

Downloaded via the EU tax law app / web

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2016. gada 5. oktobr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Pievienot?s v?rt?bas nodoklis – Direkt?va 2006/112/EK – Atseviš?u darb?bu visp?r?j?s interes?s atbr?vojumi no nodok?a – 132. panta 1. punkta d) apakšpunkts – Cilv?ka org?nu, asi?u un piena pieg?des – Piem?rojam?ba – Cilv?ka asins plazma, kas ir apstr?d?ta un tiek izmantota r?pnieciskiem m?r?iem

Lieta C?412/15

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa, V?cija) iesniedza ar 2015. gada 24. marta l?mumu, kas Ties? re?istr?ts 2015. gada 28. j?lij?, tiesved?b?

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

pret

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], tiesneši D. Šv?bi [*D. Šváby*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents), M. Safjans [*M. Safjan*] un M. Vilars [*M. Vilaras*],

?ener?ladvok?ts N. V?ls [*N. Wahl*],

sekret?re S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2016. gada 28. apr??a tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH* v?rd? – *T. Dennisen* un *T. Otto*, *Rechtsanwälte*, k? ar? *U. Prinz*, *Steuerberater*,

– V?cijas vald?bas v?rd? – *T. Henze* un *J. Möller*, k? ar? *K. Petersen*, p?rst?vji,

– Ung?rijas vald?bas v?rd? – *M. Z. Fehér*, *G. Koós* un *M. Bóra*, p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas v?rd? – *R. Lyal* un *B. ?R. Killmann*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2016. gada 2. j?nija tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 132. panta 1. punkta d) apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH* (turpmāk tekstā – “*TMD*”), sabiedrību, kas vada Vācijas reģistrētu asinsdonoru centru, un *Finanzamt Kassel II – Hofgeismar* (Kaselas Finanšu pārvalde, Vācija, turpmāk tekstā – “Finanšu pārvalde”), Hofgeismara [*Hofgeismar*], par pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) par zāļu ražošanai paredzētās plazmas piegāžu darbību, ko veic *TMD*.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 2. pantā ir paredzēts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atļauzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tās;

[..].”

4 Šīs direktīvas IX sadaļā, kuras nosaukums ir “Atbrīvojumi”, it īpaši ir ietverta 2. nodaļa par “Atbrīvojumiem konkrētām darbībām sabiedrības [vispārējās] interesēs” un 4. nodaļa, kuras nosaukums ir “Atbrīvojumi darījumiem Kopienas iekšienā”.

5 Šajā minētās direktīvas 2. nodaļā esošā 132. panta 1. punktā ir noteikts:

“Dalībvalstis atbrīvo no nodokļa šādus darījumus:

[..]

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

[..].”

Vācijas tiesības

6 *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozējuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – “*UStG*”), redakcijā, kas piemērojama pamatlietai, 4. panta 17. punkts ir lasāms:

“No nodokļa ir atbrīvoti šādi 1. panta 1. punkta 1. apakšpunkta minētie darījumi:

[..]

a) cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādes.”

7 *UStG* 15. pants ir reglamentēts tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu. Redakcijā, kas piemērojama pamatlietai, tas ir formulēts šādi:

“1) Nodokļa maksātājs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. saskaņā ar likumu maksājumu nodokli par preču piegādi un citiem pakalpojumiem, ko tas uzņēmumam ir sniedzis cits nodokļa maksātājs. [..]

2) Netiek atskaitīts priekšnodoklis, kas samaksāts par preču piegādi, importu un iegādi Kopienas iekšienē vai par pakalpojumu sniegšanu, kurus nodokļa maksātājs izmanto šādu darījumu veikšanai:

1. no nodokļa atbrīvotiem darījumiem;

[..]

