Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
N. WAHL
fremsat den 2. juni 2016 [1]

Sag C-412/15

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH
mod
Finanzamt Kassel II - Hofgeismar

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland))

»Moms — fradrag — momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d) — »blod« — levering af blodplasma til fremstilling af lægemidler«

1. Den foreliggende sag rejser i det væsentlige følgende spørgsmål: Er leveringen af blodplasma til fremstilling af lægemidler en transaktion, der er fritaget for moms?

2. Med henblik på at behandle dette spørgsmål vil Domstolen for det første skulle definere »blod« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), [2] og for det andet undersøge, om der i henhold til denne bestemmelse bør sondres mellem plasma bestemt til behandlingsformål og plasma bestemt til fremstilling af lægemidler.

I – Retsforskrifter

A – *EU-retten*

3. Momsdirektivets artikel 132 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

d) levering af organer, blod og mælk fra mennesker

e) levering af ydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser

[…]«

B – *National ret*

4. § 4 i Umsatzsteuergesetz (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) bestemmer:

»Følgende transaktioner, som er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1), er fritaget for afgift:

[…]

Nr. 1),

litra b): leveringer inden for Fællesskabet [...].

[…]

Nr. 17),

litra a): levering af organer, blod og mælk fra mennesker.«

5. UStG's § 15 bestemmer:

»1. Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende indgående afgifter:

1) afgifter, der skyldes efter loven for varer og andre ydelser, der er udført af en anden erhvervsdrivende til brug for den pågældendes virksomhed. […]

2. Fradrag af indgående afgift er udelukket for så vidt angår afgift på leveringer, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af goder samt på øvrige ydelser, som den erhvervsdrivende anvender i forbindelse med følgende transaktioner:

1. afgiftsfrie transaktioner

[…]

3: Udelukkelsen af fradragsretten i henhold til stk. 2 indtræder ikke, hvis transaktionerne

1. i de i stk. 2, første punktum, nr. 1), nævnte tilfælde

a) er afgiftsfrie i henhold til § 4, nr. 1)-7). […]

6. Afsnit 4.17.1 i Umsatzsteuer-Anwendungserlass (anvendelsesbekendtgørelse vedrørende moms, herefter »UStAE«) bestemmer:

»1) Blod fra mennesker omfatter følgende produkter: friskblodspræparater, fuldblodspræparater, serum- og plasmapræparater, heparin-blodpræparater og præparater af cellulære blodkomponenter.

2) Plasmapræparater, som er fremstillet af blandinger af human blodplasma, er ikke omfattet af fritagelsen. De omfatter især: faktorpræparater, humanalbumin, fibrinogen, immunglobuliner.«

II – Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

7. TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (herefter »TMD«) driver et bloddonorcenter. I forbindelse med sin virksomhed leverede selskabet blodplasma til fremstilling af lægemidler til selskabet X AG, som har hjemsted i Schweiz, og som afhentede plasmaet hos TMD og transporterede det til sine produktionssteder andre steder i Den Europæiske Union.

8. I sin momsangivelse til Finanzamt Kassel II - Hofgeismar (herefter »Finanzamt«) for 2008 fradrog TMD den indgående moms i forbindelse med disse leverancer. Finanzamt afslog imidlertid fradraget med den begrundelse, at leverancerne af blodplasma inden for Unionen var fritaget for afgift både i henhold til UStG's § 4, nr. 1), litra b), som leverancer inden for Unionen og i henhold til UStG's § 4, nr. 17), litra a), som levering af blod. Finanzamt konkluderede således, at UStG's § 15, stk. 2, var til hinder for at fradrage den indgående afgift.

