



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2016. gada 5. oktobrī *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīva 2006/112/EK — Atsevišķu darbību vispārējās interesēs atbrīvojumi no nodokļa — 132. panta 1. punkta d) apakšpunkts — Cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādes — Piemērojamība — Cilvēka asins plazma, kas ir apstrādāta un tiek izmantota rūpnieciskiem mērķiem

Lietā C-412/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar 2015. gada 24. marta lēmumu, kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 28. jūlijā, tiesvedībā

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

pret

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] (referents), M. Safjans [*M. Safjan*] un M. Vilars [*M. Vilaras*],

ģenerālvokāts N. Vāls [*N. Wahl*],

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 28. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH* vārdā – *T. Dennisen* un *T. Otto*, *Rechtsanwälte*, kā arī *U. Prinz*, *Steuerberater*,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *J. Möller*, kā arī *K. Petersen*, pārstāvji,
- Ungārijas valdības vārdā – *M. Z. Fehér*, *G. Koós* un *M. Bóra*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *B.-R. Killmann*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2016. gada 2. jūnija tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – vācu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH* (turpmāk tekstā – “TMD”), sabiedrību, kas vada Vācijā reģistrētu asinsdonoru centru, un *Finanzamt Kassel II – Hofgeismar* (Kaselas Finanšu pārvalde, Vācija, turpmāk tekstā – “Finanšu pārvalde”), Hofgaismāra [*Hofgeismar*], par pienākumu maksāt pievienotās vērtības nodokli (PVN) par zāļu ražošanai paredzētas 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 atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rīkojas kā tāds;

[..].”

- 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 iekšienē”.

- 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 līdzinās apstākļiem, ko piemēro publisko tiesību subjektiem, slimnīcas, medicīniskās aprūpes vai diagnostikas centri, vai arī citas pienācīgi atzītas līdzīgas iestādes;
- c) medicīniskās aprūpes sniegšanu, darbojoties medicīniskās vai paramedicīniskās profesijās, ko noteikusi attiecīgi dalībvalsts;
- d) cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādes;
- e) pakalpojumus, ko sniedz zobu tehniķi, darbojoties savā profesijā, kā arī zobārstu un zobu tehniķu piegādātas zobu protēzes;

[..].”

Vācijas tiesības

- 6 *Umsatzsteuergesetz* (Apgrozījuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – “*UStG*”), redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, 4. panta 17. punktā ir lasāms:

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

[..]

a) cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādes.”

- 7 *UStG* 15. pantā ir reglamentētas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, tas ir formulēts šādi:

“1) Nodokļa maksātājs var atskaitīt šādas priekšnodokļa summas:

1. saskaņā ar likumu maksājamu nodokli par preču piegādēm un citiem pakalpojumiem, ko tā 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 neatskaitīšanu saskaņā ar 2. punktu nepiemēro, ja darījumi:

1. 2. punkta pirmā teikuma 1. apakšpunktā 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 ķīmijas inženierijas procesā 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 sasaldētā veidā piegādāti farmācijas nozares uzņēmumiem.
- 9 Savas darbības ietvaros *TMD* piegādāja šāda veida plazmu *X AG* – Šveicē reģistrētai sabiedrībai. Tā saņēma piegādāto plazmu no *TMD* un nogādāja to savām dažādām citās Eiropas Savienības dalībvalstīs esošām ražotnēm zāļu pagatavošanai.
- 10 *TMD* uzskatīja, ka uz plazmu, ko tā piegādāja zāļu ražotājiem, neattiecas atbrīvojums no nodokļa saistībā ar cilvēka asiņu piegādēm. 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 Savās 2009. un 2010. gada deklarācijās, kuras nodokļu administrācija pieņēma, *TMD* priekšnodokli neatskaitīja.
- 13 2012. gada 7. decembrī *TMD* lūdza korigēt PVN, kas noteikts par laikposmu no 2008. līdz 2010. gadam. Tā lūdza atzīt tiesības atskaitīt ar plazmas piegādēm saistītos priekšnodokļus. Sava lūguma pamatojumā tā norādīja, ka pašlaik atskaitītās priekšnodokļa summas saistībā ar asins plazmas piegādēm 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 korigēšanas lūgumus ar 2013. gada 7. maija lēmumu, par kuru *TMD* cēla prasību iesniedzējtiesā.
- 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 šādus prejudiciālus 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 ārstnieciskiem 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 lūgumu atkārtoti sākt mutvārdu procesu