3) Priekšnodokļa neatskaitēšanu saskaņā ar 2. punktu nepiemēro, ja darījumi:

1. 2. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunkta minētajos gadījumos:

a) ir atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar 4. panta 1.–7. punktu [..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

8 *TMD* vada asinsdonoru centru. Tās darbība ir asins plazmas ņemšana no donoriem un mijas inženierijas procesi un tās sajaukšana ar antikoagulanta šķīdumu, kas tostarp satur nātrija citrātu. Šo sajaukumu pēc tam apstrādā centrifūgā, lai no tā ekstrahētu atsevišķus elementus. Šie elementi tiek savākti un sasaldēti veidā piegādāti farmācijas nozares uzņēmumiem.

9 Savas darbības ietvaros *TMD* piegādā šāda veida plazmu X AG – Šveicē reģistrētai sabiedrībai. Tā saņemta piegādāto plazmu no *TMD* un nogādā to savam dažādam citās Eiropas Savienības dalībvalstīs esošam ražotājam zāļu pagatavošanai.

10 *TMD* uzskatīja, ka uz plazmu, ko tā piegādā zāļu ražotājiem, neattiecas atbrīvojums no nodokļa saistībā ar cilvēka asiņu piegādi. Tādēļ savā 2008. gada PVN deklarācijā *TMD* lūdza nodokļu administrācijai atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli par darījumiem saistībā ar tās veiktajām plazmas piegādēm.

11 Savukārt nodokļu administrācija uzskatīja, ka plazmas piegādes, kas veiktas uz citām Eiropas Savienības dalībvalstīm, ir no PVN atbrīvoti darījumi, un tādējādi atteicās atskaitīt priekšnodokli.

12 Savs 2009. un 2010. gada deklarācijās, kuras nodokļu administrācija pieņēma, TMD priekšnodokli neatskaitja.

13 2012. gada 7. decembrī TMD lūdza koriģēt PVN, kas noteikts par laikposmu no 2008. līdz 2010. gadam. Tā lūdza atzīt tiesības atskaitīt ar plazmas piegādi saistītos priekšnodokļus. Sava līguma pamatojumā tā norādīja, ka pašlaik atskaitītās priekšnodokļa summas saistībā ar asins plazmas piegādi Kopienas iekšienē nav darījumi, kas atbrīvoti no nodokļa saskaņā ar UStG 4. panta 17. punkta a) apakšpunktu, jo jautājums – šīs sabiedrības izpratnē – ir par “source” plazmas [rūpniecībai paredzētās plazmas] piegādi farmācijas uzņēmumiem frakcionēšanai, lai ražotu zāles.

14 Nodokļu administrācija noraidīja koriģēšanas līgumus ar 2013. gada 7. maija lēmumu, par kuru TMD cēla prasību iesniegzties.

15 Savas prasības pamatojumam TMD apgalvo, ka zāļu ražošanai paredzētas asins plazmas piegādes nav asiņu piegādes UStG 4. panta 17. punkta a) apakšpunkta vai Direktīvas 2006/112/132. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratnē.

16 Šādos apstākļos *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa, Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai Direktīvas 2006/112/132. 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 rūstnieciskiem mērķiem, bet tikai zāļu pagatavošanai [ražošanai]?

3) Ja atbilde uz otro jautājumu ir noliedzoša, vai plazmas klasificēšanā par “asinīm” nozīme ir tikai paredzētajam mērķim vai tomēr ir jāņem vērā arī teorētiska asins plazmas izmantošanas iespēja?”

Par līgumu atkārtoti sēkt mutvārdu procesū

17 Ar 2016. gada 13. jūnija vēstuli TMD lūdza atkārtoti sēkt mutvārdu procesū būtībā tādēļ, ka ģenerālvoklīta secinājumu 49. punktā ir pieļauta objektīva kļūda.

18 Šajā ziņā jāatgādina, ka Eiropas Savienības Tiesas statūtos un Tiesas Reglamentā nav paredzēta iespēja lietās dalībniekiem iesniegt apsvērumus, atbildot uz ģenerālvoklīta sniegtajiem secinājumiem (rīkojums, 2000. gada 4. februāris, *Emesa Sugar*, C-17/98, EU:C:2000:69, 2. punkts, un spriedums, 2012. gada 6. septembris, *Döhler Neuenkirchen*, C-262/10, EU:C:2012:559, 29. punkts).

