ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NILS WAHL
της 2ας Ιουνίου 2016 [1]

Υπόθεση C-412/15

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH
κατά
Finanzamt Kassel II - Hofgeismar
[αίτηση του Hessisches Finanzgericht (Γερμανία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φόρος προστιθέμενης αξίας — Εκπτώσεις — Άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ — "Αίμα" — Παραδόσεις πλάσματος αίματος για την παρασκευή φαρμάκων»

1. Στο πλαίσιο της παρούσας δίκης ανακύπτει, στην ουσία, το ακόλουθο ζήτημα: αποτελούν οι παραδόσεις πλάσματος αίματος για σκοπούς παρασκευής φαρμάκων πράξεις που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ;

2. Προκειμένου να αποφανθεί σχετικά με το εν λόγω ζήτημα, το Δικαστήριο θα πρέπει, πρώτον, να προσδιορίσει την έννοια «αίμα» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ [2] και, δεύτερον, να εξετάσει εάν, βάσει της εν λόγω διατάξεως, θα πρέπει να πραγματοποιηθεί διάκριση μεταξύ του πλάσματος που προορίζεται για θεραπευτικούς σκοπούς και εκείνου που προορίζεται για την παρασκευή φαρμάκων.

I – **Το νομικό πλαίσιο**

Α — *Το δίκαιο της Ένωσης*

3. Το άρθρο 132 της οδηγίας για τον ΦΠΑ ορίζει:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη καθώς και τις στενά συνδεόμενες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημόσιου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς με αυτές που ισχύουν για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης καθώς και από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσης, που αναγνωρίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

2 — Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

γ) τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,

δ) τις παραδόσεις ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος,

ε) τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιούνται από τους οδοντοτεχνίτες στο πλαίσιο του επαγγέλματός τους καθώς και τις παραδόσεις ειδών οδοντικής προσθετικής που πραγματοποιούνται από τους οδοντιάτρους και τους οδοντοτεχνίτες,

[…]».

Β — *Το εθνικό δίκαιο*

4. Το άρθρο 4 του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG) ορίζει:

«Από τις πράξεις που εμπίπτουν στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, απαλλάσσονται:

[…]

1 b) : οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών […]

[…]

17 a) : οι παραδόσεις ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος.»

5. Το άρθρο 15 του UStG προβλέπει:

«1) Ο επιχειρηματίας μπορεί να εκπέσει τα ακόλουθα ποσά φόρου επί των εισροών:

1. τον οφειλόμενο κατά νόμο φόρο για παραδόσεις αγαθών και την παροχή λοιπών υπηρεσιών από άλλον επιχειρηματία για τις ανάγκες της επιχειρήσεώς του. […]

2) Εξαιρείται από την έκπτωση του φόρου επί των εισροών ο φόρος για τις παραδόσεις, την εισαγωγή και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών ή για τις παροχές υπηρεσιών που ο επιχειρηματίας χρησιμοποιεί για τις ακόλουθες πράξεις:

1. πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο,

[…]

3) Δεν εξαιρούνται από την έκπτωση κατά την παράγραφο 2 οι πράξεις οι οποίες:

1. στις περιπτώσεις της παραγράφου 2, πρώτο εδάφιο, σημείο 1

   a) απαλλάσσονται κατά το άρθρο 1, παράγραφοι 1 έως 7. […]

6. Το κεφάλαιο 4.17.1 του Umsatzsteuer-Anwendungserlass (διατάγματος περί εφαρμογής του φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStAE) προβλέπει:

«1) Το ανθρώπινο αίμα περιλαμβάνει τα ακόλουθα προϊόντα: νωπό αίμα, ολικό αίμα, ορό και πλάσμα αίματος, αίμα αναμεμειγμένο με ηπαρίνη και κυτταρικά στοιχεία αίματος.

2) Δεν εμπίπτουν στην απαλλαγή τα προϊόντα πλάσματος που παρασκευάζονται από μείγματα ανθρώπινου πλάσματος. Μεταξύ άλλων, στην κατηγορία αυτή ανήκουν: τα παρασκευάσματα με παράγοντες πήξεως, η ανθρώπινη λευκωματίνη, το ινωδογόνο, οι ανοσογλοβουλίνες.»

