medicamente.

32. Din nou, TMD consideră că întrebarea trebuie să primească un răspuns negativ, în timp ce guvernele germane și maghiare, precum și Comisia sunt de părere că răspunsul la întrebare trebuie să fie pozitiv.

33. Și în ceea ce privește acest aspect, suntem de acord cu interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA propusă de aceasta din urmă.

34. Remarcăm faptul că, atunci când articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA urmărește să restrângă scutirile pe care le prevede la anumite tipuri de tranzacții — de exemplu, livrările efectuate de anumite persoane(14) sau entități(15) către anumiți beneficiari(16), pentru anumite scopuri(17) sau în anumite condiții(18) —, acest lucru este indicat în mod expres. În schimb, potrivit literei (d) a acestei dispoziții, tranzacțiile scutite sunt descrise în termeni generali și nu fac obiectul niciunei precizări sau limitări. Articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA prevede fără echivoc că, printre tranzacțiile care trebuie să fie scutite de statele membre, se numără „livrarea de organe, sânge și lapte, de proveniență umană”.

35. Acest lucru pare să sugereze faptul că livrarea de sânge (sau de componente ale acestuia) trebuie să fie scutită de TVA indiferent de utilizarea finală a sângelui sau de scopul livrării. Dacă legiuitorul ar fi intenționat altfel, acesta ar fi redactat probabil o dispoziție mai explicită și mai elaborată(19), așa cum a procedat pentru toate celelalte scutiri prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA.

36. TMD susține însă că faptul că trebuie să fie făcută o distincție între plasma terapeutică și plasma industrială în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, se poate deduce, printr-un argument *per a contrario*, din articolele 37-39 din Directiva 2009/132. Potrivit acestor dispoziții, importul de substanțe terapeutice de origine umană (care includ sânge uman și derivați ai acestuia) este scutit de TVA. În opinia TMD, nu ar exista niciun motiv pentru a menționa în mod expres sângele uman și, în special, derivații acestuia, dacă aceste produse ar fi deja scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA.

37. Acest argument nu ne convinge. În primul rând, trebuie subliniat că Directiva 2009/132

reprezintă o codificare și o reformare a unei directive anterioare (Directiva 83/181/CEE(20)), care, între timp, a fost modificat de mai multe ori(21). Referirea expres la sânge și la derivații acestuia poate fi explicat prin faptul că, atunci când Directiva 83/181 a fost adoptată, sângele și componentele sanguine erau supuse unor taxe vamale diferite. Aceasta nu constituie un detaliu nesemnificativ: unul dintre obiectivele principale la acel moment ale Directivei 83/181 și în prezent ale Directivei 2009/132 este tocmai acela de a atinge cel mai mare grad posibil de uniformizare între sistemul vamal și sistemul TVA-ului. În acest context, nu trebuie trecut cu vederea faptul că Directiva 2009/132 se referă exclusiv la scutirile și la importurile pe teritoriul Uniunii. În schimb, articolul 132 din Directiva TVA reprezintă una dintre dispozițiile generale privind scutirile și, prin urmare, se referă și la tranzacțiile intracomunitare.

38. În al doilea rând, articolele 37-39 din Directiva 2009/132 nu pot, în orice caz, să aibă vreo influență asupra interpretării articolului 132 din Directiva TVA. Articolul 37 alineatul (1) din Directiva 2009/132 prevede în mod expres că aceasta se aplică „[f]ără a aduce atingere scutirii prevăzute la articolul 143 litera (a) din Directiva 2006/112/CE”. Această dispoziție prevede la rândul său că statele membre scutesc operațiunile atunci când „importul definitiv de bunuri a căror livrare de către o persoană imposibilă este scutită în toate circumstanțele pe teritoriul lor respectiv”. Sunt cuprinse în mod evident operațiuni precum cele care implică livrarea de sânge, care sunt scutite în temeiul articolului 132 din aceeași directivă. Prin urmare, în termeni foarte simpli, articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA nu poate fi interpretat în lumina articolelor 37-39 din Directiva 2009/132 și cu atât mai puțin nu se poate considera că este modificat de aceste articole. Din cauza domeniului de aplicare și a obiectivelor diferite, nu este doar posibil, ci și logic ca dispozițiile celor două instrumente juridice să se suprapună într-o anumită măsură.