9. TMD foretog ikke fradrag for indgående afgift i sine momsangivelser for 2009 og 2010, som Finanzamt godkendte.

10. Den 7. december 2012 anmodede TMD om ændring af momsopgørelserne for årene 2008-2010, som var fastsat med forbehold for efterfølgende kontrol. Selskabet krævede anerkendelse af fradraget af den indgående afgift i forbindelse med leveringen af plasmaet. Som begrundelse fremførte selskabet, at leveringer af blodplasma inden for Unionen, for hvilke der nu gøres fradrag af indgående afgift gældende, ikke er fritaget for afgift i henhold til UStG's § 4, nr. 17), litra a), da der er tale om levering af sourceplasma til lægemiddelfirmaer med henblik på fraktionering og efterfølgende fremstilling af lægemidler. Dette havde til følge, at afgiftsfritagelsen herfor udelukkende beroede på UStG's § 4, nr. 1), litra b), og at den indgående afgift derfor kunne fradrages.

11. Finanzamt afslog ved afgørelse af 7. maj 2013 at ændre momsopgørelserne. TMD anlagde derfor sag ved den forelæggende ret med påstand om, at Finanzamt forpligtes til at ændre momsopgørelserne.

12. Som begrundelse for sin påstand gjorde TMD gældende, at levering af blodplasma til fremstilling af lægemidler ikke udgør en levering af blod som omhandlet i UStG's § 4, nr. 17), litra a), henholdsvis momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d). Finanzamt er for sit vedkommende uenig i de argumenter, som TMD har fremført, og har bestridt, at afgiftsmyndighedens fortolkning af loven også svarer til ordlyden af UStAE's afsnit 4.17.1.

13. Under disse omstændigheder har den forelæggende ret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), fortolkes således, at levering af blod fra mennesker også omfatter levering af blodplasma, som er udvundet af blod fra mennesker?

2) Hvis første spørgsmål besvares bekræftende: Gælder dette også for blodplasma, som ikke er beregnet direkte til behandlingsformål, men udelukkende til fremstilling af lægemidler?

3) Hvis andet spørgsmål besvares benægtende: Beror klassifikationen som blod alene på den valgte formålsbestemmelse eller også på den abstrakt mulige anvendelse af blodplasmaet?«

14. TMD, den tyske og den ungarske regering samt Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg i sagen. TMD, den tyske regering og Kommissionen har også afgivet mundtlige indlæg under retsmødet den 28. april 2016.

III – Om de præjudicielle spørgsmål

A – *Det første spørgsmål*

15. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om begrebet »blod« i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), omfatter blodplasma, som er udvundet af blod fra mennesker.

16. Ifølge TMD bør spørgsmålet besvares benægtende, mens den tyske og den ungarske regering og Kommissionen er af den opfattelse, at det bør besvares positivt.

17. Det skal indledningsvis bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at det formål, der forfølges med fritagelserne i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, tilsigter at lette adgangen til visse tjenesteydelser og levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at disse er underlagt moms. De nævnte fritagelser er selvstændige EU-retlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat [3].

18. Fritagelserne i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver ydelse, som mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person. Fortolkningen heraf skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser, og overholde kravene i henhold til princippet om afgiftsneutralitet, som er en del af den fælles momsordning. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at disse fritagelser kan fortolkes således, at de fratages deres virkning [4].

19. På denne baggrund er der en række grunde til, at jeg er enig i den fortolkning af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), som den tyske og den ungarske regering og Kommissionen har foreslået.

20. Indledningsvis bemærker jeg, at momsdirektivet hverken definerer begrebet »blod« eller de andre begreber, der er opregnet i artikel 132, stk. 1, litra d) (»organer« og »mælk«). Domstolen har heller ikke hidtil haft lejlighed til at give anvisninger om disse begreber. Det er dog klart, at de skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning, som er særlig for de EU-retlige momsbestemmelser [5].

21. Med hensyn til den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) og c), omhandlede levering af produkter og ydelser har Domstolen anført, at formålet med fritagelserne herfor er at nedbringe udgifterne til sundhedsbehandling og at gøre denne mere tilgængelig for borgerne [6]. Det endelige formål med disse fritagelser er således at undgå, at de i denne bestemmelse omhandlede produkter eller ydelser kan blive mindre opnåelige på grund af de forøgede omkostninger hertil, hvis levering heraf var pålagt moms [7].

