

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. spalio 5 d. (\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Pridėtinis vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – Tam tikros bendrojo intereso veiklos neapmokestinimas – 132 straipsnio 1 dalies d punktas – Žmogaus organų, kraujo ir motinos pieno tiekimas – Apimtis – Perdirbta ir pramoniniais tikslais naudojama žmogaus kraujo plazma“

Byloje C-412/15

dėl *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas, Vokietija) 2015 m. kovo 24 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2015 m. liepos 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH**

prieš

**Finanzamt Kassel II – Hofgeismar**

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, teisėjai D. Šváby, J. Malenovský (pranešėjas), M. Safjan, ir M. Vilaras,

generalinis advokatas N. Wahl,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2016 m. balandžio 28 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* T. Dennisen ir T. Otto bei *Steuerberater* U. Prinz,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze, J. Möller ir K. Petersen,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér, G. Koós ir M. Bóra,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir B. R. Killmann,

susipažinęs su 2016 m. birželio 2 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

**Sprendimą**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 132 straipsnio 1 dalies d punkto išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH* (toliau – TMD), bendrovės, valdančios kraujo donorystės centrą, steigtą Vokietijoje, ir *Finanzamt Kassel II – Hofgeismar* (Kaselio mokesčių administratorius, Vokietija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl vaistams gaminti skirtos plazmos tiekimo, kurį atliko TMD, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM).

## Teisinis pagrindas

*Sąjungos teisė*

3 Direktyvos 2006/112 2 straipsnyje numatyta:

„1. PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Šios direktyvos IX antraštinėje dalyje „Neapmokestinimas PVM“ yra 2 skyrius „Tam tikros su visuomenės interesais susijusios veiklos neapmokestinimas PVM“ ir 4 skyrius „Sandorių Bendrijos viduje neapmokestinimas PVM“.

5 Tos pačios direktyvos 2 skyriuje esančio 132 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„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, ligoninių, gydymo ar diagnostinio centrų bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos staigos;

c) medicininių priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip jį 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 ji vykdo dantų gydytojai ir dantų technikai;

<...>“

*Vokietijos teisė*

6 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *Umsatzsteuergesetz* (apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *UStG*) 4 straipsnio 17 punkte nurodyta:

„Iš 1 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytų sandorių neapmokestinami:

<...>

a) žmogaus organų, kraujo ir motinos pieno tiekimas.“

7 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos *UStG* 15 straipsnyje, kuriame reglamentuojama teisė į pirkimo mokesčio atskaitą, nurodyta:

„1. Verslininkas gali atskaityti šias pirkimo mokesčio sumas:

1) pagal įstatymų mokėtiną mokestį už kito verslininko verslo tikslais patiektas prekes ir suteiktas paslaugas. <...>

2. Neatskaitomas pirkimo mokestis už prekių tiekimą, importą ar įsigijimą arba paslaugų teikimą Bendrijos viduje, kai tas prekes ar paslaugas verslininkas naudoja šiems sandoriams:

1) neapmokestinamiesiems sandoriams;

<...>

3. Teisės į atskaitą apribojimas pagal 2 dalį negalimas, jei sandoriai:

1) 2 dalies pirmo sakinio 1 punkto atveju

a) yra neapmokestinami remiantis 4 straipsnio 1–7 punktais <...>“

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

8 TMD valdo kraujo donorystės centrą. Jos veikla apima donorų kraujo plazmos surinkimą chemijos inžinerijos proceso būdu ir jos sumaišymą su antikoagulianto tirpalu, kuriame, be kita ko, yra natrio citrato. Paskui šis mišinys apdorojamas centrifugoje, siekiant išgauti tam tikrus elementus. Šie elementai surenkami ir pristatomi užšaldyti farmacijos sektoriaus bendrovėms.

9 Vykdydama savo veiklą TMD tiekia šio tipo plazmą Šveicarijoje steigtai bendrovei X AG. Ši priimdavo TMD pristatytą plazmą ir išsiųsdavo ją įvairioms, kitose ES valstybėse naršė esantioms gamykloms vaistų paruošimo tikslais.

10 TMD manė, kad žmogaus kraujo tiekimui taikomas neapmokestinimas netaikomas plazmai, kurią ji tiekia vaistų gamintojams. Todėl 2008 metų PVM deklaracijoje TMD paprašė mokesčių administratoriaus atskaityti pagal sandorius, susijusius su jos tiekta plazma, sumokėtą pirkimo PVM.

11 Mokesčių administratorius nusprendė, kad plazmos tiekimas ir kitas ES valstybės narys yra PVM neapmokestinami sandoriai, todėl neleido atskaityti pirkimo mokesčio.

12 2009 ir 2010 m. deklaracijose, kurias mokesčių administratorius priėmė, TMD neatskaitė pirkimo mokesčio.