39. TMD susține, de asemenea, că în cazul în care articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA ar fi interpretat în sensul că include și livrarea de plasmă sanguină destinată producerii de medicamente, costul final al respectivelor medicamente ar crește în mod inevitabil. Acest lucru ar fi contrar obiectivului urmărit prin dispoziția în discuție, de a reduce costurile din sectorul serviciilor de îngrijire a sănătății.

40. Trebuie să recunoaștem că acest argument are o anumită importanță. Considerăm că este clar că, în anumite cazuri, scutirea în discuție — astfel cum a fost interpretată de celelalte părți care au prezentat observații în cadrul prezentei proceduri — va avea *indirect* ca efect creșterea costurilor medicamentelor produse având la bază sânge sau componente ale acestuia. Motivul este acela că o întreprindere precum TMD nu ar putea deduce TVA-ul achitat pentru produsele sau serviciile achiziționate în vederea desfășurării activității sale din TVA-ul care, în opinia sa, trebuie perceput pentru plasma pe care a livrat-o societăților farmaceutice. Din moment ce costurile sale interne sunt mai mari din cauza imposibilității de a efectua deduceri, această întreprindere ar putea fi nevoită să vândă plasma la prețuri mai mari, fapt ce ar putea, la rândul său, să afecteze prețul final al medicamentelor produse din aceasta. În condiții similare, scutirea plasmă de TVA ar putea crește prețul acestor produse.

41. Nu este însă clar dacă această creștere a prețului medicamentelor a căror componentă o constituie plasma sanguină poate fi substanțială. Astfel, acest preț va fi în cele din urmă influențat de o varietate de factori, prețul componentelor sale fiind doar unul dintre acestea. Caracteristicile specifice ale pieței, cum ar fi prezența (sau absența) produselor concurente, regula de bază a cererii și a ofertei, precum și posibilele constrângeri care rezultă din legislația privind stabilirea prețurilor medicamentelor (care există în multe state membre) vor afecta de asemenea acest preț.

42. Ceea ce pare esențial în acest context este faptul că toți furnizorii de plasmă sanguină (și,

la rândul lor, toți producătorii de medicamente care necesită plasma sanguină drept componentă pot concura pe picior de egalitate. Aceasta ar fi evident situația, dat fiind că interpretarea pe care o va reține Curtea în această cauză cu privire la noțiunea „sânge” în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA va fi obligatorie pentru toate autoritățile fiscale ale statelor membre.

43. În orice caz, după cum a subliniat guvernul german, faptul că reducerea costurilor anumitor produse sau servicii prin scutirea livrării lor de TVA poate crește costurile de operare ale unei persoane impozabile este inherent în sistemul TVA-ului conceput de legiuitor(22). Este inevitabil faptul că, pentru persoanele impozabile, încheierea de tranzacții referitoare la produse sau la servicii scutite de TVA poate fi mai puțin avantajoasă din cauza modului în care funcționează sistemul TVA-ului.

44. Legiuitorul cunoștea așadar situația particulară a întreprinderilor care, în același timp, trebuie să încheie atât tranzacții impozabile, cât și tranzacții neimpozabile, și a elaborat norme specifice pentru acest lucru. În special, articolul 169 din Directiva TVA prevede posibilitatea de a deduce, în anumite cazuri, din TVA-ul pe care o persoană impozabilă este obligată să îl plătească, TVA-ul perceput pentru bunurile sau serviciile care sunt utilizate pentru operațiunile care sunt scutite. A fost însă alegerea legiuitorului de a restânge aplicabilitatea acestor norme doar la anumite situații sau operațiuni.