3 — Dom af 26.2.2015, VDP Dental Laboratory m.fl. (C-144/13, C-154/13 og C-160/13, EU:C:2015:116, præmis 43 og 44).

4 — Jf. dom af 12.3.2015, »go fair« Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

5 — Jf. analogt dom af 3.6.2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, præmis 22).

6 — Jf. dom af 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, præmis 28).

7 — Jf. i denne retning dom af 26.2.2015, VDP Dental Laboratory m.fl. (C-144/13, C-154/13 og C-160/13, EU:C:2015:116, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

22. Den samme bekymring ligger efter min opfattelse i et vist omfang bag de fritagelser, der er fastsat for leveringen af de produkter, der er opregnet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d). Det var derfor EU-lovgivers hensigt at undgå en stigning i udgifterne til visse sundhedsrelaterede behandlinger, som omfatter levering af dele af eller produkter der stammer fra den menneskelige krop.

23. I dette perspektiv kan »blod« kun omfatte dets komponenter, såsom plasma.

24. Det bør i denne sammenhæng ikke overses, at levering af fuldblod – som anført af den tyske regering og Kommissionen – i dag forekommer forholdsvis sjældent. Selv transaktioner, der foretages til behandlingsformål, omfatter hovedsagelig levering af blodkomponenter, såsom plasma. EU-lovgiver, der vedtog omarbejdningen af momsdirektivet i 2006, kunne ikke have været uvidende herom. Den fortolkning, som TMD har foreslået, er langt fra en snæver fortolkning af bestemmelsen og ville i stedet medføre en meget betydelig begrænsning af anvendelsesområdet for fritagelsen for leverancer af blod i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d). Denne fortolkning ville derfor i vidt omfang stride mod det af lovgiver tilstræbte formål.

25. Der er endvidere andre grunde til, at en fortolkning af begrebet »blod«, hvorefter det ikke omfatter dets komponenter, ville have konsekvenser, der er i strid med det af lovgiver tilstræbte formål. For det første ville udgifterne klart blive øget for hospitaler og lignende institutioner, der anvender blodplasma til behandlingsformål. Selv om anvendelsen af fuldblod for det andet ville være fritaget, ville det ikke være tilfældet med hensyn til anvendelsen af en eller flere af komponenterne heraf. Derfor ville udgiften til levering af fuldblod til en patient, der har behov for en transfusion, være proportionalt lavere end udgiften til en behandling, som kun omfatter plasma eller trombocytter. Dette kan efter min opfattelse ikke være et resultat, som lovgiver har tilstræbt.

26. Som den forelæggende ret har bemærket, underbygges denne fortolkning endvidere også af den omstændighed, at Det Rådgivende Udvalg for Merværdiafgift (herefter »Momsudvalget«) på sit 99. møde den 3. juli 2013 næsten enstemmigt nåede til den opfattelse, at levering af »blod« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), foruden levering af fuldblod også omfatter levering af enkelte blodkomponenter som blodplasma eller blodceller fra mennesker. Momsudvalgets vejledninger er ganske vist kun udtryk for et rådgivende udvalgs opfattelser og ikke en officiel fortolkning af EU-retten, og de er derfor ikke bindende, men de giver alligevel en nyttig hjælp til fortolkningen [8].

27. Når dette er sagt, er det korrekt – som den forelæggende ret også har anført – at bortset fra direktiv 2009/132/EF [9] sondres der i andre EU-retlige instrumenter også mellem »blod« og »plasma«. Jeg kan dog ikke se, hvordan det kunne berøre den foreliggende analyse: Forskellige retlige instrumenter kan vedrøre forskellige spørgsmål og forfølge forskellige mål [10]. Det samme begreb, der indgår i to eller flere retlige instrumenter, kan have forskellige betydninger. Som Kommissionen med rette har anført, er fuldblod og blodplasma i henhold til endog de retlige instrumenter, som TMD har henvist til i den foreliggende sag, under alle omstændigheder ikke undergivet helt forskellige retlige ordninger.