13 2012 m. gruodžio 7 d. TMD paprašė pakeisti pranešimus apie mokėtiną PVM už 2008 m. ir 2010 m. Ji prašė pripažinti teisę atskaityti pagal plazmos tiekimo sandorius sumokėtą pirkimo

mokest?. Gr?sdama savo prašym? ji nurod?, kad plazmos tiekimas Bendrijos viduje, d?l kurio ji prašo pirkimo mokes?io atskaitos, nebuvo pagal *UStG* 4 straipsnio 17 punkto a papunkt? neapmokestinami sandoriai; jos nuomone, tai buvo „žaliavin?s“ plazmos, skirtos frakcionuoti ir vaistams gaminti, tiekimas farmacijos bendrov?ms.

14 Prašymus d?l pataisymo mokes?io administratorius atmet? 2013 m. geguž?s 7 d. sprendimu, d?l kurio TMD pateik? ieškin? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

15 Gr?sdama savo ieškin? TMD teigia, kad vaistams gaminti skirtos plazmos tiekimas n?ra kraujo tiekimas, kaip jis suprantamas pagal *UStG* 4 straipsnio 17 punkto a papunkt? arba Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies d punkt?.

16 Šiomis aplinkyb?mis *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finans? teismas, Vokietija) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies d punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad žmogaus kraujo tiekimas apima ir žmogaus kraujo plazmos tiekim??

2. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? yra teigiamas: ar tai taikoma ir kraujo plazmai, kuri n?ra tiesiogiai naudojama terapiniais tikslais ir skirta tik vaistams gaminti?

3. Jei ? antr?j? klausim? b?t? atsakyta neigiamai: ar klasifikuojant kraujo plazm? kaip krauj? vadovaujamesi tik jos paskirtimi konkre?iu atveju, ar apskritai galimais kraujo plazmos naudojimo b?dais?“

### **D?l prašymo atnaujinti žodin? proceso dal?**

17 2016 m. birželio 13 d. raštu TMD papraš? atnaujinti žodin? proceso dal?, iš esm?s remdamasi tuo, kad generalinio advokato išvados 49 punkte padaryta objektyvi klaida.

18 Šiuo klausimu primintina, kad Europos S?jungos Teisingumo Teismo statute ir Proced?ros reglamente nenumatyta šali? galimyb?s pateikti atsiliepimus ? generalinio advokato išvad? (2000 m. vasario 4 d. Nutarties *Emesa Sugar*, C?17/98, EU:C:2000:69, 2 punktas ir 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimo *Döhler Neuenkirchen*, C?262/10, EU:C:2012:559, 29 punktas).

19 Kaip matyti iš Proced?ros reglamento 83 straipsnio, išklaus?s generalin? advokat? Teisingumo Teismas gali bet kada nutarti atnaujinti žodin? proceso dal? – pirmiausia, jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu baigus žodin? proceso dal? šalis nurod? nauj? fakt?, kuris gali b?ti lemiamas Teismui priimant sprendim?, arba jeigu nagrin?jant byl? reikia remtis argumentu, d?l kurio šalys nepateik? nuomon?s.

20 Vis d?lto išklaus?s generalin? advokat? Teisingumo Teismas mano, kad turi vis? b?tin? informacij? sprendimui priimti.

21 Atsižvelgdamas ? tai, kas išd?styta, Teisingumo Teismas mano, kad nereikia atnaujinti žodin?s proceso dalies.

### **D?l prejudicini? klausim?**

22 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies d punktas aiškintinas taip, kad žmogaus kraujo tiekimas, kurio valstyb?s nar?s pagal t? nuostat?

neturi apmokestinti, apima ir plazmos, gautos iš žmogaus kraujo, tiekimo, jeigu ši plazma skirta tik vaistams gaminti, o ne tiesiogiai naudoti terapiniams tikslams.

23 Pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies d punktą valstybės narės neapmokestina žmogaus organą, kraujo ir motinos pieno tiekimo.

24 Pirmiausia primintina, kad remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika šiame 132 straipsnyje nurodytos sąvokos yra savarankiškos Sąjungos teisės sąvokos ir jų tikslas – išvengti skirtumų taikant PVM sistemą įvairiose valstybėse narėse (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, 44 punktas).

25 Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies d punkte nurodyta „žmogaus kraujo“ sąvoka neapibrėžta Direktyvoje 2006/112.

26 Tokiomis aplinkybėmis šios sąvokos reikšmė ir apimtis turi būti nustatoma remiantis įprasta reikšme bendrinėje kalboje, kartu atsižvelgiant į kontekstą, kuriam esant ji pavartota, ir teisės akto, kuriame ji tvirtinta, tikslus (šiuo klausimu žr. 2012 m. spalio 25 d. Sprendimo *Ketelä*, C-592/11, EU:C:2012:673, 51 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

27 Dėl sąvokos „žmogaus kraujas“ prastos reikšmės pažymėtina, kad ji reiškia žmogaus kūno elementą, sudarytą iš kelių nesavarankiškų, papildomojo pobūdžio sudedamųjų dalių, kurios veikdamos sinergiškai gali maitinti visus organus ir audinius.