19 Kā izriet no tās Reglamenta 83. panta, Tiesa, protams, jebkurā brīdī, uzklausi ģenerālvoklītu, var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtoti sēkšanu, it īpaši, ja tā uzskata, ka nav pietiekami informāta, vai ja kāds lietās dalībnieks pēc šīs daļas pabeigšanas iesniedz ziņas par jaunu faktu, kam var būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolēmumu, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru lietās dalībnieki nav apsprieduši.

20 Tomēr Tiesa, uzklausi ģenerālvoklītu, uzskata, ka tai ir visa vajadzīgā informācija, lai pieņemtu nolēmumu šajā lietā.

21 Ēmot v?r? iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, Tiesa uzskata, ka nav pamata izdot r?kojumu atk?rtoti s?kt tiesved?bas mutv?rdu da?u.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

22 Ar saviem jaut?jumiem, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka cilv?ka asi?u pieg?des, kas dal?bvalst?m ir j?atbr?vo no nodok?a atbilstoši šai ties?bu normai, ietver ar? t?das plazmas pieg?des, kura ieg?ta no cilv?ka asin?m un kura paredz?ta nevis tieši ?rstnieciskiem m?r?iem, bet tikai z??u ražošanai.

23 Atbilstoši Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunktam dal?bvalstis atbr?vo no nodok?a cilv?ka org?nu, asi?u un piena pieg?des.

24 Vispirms j?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru šaj? 132. pant? ietvertie j?dzieni ir autonomi Savien?bas ties?bu j?dzieni, kuru m?r?is ir nov?rst atš?ir?bas PVN sist?mas piem?rošan? daž?d?s dal?bvalst?s (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, 44. punkts).

25 Ta?u Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunkt? min?tais j?dziens "cilv?ka asinis" Direkt?v? 2006/112 nav defin?ts.

26 Š?dos apst?k?os š? j?dziena noz?me un piem?rojam?ba ir j?nosaka saska?? ar ierasto noz?mi ikdienas valod?, vienlaikus Ēmot v?r? kontekstu, k?d? min?tais j?dziens tiek lietots, un m?r?us, k?di izvirk?ti tiesiskaj? regul?jum?, kur? tas ietilpst (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2012. gada 25. oktobris, *Ketelä*, C?592/11, EU:C:2012:673, 51. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27 Attiec?b? uz ierasto noz?mi ir j?nor?da, ka j?dziens "cilv?ka asinis" nor?da uz cilv?ka Ēerme?a sast?vda?u, kuru veido vair?ki komponenti, kas nav autonomi, kam ir papildinošs raksturs un kuru kopdarb?ba ?auj apg?d?t visus org?nus un audus.

28 Viens no šiem papildinošajiem komponentiem ir plazma, proti, š?idrums, ar kura pal?dz?bu citi cilv?ka asi?u komponenti tiek nog?d?ti pa cilv?ka Ēermeni.

29 Vispirms attiec?b? uz visp?r?go kontekstu ir j?atg?dina, ka atbilstoši Eiropas Savien?bas Pamatties?bu hartas 3. panta 2. punkta c) apakšpunktam ir aizliegts pašu cilv?ka Ēermeni un t? da?as padar?t par pe??as avotu.

30 T?pat attiec?b? uz visu Direkt?vas 2006/112 132. panta normu m?r?i ir j?atg?dina, ka šaj? pant? ir paredz?ts atbr?vot no PVN atseviš?as visp?r?g?s darb?bas, lai atvieglotu piek?uvi atseviš?iem pakalpojumiem, k? ar? atseviš?u pre?u pieg?di, nov?ršot papildu izmaksas, kas rastos, ja tiem tiktu piem?rots PVN (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, 43. un 45. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

31 Visbeidzot, attiec?b? uz Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunktu ir j?nor?da, ka š? ties?bu norma, t?pat k? min?t? punkta b), c) un e) apakšpunkts, attiecas uz dar?jumiem, kas ir tieši saist?ti ar vesel?bas apr?pi un kam ir ?rstniecisks m?r?is.