II – **Πραγματικά περιστατικά, διαδικασία και προδικαστικά ερωτήματα**

7. Η TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (στο εξής: TMD) λειτουργεί ένα κέντρο αιμοδοσίας. Στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της παρέδωσε πλάσμα αίματος με σκοπό την παραγωγή φαρμάκων στην X AG, εταιρία εγκατεστημένη στην Ελβετία, η οποία παρέλαβε το πλάσμα από την TMD και το μετέφερε στις παραγωγικές της μονάδες που βρίσκονται σε άλλη χώρα εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

8. Με τη δήλωση φόρου κύκλου εργασιών που υπέβαλε στη Finanzamt Kassel II - Hofgeismar (στο εξής: Finanzamt) για το έτος 2008, η TMD εξέπεσε το ποσό του φόρου επί των εισροών που αφορούσε τις εν λόγω παραδόσεις. Η Finanzamt, ωστόσο, αρνήθηκε την έκπτωση του φόρου επί των εισροών με την αιτιολογία ότι οι παραδόσεις πλάσματος αίματος που γίνονται σε άλλο μέρος εντός Ένωσης απαλλάσσονται από τον φόρο, τόσο ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο b, του UStG όσο και ως παραδόσεις αίματος κατά το άρθρο 4, παράγραφος 17, στοιχείο a, του UStG. Ως εκ τούτου η Finanzamt συμπέρανε ότι η έκπτωση του φόρου επί των εισροών προσέκρουε στο άρθρο 15, παράγραφος 2, του UStG.

9. Στις φορολογικές δηλώσεις της για τα έτη 2009 και 2010, τις οποίες δέχθηκε η Finanzamt, η TMD δεν προέβη σε έκπτωση φόρου επί των εισροών.

10. Στις 7 Δεκεμβρίου 2012, η TMD ζήτησε τη διόρθωση των πράξεων προσδιορισμού του φόρου κύκλου εργασιών για τα έτη 2008 έως 2010, οι οποίες είχαν εκδοθεί υπό την επιφύλαξη επανελέγχου. Η TMD ζήτησε να αναγνωριστεί το δικαίωμά της προς έκπτωση του φόρου που αφορούσε τις παραδόσεις πλάσματος. Προς στήριξη της αιτήσεώς της, υποστήριξε ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις πλάσματος αίματος τις οποίες αφορούσαν τα ήδη αιτούμενα ποσά φόρου επί των εισροών δεν απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 17, στοιχείο a, του UStG, καθόσον πρόκειται για παραδόσεις πλάσματος σε φαρμακευτικές εταιρίες ως πρώτης ύλης (source plasma), το οποίο προορίζεται για κλασμάτωση και εν συνεχεία παρασκευή φαρμάκων. Ως εκ τούτου, η απαλλαγή από τον φόρο βασιζόταν αποκλειστικά στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο b, του UStG και συνεπώς έπρεπε να έχει χορηγηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως φόρου επί των εισροών.

11. Με απόφαση που εξέδωσε στις 7 Μαΐου 2013 η Finanzamt απέρριψε τις αιτήσεις για διόρθωση. Κατόπιν αυτού η TMD άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου με σκοπό να υποχρεώσει τη Finanzamt να προβεί σε διόρθωση των πράξεων προσδιορισμού φόρου.

12. Προς στήριξη της προσφυγής της, η TMD υποστήριξε ότι η παράδοση πλάσματος αίματος που προορίζεται για την παρασκευή φαρμάκων δεν συνιστά παράδοση αίματος κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 17, στοιχείο a, του UStG, ή του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Από την πλευρά της, η Finanzamt αντικρούει τα επιχειρήματα που προέβαλε η TMD και υποστηρίζει ότι η δική της ερμηνεία συνάδει με το γράμμα του κεφαλαίου 4.17.1 του UStAE.

13. Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ την έννοια ότι η παράδοση ανθρώπινου αίματος περιλαμβάνει και την παράδοση πλάσματος ανθρώπινου αίματος;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Ισχύει αυτό και για το πλάσμα αίματος το οποίο δεν προορίζεται άμεσα για θεραπευτικούς σκοπούς, αλλά προορίζεται αποκλειστικά για την παρασκευή φαρμάκων;

3) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα: Εξαρτάται η κατάταξη ως "αίμα" μόνο από τη συμφωνηθείσα χρήση του πλάσματος αίματος ή και από τη θεωρητικά υφιστάμενη δυνατότητα χρήσεως αυτού;»

14. Στην υπό κρίση υπόθεση υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις η TMD, η Γερμανική και η Ουγγρική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή. Η TMD, η Γερμανική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή ανέπτυξαν, επίσης, προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση στις 28 Απριλίου 2016.