28 Viena iš tų sudedamųjų dalių yra plazma – skystis, kuris kitas žmogaus kraujo sudedamąsias dalis išnešioja po kūną.

29 Visų pirma, kalbant apie bendrą kontekstą, primintina, kad pagal Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 3 straipsnio 2 dalies c punktą draudžiama naudoti žmogaus kūno ir kūno dalis kaip pasipelnyimo šaltinį.

30 Toliau, kalbant apie visų Direktyvos 2006/112 132 straipsnio nuostatų tikslą, primintina, kad šiuo straipsniu siekiama tam tikros bendrojo intereso veiklos neapmokestinimo, kad būtų palengvintas tam tikrų paslaugų teikimas ir tam tikrų prekių tiekimas, išvengiant papildomų išlaidų, kurių kiltų jas apmokestinus PVM (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, 43 ir 45 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

31 Galiausiai dėl Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies d punkto pažymėtina, kad ši nuostata, kaip ir tos pačios dalies b, c ir e punktai, taikoma sandoriams, kurie tiesiogiai susiję su sveikatos priežiūra arba kurių tikslas terapinis.

32 Todėl Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies d punkte numatytą žmogaus kraujo tiekimo neapmokestinimą reikia suprasti taip, kad jis skirtas užtikrinti, jog produktai, kurie reikalingi sveikatos priežiūrai arba yra terapinės paskirties, tiekimas netaptų neįmanomas dėl šių produktų padidėjusių sąnaudų, jeigu jų tiekimas būtų apmokestintas PVM (pagal analogiją 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 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

33 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, žmogaus kraujo tiekimas, įskaitant ir kraujo sudėtį įeinančios plazmos tiekimą, neturi būti apmokestinamas pagal Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies d punktą, jeigu šiuo tiekimu tiesiogiai prisidedama prie bendrojo intereso veiklos, t. y. jeigu patiekta plazma tiesiogiai naudojama sveikatos priežiūrai arba terapiniais tikslais.

34 Tokiu atveju primintina, kad terminai, vartojami Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinami siaurai, nes jie yra bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygą, išimtis (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2011 m. liepos 28 d. Sprendimo *Nordea Pankki Suomi*, C-350/10, EU:C:2011:532, 23 punktą ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 34 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

35 Iš to išplaukia, kad pagal Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies d punktą negali būti neapmokestinama vadinamoji „pramoninė“ plazma, t. y. plazma, kurią tiekiant tiesiogiai neprisidedama prie bendrojo intereso veiklos, nes ji skirta naudoti pramoninėje gamyboje, be kita ko, vaistams gaminti.

36 Taigi pagal Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies d punktą neapmokestinama tik ta plazma, kuri faktiškai skirta tiesiogiai naudoti terapiniais tikslais.

37 Kadangi galimybė pasinaudoti šiuo neapmokestinimu priklauso nuo to, ar plazma naudojama tam tikrai bendrojo intereso veiklai vykdyti, ta aplinkybė, kad pramoninėje gamyboje naudoti skirtą plazmą teoriškai galima tiesiogiai naudoti terapijoje, jei tai būtų parodyta, negali reikšti, kad šiai plazmai turi būti taikoma neapmokestinimo tvarka, numatyta siekiant sumažinti išlaidas tik tai plazmai, kuri faktiškai yra tiesiogiai naudojama terapiniais tikslais.

38 Iš Teisingumo Teismui pateiktą dokumentą matyti, kad pagrindinėje byloje aptariama plazma skirta naudoti tik farmaciniais, o ne sveikatos priežiūros ar terapiniais tikslais.

39 Šiomis aplinkybėmis tokiai plazmai negali būti taikomas Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies d punkte numatytas neapmokestinimas.

40 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ir pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112/EB 132 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, jog žmogaus kraujo tiekimas, kurio valstybės narės pagal tų nuostatų neturi apmokestinti, neapima plazmos, gautos iš žmogaus kraujo, tiekimo, jeigu ši plazma skirta tik vaistams gaminti, o ne tiesiogiai naudoti terapiniais tikslais.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 132 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, jog žmogaus kraujo tiekimas, kurio valstybės narės pagal tų nuostatų neturi apmokestinti, neapima plazmos, gautos iš žmogaus kraujo, tiekimo, jeigu ši plazma skirta tik vaistams gaminti, o ne tiesiogiai naudoti terapiniais tikslais.**

Parašai.

\* Proceso kalba: vokiečių?.