45. Prin urmare, faptul că operațiunile scutite încheiate de TMD nu dau naștere, în temeiul Directivei TVA, la dreptul de deducere și că această situație ar putea conduce, în anumite circumstanțe, la o creștere a costului serviciilor de îngrijire medicală nu poate conduce la interpretarea acestei dispoziții într-un mod care pare în contradicție cu textul său. Un argument similar invocat în prezenta speță de TMD a fost în fapt deja respins de către Curte tocmai pentru același motiv în prima cauză, VDP Dental Laboratory(23). În definitiv, orice lacună în sistemul scutirilor referitoare la produsele și serviciile legate de îngrijirea sănătății nu trebuie antamată de Curte, ci de legiuitor(24).

46. În acest context, am dori de asemenea să reamintim că în jurisprudența Curții s-a statuat în mod repetat că, exceptând livrările marunte de bunuri care sunt strict necesare la momentul prestării de îngrijiri medicale, livrarea de medicamente și de alte bunuri este din punct de vedere material și economic dissociabilă de prestarea de servicii și nu poate fi, așadar, scutită în temeiul articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA(25).

47. Această jurisprudență implică faptul că, în cazul în care obiectivul principal urmărit de legiuitor, cu unele excepții prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA, a fost într-adevăr acela de a reduce costul îngrijirilor medicale, această reducere a costurilor nu a vizat medicamentele. Cu alte cuvinte, considerarea referitoare la costurile medicamentelor nu erau cunoscute legiuitorului atunci când acesta a conceput dispozițiile articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA.

48. În acest context, merită subliniat faptul că plasma sanguină nu este, în mod clar, un medicament, dar, astfel cum s-a explicat, poate constitui o componentă necesară producerii unor astfel de produse. Nici plasma destinată scopurilor terapeutice, nici cea destinată utilizării industriale nu este amestecată cu vreo altă substanță sau prelucrată într-un mod care să îi modifice caracteristicile esențiale. Singura prelucrare întreprinsă pentru a obține produsul este cea necesară pentru a separa diferitele componente ale sângelui. Argumentul invocat de TMD pare să sugereze faptul că orice prelucrare a produsului efectuat înainte de livrarea sa ar conduce la un produs nou sau diferit. Acest argument, dus până la limitele sale logice, poate conduce la rezultate nejustificate. De exemplu, simpla înghețare a laptelui uman în vederea hrănirii ulterioare a sugarului ar modifica tratamentul fiscal al acestui lapte. Faptul că, după

Îndepărtare, un organ poate fi injectat cu soluții de conservare pentru a permite depozitarea și transportul înseamnă că livrarea acestui organ devine supusă TVA-ului?

49. Important este faptul că aceeași plasmă poate, în principiu, să fie utilizată atât în scopuri terapeutice, cât și pentru producerea de medicamente. După cum TMD însuși recunoaște, numai ambalarea, etichetarea și transportul plasmei (și controalele efectuate în cursul prelucrării) pot să difere în funcție de utilizarea preconizată. Prin urmare, produsul este, încă de la început, și rămâne, până când este folosit de diverși utilizatori, în mod inerent același.

50. În acest context, considerăm că interpretarea articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA în sensul că include și plasma sanguină, indiferent de utilizarea preconizată a acesteia, este mai în concordanță cu principiul neutralității fiscale, potrivit căruia operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni nu trebuie să fie supuși unui tratament diferit în materie de colectare a TVA-ului(26).

51. În plus, astfel cum subliniază instanța de trimitere, având în vedere că produsul este în esență același, nu se poate exclude — cel puțin teoretic — faptul că plasma destinată inițial unor scopuri terapeutice poate fi ulterior destinată unor utilizări industriale. Dacă acest lucru este corect, guvernul german are întru totul dreptate atunci când susține că, dacă autoritățile fiscale ar fi obligate să trateze livrările de plasmă în mod diferit, în funcție de destinația lor preconizată (astfel cum este declarat de către operatorii economici relevanți), aplicarea acestor norme ar deveni nesigur și destul de dificil de gestionat.

52. În lumina celor de mai sus, răspunsul la a doua întrebare trebuie, în opinia noastră, să fie în sensul că, potrivit articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA, noțiunea „sânge” include și plasma sanguină care este destinată a fi utilizată pentru producerea de medicamente.