32 T?tad cilv?ka asi?u atbr?vojums no nodok?a, kas paredz?ts Direkt?vas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunkt?, ir j?saprot t?d?j?di, ka t? m?r?is ir nodrošin?t, lai t?du produktu pieg?de, kuri veicina vesel?bas apr?pi un kuriem ir ?rstniecisks m?r?is, nek??tu nepieejama šo produktu pieaugošo izmaksu d?? gad?jum?, ja to pieg?dei tiktu piem?rots PVN (p?c analo?ijas

skat. spriedumu, 2015. gada 26. februāris, *VDP Dental Laboratory* u.c., C-144/13, C-154/13 un C-160/13, EU:C:2015:116, 46. punkts, kār tajā minētā judikatūrā).

33 Ēmot vērā iepriekš izklāstāto, uz cilvēka asiņu piegādi, tostarp asins plazmas, kas ir asiņu sastāvā, piegādi, ir jāattiecas atbrīvojumam, kas paredzēts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunktā, ja šā piegāde tieši sekmē darbības vispārējās intereses, proti, ja piegādātā plazma tiek tieši izmantota veselības aprūpei vai ārstnieciskiem mērķiem.

34 Ēmot to vērā, vispirms ir jāatgādina, ka vērā, kas izmantoti, lai apzīmētu Direktīvas 2006/112 132. pantā minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, jo tie ir atkarīgi no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēti par katru pakalpojumu, ko par atlīdzību sniedzis nodokļa maksātājs (šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus, 2011. gada 28. jūlijs, *Nordea Pankki Suomi*, C-350/10, EU:C:2011:532, 23. punkts, kār 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 34. punkts un tajā minētā judikatūrā).

35 No tā izriet, ka savukārt Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunktā minētais atbrīvojums nevar attiekties uz tās saukto "ārstniecisko" plazmu, proti, plazmu, kuras piegāde tieši neveicina darbības vispārējās intereses, jo tā ir paredzēta izmantošanai ārstnieciskā ražošanā, it īpaši zāļu ražošanā.

36 Tādējādi Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunktā noteiktais atbrīvojums attiecas tikai uz tās plazmu, kas faktiski ir paredzēta tiešiem ārstnieciskiem mērķiem.

37 Tā kā šā atbrīvojuma piemērošanai ir izvirzīts nosacījums, ka plazmai ir jābūt saistītai ar zināma veida darbību vispārējās intereses, tad apstāklis, ka plazmai, kas paredzēta izmantošanai ārstnieciskā ražošanā, teorētiski varētu būt tiešs ārstnieciskais mērķis, – pieņemot, ka tas būtu pierādīts –, nevar nozīmēt, ka uz to būtu jāattiecināta atbrīvojuma sistēma, kas paredzēta, lai ierobežotu tikai tās plazmas izmaksas, kura paredzēta tiešiem ārstnieciskiem mērķiem.

38 No Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka tās plazma, par kādu ir pamatlieta, ir paredzēta nevis veselības aprūpei mērķiem, bet gan tikai farmaceitiskiem mērķiem.

39 Šādos apstākļos uz šādu plazmu nevar attiekties Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunktā noteiktais atbrīvojums.

40 Ēmot vērā iepriekš izklāstātos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka cilvēka asiņu piegādes, kas dalībvalstīm ir jāatbrīvo no nodokļa atbilstoši šai tiesību normai, neietver tās plazmas piegādes, kura iegūta no cilvēka asinīm un kura paredzēta nevis tiešiem ārstnieciskiem mērķiem, bet tikai zāļu ražošanai.

Par tiesāšanas izdevumiem

41 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība ir stadijā procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 132. panta 1. punkta d) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka cilvēka asiņu piegādes, kas daļēbvalstīm ir jāatbrīvo no nodokļa atbilstoši šai tiesību normai, neietver tādās plazmas piegādes, kura iegūta no cilvēka asinīm un kura paredzēta nevis tiešiem ārstnieciskiem mērķiem, bet tikai zāļu ražošanai.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.