8 — Jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punkt 46-51).

9 — Rådets direktiv af 19.10.2009 om fastlæggelse af anvendelsesområdet for artikel 143, litra b) og c), i direktiv 2006/112/EF for så vidt angår fritagelse for merværdiafgift ved visse former for endelig indførsel af goder (EUT L 292, s. 5). Om dette direktiv, jf. punkt 36-38 i dette forslag til afgørelse.

10 — Jf. i denne retning og analogt dom Kommissionen mod Spanien (C-360/11, EU:C:2013:17, præmis 66).

28. Indledningsvis henvises der i artikel 2, stk. 1, i direktiv 2002/98/EF [11] til blod og blodkomponenter for at gøre det klart, at den kvalitets- og sikkerhedsstandard, der er fastsat i dette direktiv, gælder med hensyn til begge. Endvidere tjener den sondring mellem menneskeblod og blodplasma, der findes i den kombinerede nomenklatur (»KN«) [12], alene statistiske formål. Alle produkter, der er anført under underposition 3002 (herunder både menneskeblod og plasma), er faktisk fritaget for told [13].

29. Den omstændighed, at fuldblod og blodplasma nu begge er fritaget for told, støtter yderligere den opfattelse, at begge bør fritages for moms.

30. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer det første præjudicielle spørgsmål således, at begrebet »blod« ved en korrekt fortolkning af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), omfatter blodplasma, som er udvundet af blod fra mennesker.

B – *Det andet spørgsmål*

31. I lyset af den foreslåede besvarelse af det første spørgsmål er det også nødvendigt at besvare det andet præjudicielle spørgsmål. Med det andet spørgsmål ønsker Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) oplyst, om »blod« også omfatter blodplasma, som ikke er bestemt til behandlingsformål, men udelukkende bestemt til fremstilling af lægemidler.

32. Igen mener TMD, at spørgsmålet bør besvares benægtende, mens den tyske og den ungarske regering og Kommissionen er af den opfattelse, at det bør besvares positivt.

33. Også i denne henseende er jeg enig med den fortolkning af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), som sidstnævnte har foreslået.

34. Jeg bemærker, at når momsdirektivets artikel 132, stk. 1, agter at begrænse fritagelserne deri til visse typer af transaktioner – f.eks. levering fra visse personer [14] eller enheder [15] til visse modtagere [16] til visse formål [17] eller på visse betingelser [18] – er dette udtrykkeligt anført. Derimod er de transaktioner, der er fritaget i henhold til denne bestemmelses litra d), beskrevet bredt og ikke omfattet af nogen specifikation eller begrænsning. Det fremgår klart af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), at blandt de transaktioner, som medlemsstaterne skal fritage, er »levering af organer, blod og mælk fra mennesker«.

35. Dette synes at indebære, at levering af blod (eller komponenter heraf) skal fritages for moms uanset den endelige anvendelse af blodet eller formålet med leveringen. Såfremt lovgiver havde haft andre hensigter, var der formentlig blevet udarbejdet en mere eksplicit og udførlig bestemmelse [19], som det var tilfældet med hensyn til alle de andre fritagelser i momsdirektivets artikel 132, stk. 1.

11 — Europa-Parlamentets og Rådets direktiv af 27.1.2003 om fastsættelse af standarder for kvaliteten og sikkerheden ved tapning, testning, behandling, opbevaring og distribution af humant blod og blodkomponenter og om ændring af direktiv 2001/83/EF (EUT L 33, s. 30).

12 — Bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23.7.1987 om told- og statistiknomenklaturen og Den Fælles Toldtarif (EFT L 256, s. 1), som ændret.

13 — Hvilket i øvrigt er et andet element, som efter min opfattelse taler til fordel for at behandle menneskeblod og blodplasma ensartet også i henhold til momsdirektivet.

14 — Momsdirektivets artikel 132, litra e), f) og j).

15 — Momsdirektivets artikel 132, litra a), b), g), h), i), k), l), m), n), o), p) og q).