C – A treia întrebare

53. Având în vedere răspunsul propus la a doua întrebare, nu mai este necesar să se răspundă la a treia întrebare adresată.

IV – Concluzie

54. În concluzie, propunem Curii să răspundă la întrebările preliminare adresate de Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen) după cum urmează:

– „Noțiunea «sânge» care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA include și livrarea de plasmă extrasă din sânge.

– Această noțiune include și plasma care este destinată a fi utilizată pentru producerea de medicamente”.

1 _ Limba originală: engleza.

2 _ Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

3 _ Hotărârea din 2 februarie 2015 pronunțată în cauza VDP Dental Laboratory și alții (C-144/13, C-154/13 și C-160/13, EU:C:2015:116, punctele 43 și 44).

4 _ A se vedea Hotărârea din 18 septembrie 2014, Bundesdruckerei (C-549/13, EU:C:2014:2235, punctul 17 și jurisprudența citată).

5 _ A se vedea prin analogie Hotărârea din 3 iunie 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punctul 22).

6 _ A se vedea Hotărârea din 13 martie 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punctul 28).

7 _ În acest sens, a se vedea Hotărârea din 26 februarie 2015, VDP Dental Laboratory și alții (C-144/13, C-154/13 și C-160/13, EU:C:2015:116, punctul 46 și jurisprudența citată).

8 _ A se vedea Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punctele 46-51).

9 _ Directiva Consiliului din 19 octombrie 2009 de stabilire a domeniului de aplicare a articolului 143 literele (b) și (c) din Directiva 2006/112/CE în ceea ce privește scutirea de la taxa pe valoarea adăugată a anumitor importuri finale de bunuri (JO L 292, p. 5).

10 _ În acest sens, a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania (C-360/11, EU:C:2013:17, punctul 66).

11 _ Directiva Parlamentului European și a Consiliului din 27 ianuarie 2003 privind stabilirea standardelor de calitate și securitate pentru recoltarea, controlul, prelucrarea, stocarea și distribuirea sângelui uman și a componentelor sanguine și de modificare a Directivei 2001/83/CE (JO L 33, p. 30, Ediție specială, 15/vol. 9, p. 171)

12 _ Anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO L 256, p. 1, Ediție specială, 2/vol. 4, p. 3), cu modificările ulterioare.

13 _ De altfel, acesta reprezintă un alt element care, în opinia noastră, pledează în favoarea tratării în mod omogen a noțiunilor de sânge uman și de plasmă sanguină inclusiv în temeiul Directivei TVA.

14 _ Articolul 132 literele (e), (f) și (j) din Directiva TVA.

15 _ Articolul 132 literele (a), (b), (g), (h), (i), (k), (l), (m), (n), (o), (p) și (q) din Directiva TVA.

16 _ Articolul 132 literele (f), (l), (m) și (p) din Directiva TVA.

17 _ Articolul 132 literele (f) și (k) din Directiva TVA.

18 _ Articolul 132 literele (f), (l) și (o) din Directiva TVA.

19 _ A se vedea prin analogie Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 29).

20 _ Directiva Consiliului din 28 martie 1983 de stabilire a domeniului de aplicare a articolului 14 alineatul (1) litera (d) din Directiva 77/388/CEE privind scutirea de la taxa pe valoarea adăugată a anumitor importuri finale de bunuri (JO L 105, p. 38, Ediție specială, 9/vol. 1, p. 45).

21 _ A se vedea în special considerentul (1) al Directivei 2009/132.

22 _ De asemenea, conform Concluziilor avocatului general Kokott prezentate în cauza VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, punctul 96).

23 _ Hotărârea din 14 decembrie 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, punctele 34-36).

24 _ În acest sens, a se vedea Concluziile avocatului general Sharpston prezentate în cauza Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2013:618, punctul 57).

25 _ A se vedea Hotărârea din 13 martie 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punctul 37 și jurisprudența citată).

26 _ A se vedea Hotărârea din 17 decembrie 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punctul 41 și jurisprudența citată).