- 17 Ar 2016. gada 13. jūnija vēstuli *TMD* lūdza atkārtoti sākt mutvārdu procesu būtībā tādēļ, ka ģenerālvokāta 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 ģenerālvokāta sniegtajiem secinājumiem (rikojums, 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, uzklusējusi ģenerālvokātu, var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu, it īpaši, ja tā uzskata, ka nav pietiekami informēta, vai ja kāds lietas 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 lietas dalībnieki nav apsprieduši.
- 20 Tomēr Tiesa, uzklusējusi ģenerālvokātu, uzskata, ka tai ir visa vajadzīgā informācija, lai pieņemtu nolēmumu šajā lietā.
- 21 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, Tiesa uzskata, ka nav pamata izdot rīkojumu atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 22 Ar saviem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai 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, ietver arī tādas plazmas piegādes, kura iegūta no cilvēka asinīm un kura paredzēta nevis tieši ārstnieciskiem mērķiem, bet tikai zāļu ražošanai.
- 23 Atbilstoši Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunktam dalībvalstis atbrīvo no nodokļa cilvēka orgānu, asiņu un piena piegādes.
- 24 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru šajā 132. pantā ietvertie jēdzieni ir autonomi Savienības tiesību jēdzieni, kuru mērķis ir novērst atšķirības PVN sistēmas piemērošanā dažādās dalībvalstīs (spriedums, 2015. gada 26. februāris, *VDP Dental Laboratory u.c.*, C-144/13, C-154/13 un C-160/13, EU:C:2015:116, 44. punkts).
- 25 Taču Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunktā minētais jēdziens “cilvēka asinis” Direktīvā 2006/112 nav definēts.
- 26 Šādos apstākļos šī jēdziena nozīme un piemērojamība ir jānosaka saskaņā ar ierasto nozīmi ikdienas valodā, vienlaikus ņemot vērā kontekstu, kādā minētais jēdziens tiek lietots, un mērķus, kādi izvirzīti tiesiskajā regulējumā, kurā tas ietilpst (šajā ziņā skat. spriedumu, 2012. gada 25. oktobris, *Ketelä*, C-592/11, EU:C:2012:673, 51. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 27 Attiecībā uz ierasto nozīmi ir jānorāda, ka jēdziens “cilvēka asinis” norāda uz cilvēka ķermeņa sastāvdaļu, kuru veido vairāki komponenti, kas nav autonomi, kam ir papildinošs raksturs un kuru kopdarbība ļauj apgādāt visus orgānus un audus.
- 28 Viens no šiem papildinošajiem komponentiem ir plazma, proti, šķidrums, ar kura palīdzību citi cilvēka asiņu komponenti tiek nogādāti pa cilvēka ķermeni.
- 29 Vispirms attiecībā uz vispārīgo kontekstu ir jāatgādina, ka atbilstoši Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 3. panta 2. punkta c) apakšpunktam ir aizliegts pašu cilvēka ķermeni un tā daļas padarīt par peļņas avotu.
- 30 Tāpat attiecībā uz visu Direktīvas 2006/112 132. panta normu mērķi ir jāatgādina, ka šajā pantā ir paredzēts atbrīvot no PVN atsevišķas vispārīgās darbības, lai atvieglotu piekļuvi atsevišķiem pakalpojumiem, kā arī atsevišķu preču piegādi, novēršot papildu izmaksas, kas rastos, ja tiem tiktu piemērots PVN (šajā ziņā 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, 43. un 45. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 31 Visbeidzot, attiecībā uz Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunktu ir jānorāda, ka šī tiesību norma, tāpat kā minētā punkta b), c) un e) apakšpunkts, attiecas uz darījumiem, kas ir tieši saistīti ar veselības aprūpi un kam ir ārstniecisks mērķis.
- 32 Tātad cilvēka asiņu atbrīvojums no nodokļa, kas paredzēts Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunktā, ir jāsaprot tādējādi, ka tā mērķis ir nodrošināt, lai tādu produktu piegāde, kuri veicina veselības aprūpi un kuriem ir ārstniecisks mērķis, nekļūtu nepieejama šo produktu pieaugošo izmaksu dēļ gadījumā, ja to piegādei tiktu piemērots PVN (pēc analogijas 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, kā arī tajā minētā judikatūra).

- 33 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, 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 šī piegāde tieši sekmē darbības vispārējās interesēs, proti, ja piegādātā plazma tiek tieši izmantota veselības aprūpē vai ārstnieciskiem mērķiem.
- 34 Ņemot to vērā, vispirms ir jāatgādina, ka vārdi, kas izmantoti, lai apzīmētu Direktīvas 2006/112 132. pantā minētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, jo tie ir atkāpes no vispārējā principa, saskaņā ar kuru PVN tiek iekasēts 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, kā arī 2015. gada 22. oktobris, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 No tā izriet, ka savukārt Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunktā minētais atbrīvojums nevar attiekties uz tā saukto “rūpniecisko” plazmu, proti, plazmu, kuras piegāde tieši neveicina darbības vispārējās interesēs, jo tā ir paredzēta izmantošanai rūpnieciskā ražošanā, it īpaši zāļu ražošanā.
- 36 Tādējādi Direktīvas 2006/112 132. panta 1. punkta d) apakšpunktā noteiktais atbrīvojums attiecas tikai uz tādu plazmu, kas faktiski ir paredzēta tiešiem ārstnieciskiem mērķiem.
- 37 Tā kā šī atbrīvojuma piemērošanai ir izvirzīts nosacījums, ka plazmai ir jābūt saistītai ar zināma veida darbību vispārējās interesēs, tad apstāklis, ka plazmai, kas paredzēta izmantošanai rūpnieciskā 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 tādas plazmas izmaksas, kura paredzēta tiešiem ārstnieciskiem mērķiem.
- 38 No Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka tāda plazma, par kādu ir pamatlieta, ir paredzēta nevis veselības aprūpes 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 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos 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 tādas plazmas piegādes, kura iegūta no cilvēka asinīm un kura paredzēta nevis tiešiem ārstnieciskiem mērķiem, bet tikai zāļu ražošanai.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 41 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

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

[Paraksti]