III – **Εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων**

Α — *Πρώτο ερώτημα*

15. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί εάν ο όρος «αίμα» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ περιλαμβάνει και την παράδοση πλάσματος ανθρώπινου αίματος.

16. Η TMD υποστηρίζει ότι το ερώτημα θα πρέπει να απαντηθεί αρνητικά, ενώ η Γερμανική και η Ουγγρική Κυβέρνηση και η Επιτροπή φρονούν ότι θα πρέπει να απαντηθεί θετικά.

17. Προκαταρκτικώς, επισημαίνω ότι, κατά πάγια νομολογία, οι απαλλαγές που προβλέπει το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ έχουν ως σκοπό να καταστήσουν πιο προσιτές ορισμένες παροχές υπηρεσιών καθώς και την παράδοση ορισμένων αγαθών, διά της αποφυγής του επιπλέον κόστους που θα απέρρεε από την επιβολή ΦΠΑ. Οι εν λόγω απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης, οι οποίες αποσκοπούν στην αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο [3].

18. Οι απαλλαγές του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται στενώς, καθόσον αποτελούν παρέκκλιση από τη γενική αρχή κατά την οποία ο ΦΠΑ καταβάλλεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Πάντως, η ερμηνεία τους πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις εν λόγω απαλλαγές σκοπούς και να συνάδει προς τις επιταγές της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία είναι εγγενής στο κοινό σύστημα περί ΦΠΑ. Συνεπώς, ο κανόνας αυτός της στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι εν λόγω απαλλαγές μπορούν να ερμηνεύονται κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην παράγουν τα αποτελέσματά τους [4].

19. Στο πλαίσιο αυτό, συντάσσομαι με την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ που προτείνουν η Γερμανική και η Ουγγρική Κυβέρνηση και η Επιτροπή για μια σειρά από λόγους.

3 — Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2015, VDP Dental Laboratory κ.λπ. (C-144/13, C-154/13 και C-160/13, EU:C:2015:116, σκέψεις 43 και 44).

4 — Βλ. απόφαση της 12ης Μαρτίου 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

20. Κατά πρώτον, παρατηρώ ότι η οδηγία για τον ΦΠΑ δεν περιλαμβάνει ορισμό ούτε της έννοιας του όρου «αίμα» ούτε της έννοιας των λοιπών στοιχείων του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ′ (δηλαδή, των όρων «ανθρώπινα όργανα» και «ανθρώπινο γάλα»). Ούτε και το Δικαστήριο είχε μέχρι σήμερα την ευκαιρία να παράσχει διευκρινίσεις σχετικά με τις εν λόγω έννοιες. Είναι ωστόσο σαφές ότι στις έννοιες αυτές πρέπει να δοθεί αυτοτελής και ομοιόμορφη ερμηνεία που να προσιδιάζει στους κανόνες της Ένωσης για τον ΦΠΑ [5].

21. Όσον αφορά τις παραδόσεις προϊόντων και τις παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχεία β′ και γ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι ο σκοπός των απαλλαγών αυτών είναι η μείωση του κόστους της υγειονομικής περιθάλψεως προκειμένου αυτή να καταστεί περισσότερο προσιτή στους ιδιώτες [6]. Ως εκ τούτου, απώτατος στόχος των απαλλαγών αυτών είναι η αποφυγή του ενδεχομένου να καταστούν τα εν λόγω προϊόντα ή οι υπηρεσίες λιγότερο προσιτά λόγω του αυξημένου κόστους που θα είχαν αν επιβαλλόταν ΦΠΑ επί της παραδόσεώς τους [7].

22. Φρονώ ότι, σε κάποιον βαθμό, οι απαλλαγές που προβλέπονται για την παράδοση των στοιχείων που περιλαμβάνονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ βασίζονται στην ίδια λογική. Ως εκ τούτου, πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να αποφύγει την αύξηση του κόστους ορισμένων θεραπειών σχετιζόμενων με την υγεία οι οποίες περιλαμβάνουν την παράδοση μερών του ανθρώπινου σώματος ή προϊόντων που προέρχονται από αυτό.

23. Υπό αυτό το πρίσμα, η έννοια του όρου «αίμα» δεν μπορεί να μην περιλαμβάνει τα συστατικά του, όπως το πλάσμα.