16 — Momsdirektivets artikel 132, litra f), l), m) og p).

17 — Momsdirektivets artikel 132, litra f) og k).

18 — Momsdirektivets artikel 132, litra f), l), og o).

19 — Jf. analogt 28.11.2013, dom MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 29).

36. TMD har imidlertid gjort gældende, at det af artikel 37-39 i direktiv 2009/132 modsætningsvis kan udledes, at der i henseende til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), bør sondres mellem plasma til behandlingsformål og industriplasma. I henhold til artikel 37-39 i direktiv 2009/132 skal indførsel af terapeutiske stoffer, der hidrører fra mennesker (som omfatter menneskeblod og derivater deraf), fritages for moms. Ifølge TMD ville der ikke være nogen grund til udtrykkeligt at nævne menneskeblod og navnlig derivater deraf, hvis disse produkter allerede var fritaget i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d).

37. Denne argumentation overbeviser mig ikke. For det første er direktiv 2009/132 en kodificering og omarbejdning af et tidligere direktiv (direktiv 83/181/EØF[20]), som i mellemtiden var blevet ændret ved flere lejligheder[21]. Den udtrykkelige henvisning til blod og derivater deraf kan forklares ved, at da direktiv 83/181 blev vedtaget, var blod og blodkomponenter underlagt forskellig told. Dette er ikke en ubetydelig detalje: Et af hovedformålene med direktiv 83/181 på daværende tidspunkt og direktiv 2009/132 på nuværende tidspunkt er netop, at der skabes en så snæver forbindelse som mulig mellem toldordningen og medværdiafgiftsordningen. Det bør i denne sammenhæng ikke glemmes, at direktiv 2009/132 udelukkende vedrører fritagelse ved indførsel til Unionen, mens momsdirektivets artikel 132 er en af de generelle bestemmelser om fritagelser og vedrører derfor også transaktioner inden for Unionen og indførsler.

38. For det andet kan artikel 37-39 i direktiv 2009/132 under ingen omstændigheder have nogen indflydelse på fortolkningen af momsdirektivets artikel 132. Artikel 37, stk. 1, i direktiv 2009/132 bestemmer udtrykkeligt, at den finder anvendelse »[m]ed forbehold af fritagelsen i artikel 143, litra a), i direktiv 2006/112/EF«. Sidstnævnte bestemmelse fastsætter for sit vedkommende, at medlemsstaterne skal fritage følgende transaktion: »endelig indførsel af varer, såfremt afgiftspligtige personers levering heraf under alle omstændigheder er fritaget på medlemsstaternes respektive område«. Dette omfatter klart transaktioner, der er forbundet med levering af blod, der er fritaget i henhold til momsdirektivets artikel 132. Derfor og meget enkelt udtrykt kan momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), ikke fortolkes i lyset af artikel 37-39 i direktiv 2009/132 og slet ikke anses for at være ændret af disse bestemmelser. På grund af forskellen med hensyn til de to retlige instrumenters anvendelsesområde og formål er det ikke kun muligt, men endog logisk, at bestemmelserne heri i et vist omfang overlapper hinanden.

39. TMD har ligeledes gjort gældende, at hvis momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), blev fortolket således, at det også omfatter levering af blodplasma beregnet til fremstilling af lægemidler, ville de endelige udgifter til disse lægemidler uundgåeligt stige. Dette ville være i strid med det formål, der forfølges med den pågældende bestemmelse, nemlig at nedbringe udgifterne i sundhedsvæsenet.

