



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. spalio 5 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Pridėtinės 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 rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. balandžio 28 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs 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,

* Proceso kalba: vokiečių.

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, įsteigtą Vokietijoje, ir *Finanzamt Kassel II – Hofgeismar* (Kaselio mokesčių administratorius, Vokietija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl vaistams gaminti skirtos plazmos tiekimo, kuri 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 atlygį 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 medicininės priežiūros bei glaudžiai su ja susijusi veikla, kai ją vykdo viešosios teisės reglamentuojamos įstaigos arba, tokiomis pat socialinėmis sąlygomis, kokios taikomos viešosios teisės reguliuojamoms įstaigoms, ligoninės, gydymo ar diagnostavimo centrai bei kitos panašaus pobūdžio deramai pripažintos įstaigos;
- c) medicininės priežiūros paslaugų, kurias teikia gydytojai bei paramedikai, teikimas, kaip jį apibrėžia atitinkama valstybė narė;
- d) žmogaus organų, kraujo ir motinos pieno tiekimas;
- e) dantų technikų, kai jie vykdo savo profesinę veiklą, vykdomas paslaugų teikimas ir dantų protezų tiekimas, kai jį 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 įstatymą 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 tiekė šio tipo plazmą Šveicarijoje įsteigtai bendrovei X AG. Ši priimdavo TMD pristatytą plazmą ir išsiųsdavo ją įvairioms, kitose ES valstybėse narėse esančioms gamykloms vaistų paruošimo tikslais.
- 10 TMD manė, kad žmogaus kraujo tiekimui taikomas neapmokestinimas netaikomas plazmai, kurią ji tiekė 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 į kitas ES valstybes nares 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 mokestį. Grįsdama savo prašymą ji nurodė, kad plazmos tiekimas Bendrijos viduje, dėl kurio ji prašo pirkimo mokesčio atskaitos, nebuvo pagal *UStG* 4 straipsnio 17 punkto a papunktį neapmokestinami sandoriai; jos nuomone, tai buvo „žaliavinės“ plazmos, skirtos frakcionuoti ir vaistams gaminti, tiekimas farmacijos bendrovėms.
- 14 Prašymus dėl pataisymo mokesčių administratorius atmetė 2013 m. gegužės 7 d. sprendimu, dėl kurio TMD pateikė ieškinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
- 15 Grįsdama savo ieškinį TMD teigia, kad vaistams gaminti skirtos plazmos tiekimas nėra kraujo tiekimas, kaip jis suprantamas pagal *UStG* 4 straipsnio 17 punkto a papunktį arba Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies d punktą.
- 16 Šiomis aplinkybėmis *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas, Vokietija) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:
- „1. Ar Direktyvos 2006/112 132 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 terapiniais 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?“

Dėl prašymo atnaujinti žodinę proceso dalį

- 17 2016 m. birželio 13 d. raštu TMD paprašė atnaujinti žodinę proceso dalį, iš esmės remdamasi tuo, kad generalinio advokato išvados 49 punkte padaryta objektyvi klaida.
- 18 Šiuo klausimu primintina, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statute ir Procedūros reglamente nenumatyta šalių galimybės pateikti atsiliepimus į generalinio advokato išvadą (2000 m. vasario 4 d. Nutarties *Emesa Sugar*, C-17/98, EU:C:2000:69, 2 punktas ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Döhler Neuenkirchen*, C-262/10, EU:C:2012:559, 29 punktas).
- 19 Kaip matyti iš Procedūros reglamento 83 straipsnio, išklauses generalinį advokatą Teisingumo Teismas gali bet kada nutarti atnaujinti žodinę proceso dalį – pirmiausia, jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu baigus žodinę proceso dalį šalis nurodė naują faktą, kuris gali būti lemiamas Teismui priimant sprendimą, arba jeigu nagrinėjant bylą reikia remtis argumentu, dėl kurio šalis nepateikė nuomonės.
- 20 Vis dėlto išklauses generalinį advokatą Teisingumo Teismas mano, kad turi visą būtiną informaciją sprendimui priimti.
- 21 Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismas mano, kad nereikia atnaujinti žodinės proceso dalies.

Dėl prejudicinių klausimų

- 22 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies d punktas aiškintinas taip, kad žmogaus kraujo tiekimas, kurio valstybės narės pagal tą nuostatą neturi apmokestinti, apima ir plazmos, gautos iš žmogaus kraujo, tiekimą, jeigu ši plazma skirta tik vaistams gaminti, o ne tiesiogiai naudoti terapiniais tikslais.
- 23 Pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies d punktą valstybės narės neapmokestina žmogaus organų, 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 jų įprasta reikšme bendrinėje kalboje, kartu atsižvelgiant į kontekstą, kuriam esant ji pavartota, ir teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, 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“ įprastos 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 kūną ir kūno dalis kaip pasipelnymo 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 produktų, 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 į kraujo sudėtį įeinančios plazmos tiekimą, neturi būti apmokestinamas pagal Direktyvos 2006/112 132 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 2006/112 132 straipsnyje numatytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinami siaurai, nes jie yra bendro principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygį, 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 2006/112 132 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 2006/112 132 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 pramonėje naudoti skirtą plazmą teoriškai galima tiesiogiai naudoti terapijoje, jei tai būtų įrodyta, 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 pateiktų dokumentų matyti, kad pagrindinėje byloje aptariama plazma skirta naudoti tik farmaciniams, o ne sveikatos priežiūros ar terapiniais tikslais.
- 39 Šiomis aplinkybėmis tokiai plazmai negali būti taikomas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies d punkte numatytas neapmokestinimas.
- 40 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies d punktas turi būti aiškinamas taip, jog žmogaus kraujo tiekimas, kurio valstybės narės pagal tą nuostatą 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 tą nuostatą neturi apmokestinti, neapima plazmos, gautos iš žmogaus kraujo, tiekimo, jeigu ši plazma skirta tik vaistams gaminti, o ne tiesiogiai naudoti terapiniais tikslais.

Parašai.