24. Στο πλαίσιο αυτό, δεν θα πρέπει να αγνοείται το γεγονός ότι —όπως επισήμαναν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή— οι παραδόσεις ολικού αίματος είναι μάλλον σπάνιες στις μέρες μας. Ακόμα και οι πράξεις που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο θεραπευτικών σκοπών περιλαμβάνουν κατά κύριο λόγο την παράδοση συστατικών αίματος, όπως το πλάσμα. Ο νομοθέτης της Ένωσης που προέβη στην αναδιατύπωση της οδηγίας για τον ΦΠΑ το 2006 θα ήταν αδύνατο να έχει παραβλέψει το γεγονός αυτό. Η προτεινόμενη από την TMD ερμηνεία όχι μόνο δεν αποτελεί στενή ερμηνεία της διατάξεως, αλλά αντιθέτως θα μπορούσε να οδηγήσει σε ιδιαίτερα σημαντική συρρίκνωση του πεδίου εφαρμογής της προβλεπόμενης στο άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ απαλλαγής όσον αφορά τις παραδόσεις αίματος. Κατά συνέπεια, η ερμηνεία αυτή θα μπορούσε να παρεμποδίσει σε σημαντικό βαθμό την επίτευξη του επιδιωκόμενου από τον νομοθέτη σκοπού.

25. Επιπλέον, υπάρχουν και άλλοι λόγοι για τους οποίους η ερμηνεία του όρου «αίμα» ως μη περιλαμβάνοντος τα συστατικά του θα οδηγούσε σε συνέπειες που δεν συμβαδίζουν με τον επιδιωκόμενο από τον νομοθέτη σκοπό. Πρώτον, προφανώς θα αυξάνονταν τα έξοδα των νοσηλευτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων της αυτής φύσεως που χρησιμοποιούν πλάσμα αίματος για θεραπευτικούς σκοπούς. Δεύτερον, ενώ η χρήση του ολικού αίματος θα ενέπιπτε στην απαλλαγή, δεν θα ίσχυε το ίδιο και ως προς τη χρήση ενός ή περισσότερων συστατικών του. Κατά συνέπεια, αναλογικά, το κόστος της παραδόσεως του ολικού αίματος σε ασθενή που έχει ανάγκη μεταγγίσεως θα ήταν χαμηλότερο από εκείνο της μεταγγίσεως που όμως περιλαμβάνει μόνο πλάσμα ή μόνο αιμοπετάλια. Φρονώ ότι το επιδιωκόμενο από τον νομοθέτη αποτέλεσμα δεν μπορεί να είναι αυτό.

26. Επιπλέον, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, η εν λόγω ερμηνεία επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι η συμβουλευτική επιτροπή για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: επιτροπή ΦΠΑ), κατά την 99η συνεδρίασή της στις 3 Ιουλίου 2013, κατέληξε σχεδόν ομόφωνα στην άποψη ότι η παράδοση «αίματος» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για

5 — Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 3ης Ιουνίου 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, σκέψη 22).

6 — Βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψη 28).

7 — Βλ., σχετικά, απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2015, VDP Dental Laboratory κ.λπ. (C-144/13, C-154/13 και C-160/13, EU:C:2015:116, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

τον ΦΠΑ περιλαμβάνει, εκτός από την παράδοση ολικού αίματος, και την παράδοση μεμονωμένων στοιχείων αίματος όπως πλάσμα ή αιμοκύτταρα ανθρώπινης προελεύσεως. Αν και οι κατευθυντήριες οδηγίες της επιτροπής ΦΠΑ αποτελούν απλώς απόψεις ενός συμβουλευτικού οργάνου και όχι επίσημη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, και ως εκ τούτου δεν είναι δεσμευτικές, σε κάθε περίπτωση δεν παύουν να χρησιμεύουν ως ερμηνευτικό βοήθημα [8].

27. Είναι, ωστόσο, αληθές —όπως επίσης επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο— ότι, πέραν της οδηγίας 2009/132/ΕΚ [9], η διάκριση μεταξύ «αίματος» και «πλάσματος» απαντά και σε άλλες νομοθετικές πράξεις της Ένωσης. Εντούτοις, δεν αντιλαμβάνομαι πώς τούτο θα επηρέαζε την παρούσα ανάλυση: οι διαφορετικές νομοθετικές πράξεις μπορεί να αφορούν και να επιδιώκουν διαφορετικούς σκοπούς [10]. Ο ίδιος όρος, στο πλαίσιο δύο ή περισσότερων νομοθετικών πράξεων, μπορεί να προσλαμβάνει διαφορετικές έννοιες. Σε κάθε περίπτωση, όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, ακόμα και οι νομοθετικές πράξεις στις οποίες αναφέρεται η TMD στην παρούσα υπόθεση δεν υπάγουν το ολικό αίμα και το πλάσμα αίματος σε διαφορετικά νομικά καθεστώτα.