40. Jeg må erkende, at dette argument har en vis vægt. Det er min opfattelse, at den pågældende fritagelse – som fortolket af de andre parter, der har indgivet indlæg i den foreliggende sag – i visse tilfælde *indirekte* ville medføre en forhøjelse af udgifterne til de lægemidler, der fremstilles på grundlag af blod eller komponenter heraf. Grunden er, at et selskab som TMD ikke kan fradrage den moms, som er betalt af produkter eller ydelser, der er købt til drift af virksomheden, i den moms, som efter selskabets opfattelse bør opkræves af det plasma, som det leverer til lægemiddelvirksomhederne. Eftersom det pågældende selskabs interne omkostninger er højere, da det er umuligt at foretage fradrag, kan det være nødvendigt for det at sælge plasma til højere priser, hvilket kan påvirke den endelige pris for de lægemidler, der fremstilles ved hjælp af plasmaet. Alt andet lige kan en momsfritagelse for plasma forventes at forhøje prisen for disse produkter.

20 — Rådets direktiv af 28.3.1983 om fastlæggelse af anvendelsesområdet for artikel 14, stk. 1, litra d), i direktiv 77/388/EØF for så vidt angår fritagelse for merværdiafgift ved visse former for endelig indførsel af goder (EFT L 105, s. 38).

21 — Jf. navnlig første betragtning til direktiv 2009/132.

41. Det er imidlertid uklart, om denne forhøjelse af prisen for lægemidlerne, hvoraf blodplasma udgør en komponent, kan være betydelig. Denne pris vil således i sidste instans være påvirket af en række forskellige faktorer, hvoraf prisen for dens komponenter kun er én af disse. Markedets særlige karakteristika, f.eks. tilstedeværelsen (eller fraværet) af konkurrerende produkter, den grundlæggende lov om udbud og efterspørgsel og de mulige begrænsninger, der følger af lovgivning om prisfastsættelse af lægemidler (som findes i mange medlemsstater) vil også påvirke denne pris.

42. I denne forbindelse synes det at være afgørende, at alle leveringer af blodplasma (og også alle lægemiddelproducenter, der har brug for blodplasma som en komponent) kan konkurrere på lige vilkår. Dette vil klart være tilfældet, efter afsigelsen af dommen i denne sag, da den fortolkning, som Domstolen i denne sag giver af begrebet »blod« som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d), vil være bindende for alle medlemsstaternes afgiftsmyndigheder.

43. Som den tyske regering har påpeget, synes det forhold, at en nedbringelse af udgifterne til visse produkter eller ydelser ved at momsfritage leveringen heraf kan øge en afgiftspligtig persons driftsomkostninger, under alle omstændigheder at være en del af den momsordning, som lovgiver har udformet [22]. Det er uundgåeligt, at det for afgiftspligtige personer kan være mindre fordelagtigt at foretage transaktioner i forbindelse med momsfritagne produkter eller ydelser på grund af den måde, hvorpå momssystemet fungerer.

44. Lovgiver var således opmærksom på den særlige situation for virksomheder, som skal foretage både afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige transaktioner, og fastsatte særlige regler herfor. Navnlig giver momsdirektivets artikel 169 i visse tilfælde mulighed for fra den moms, der påhviler en afgiftspligtig person, at fradrage den moms, der opkræves af varer eller ydelser, som anvendes til afgiftsfritagne transaktioner. Lovgiver valgte imidlertid at begrænse anvendelsen af disse regler til kun visse situationer eller transaktioner.

45. Den omstændighed, at de fritagne transaktioner, der er gennemført af TMD, ikke giver ret til fradrag i henhold til momsdirektivet, og at denne situation under visse omstændigheder kunne fordyre udgifterne til sundhedsbehandling, kan ikke medføre, at denne bestemmelse fortolkes på en måde, som synes at være i strid med dens ordlyd. Et argument, der ligner det, som TMD har fremført i den foreliggende sag, er faktisk allerede blevet afvist af præcist samme grund af Domstolen i den første VDP Dental Laboratory-sag [23]. Det tilkommer dog ikke Domstolen, men lovgiver at afhjælpe en eventuel lakune i fritagelsesbestemmelserne i forbindelse med sundhedsprodukter og -ydelser [24].

46. I denne forbindelse bemærkes endvidere, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at levering af lægemidler og andre goder, med undtagelse af levering i mindre omfang af goder, som er strengt nødvendige på selve behandlingstidspunktet, i såvel materiel som økonomisk henseende er adskilt fra selve tjenesteydelsen og kan derfor ikke fritages i medfør af momsdirektivets artikel 132, stk. 1 [25].

47. Denne retspraksis indebærer, at selv om det af lovgiver tilstræbte overordnede formål med nogle af fritagelserne i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, faktisk var at nedbringe udgifterne til sundhedsbehandling, vedrørte denne nedbringelse af udgifter ikke lægemidler. Lovgiver tog med andre ord ikke hensyn til udgifterne til lægemidler, da bestemmelserne i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, blev vedtaget.

22 — Jf. også generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, punkt 96).

23 — Dom af 14.12.2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, præmis 34-36).

24 — Jf. i denne retning generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2013:618, punkt 57).

25 — Jf. dom af 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

48. I denne forbindelse kan det være hensigtsmæssigt at præcisere, at blodplasma klart ikke er et lægemiddel, men, som det er forklaret, kan være en komponent, som anvendes i fremstillingen af sådanne lægemidler. Hverken plasma beregnet til behandlingsformål eller til industriel anvendelse blandes med andre stoffer eller behandles på en måde, som ændrer deres væsentlige karakteristika. Den eneste proces, der gennemføres for at fremstille produktet, er den proces, der er nødvendig til at separere de forskellige blodkomponenter. Det argument, som TMD har fremført, synes at indebære, at enhver forarbejdning, som produktet undergår inden leveringen, vil føre til et nyt eller forskelligt produkt. Dette argument kan, hvis det bringes til sine logiske grænser, føre til urimelige resultater. Ville eksempelvis frysning af mælk fra mennesker til fremtidig spædbørnsernæring ændre den afgiftsmæssige behandling af denne mælk? Ville den omstændighed, at et organ efter fjernelse kan tilføres konserverende opløsninger for at muliggøre lagring og transport, betyde, at leveringen af dette organ bliver momspligtig?

49. Det er vigtigt, at det samme plasma i princippet anvendes til både behandlingsformål og til fremstilling af lægemidler. Som TMD selv har anerkendt kan kun emballering, mærkning og transport af plasma (og den kontrol, der udøves under processen) være forskellig, afhængigt af anvendelsesformålet. Plasmaet er derfor fra begyndelsen, og indtil det anvendes af de forskellige brugere, det samme produkt.

50. På denne baggrund er det min opfattelse, at en fortolkning af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, på en sådan måde, at artiklen omfatter blodplasma uanset anvendelsesformålet, også i højere grad er i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, hvorefter erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, ikke bør behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms [26].

51. Som den forelæggende ret har anført, kan det endvidere, da produktet i det væsentlige er det samme, ikke udelukkes – i det mindste ikke i teorien – at plasma, der oprindeligt var bestemt til behandlingsformål, efterfølgende kan være bestemt til industriel anvendelse. Hvis dette er tilfældet, har den tyske regering ret i, at hvis afgiftsmyndighederne skulle behandle plasmaleverancer forskelligt, afhængigt af den anvendelse, de er bestemt til (som angivet af de relevante erhvervsdrivende), ville anvendelsen af disse regler blive usikker og temmelig vanskelig at forvalte.

52. På grundlag af det ovenstående bør svaret på det andet spørgsmål efter min opfattelse være, at begrebet »blod« i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, også omfatter blodplasma, som er beregnet til fremstilling af lægemidler.

C – *Det tredje spørgsmål*

53. I lyset af den foreslåede besvarelse af det andet spørgsmål er det ufornødent at besvare det tredje præjudicielle spørgsmål.

IV – Forslag til afgørelse

54. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål, som Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen) har forelagt, som følger:

— begrebet »blod« i artikel 132, stk. 1, litra d), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 i overensstemmelse med det fælles merværdiafgiftssystem omfatter levering af blodplasma, som er udvundet af blod fra mennesker

26 — Jf. dom af 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

— dette begreb omfatter også blodplasma, som er beregnet til fremstilling af lægemidler.«