28. Κατ' αρχάς, το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2002/98/ΕΚ [11] αναφέρεται στο αίμα και τα συστατικά του αίματος καθιστώντας σαφές ότι τα πρότυπα ποιότητας και ασφάλειας που προβλέπονται από την εν λόγω οδηγία εφαρμόζονται επί αμφοτέρων. Επιπλέον, η διάκριση μεταξύ ανθρώπινου αίματος και πλάσματος αίματος που απαντά στη Συνδυασμένη Ονοματολογία (στο εξής: ΣΟ) [12] εξυπηρετεί μόνο σκοπούς στατιστικής. Πράγματι, όλα τα προϊόντα που απαριθμούνται στη διάκριση 3002 (περιλαμβανομένων τόσο του ανθρώπινου αίματος όσο και του πλάσματος) απαλλάσσονται από τελωνειακούς δασμούς [13].

29. Το γεγονός ότι τόσο το ολικό αίμα όσο και το πλάσμα αίματος απαλλάσσονται από τελωνειακούς δασμούς συνηγορεί υπέρ της απόψεως ότι αμφότερα θα πρέπει να απαλλάσσονται και από τον ΦΠΑ.

30. Για τους λόγους αυτούς, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα ότι ο όρος «αίμα» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας για τον ΦΠΑ περιλαμβάνει και το πλάσμα ανθρώπινου αίματος.

Β — *Δεύτερο ερώτημα*

31. Υπό το πρίσμα της απαντήσεως που προτείνεται να δοθεί στο πρώτο ερώτημα πρέπει να απαντηθεί και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημά του το Hessisches Finanzgericht (Φορολογικό δικαστήριο της Έσσης) ζητεί να διευκρινιστεί αν το «αίμα» περιλαμβάνει και το πλάσμα αίματος που δεν προορίζεται για θεραπευτικούς σκοπούς, αλλά αποκλειστικά για την παρασκευή φαρμάκων.

32. Για μία ακόμη φορά, η TMD υποστηρίζει ότι θα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση, ενώ η Γερμανική και η Ουγγρική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή θεωρούν ότι θα πρέπει αυτό να απαντηθεί καταφατικά.

8 — Βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, σημεία 46 έως 51).

9 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, για καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 143 στοιχεία β) και γ) της οδηγίας 2006/112/ΕΚ όσον αφορά την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας ορισμένων οριστικών εισαγωγών αγαθών (ΕΕ 2009, L 292, σ. 5). Όσον αφορά την εν λόγω οδηγία, βλ. κατωτέρω σημεία 36 έως 38 των παρουσών προτάσεων.

10 — Βλ., σχετικώς, κατ' αναλογία, απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2013, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-360/11, EU:C:2013:17, σκέψη 66).

11 — Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 27ης Ιανουαρίου 2003, για τη θέσπιση προτύπων ποιότητας και ασφάλειας για τη συλλογή, τον έλεγχο, την επεξεργασία, την αποθήκευση και τη διανομή ανθρωπίνου αίματος και συστατικών του αίματος και για την τροποποίηση της οδηγίας 2001/83/ΕΚ (ΕΕ 2003, L 33, σ. 30).

12 — Βλ. παράρτημα Ι του κανονισμού (ΕΟΚ) 2658/87 του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1987, για τη δασμολογική και στατιστική ονοματολογία και το κοινό δασμολόγιο (ΕΕ 1987, L 256, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε.

13 — Παρεμπιπτόντως, αυτό αποτελεί ένα ακόμη στοιχείο το οποίο, κατά την άποψή μου, συνηγορεί υπέρ της ομοιόμορφης μεταχειρίσεως του ανθρώπινου αίματος και του ανθρώπινου πλάσματος αίματος και στο πλαίσιο της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

33. Και επί του ζητήματος αυτού συμφωνώ με την ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ που προτείνουν οι τελευταίες.

34. Παρατηρώ ότι, στις περιπτώσεις που το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ προτίθεται να περιορίσει τις προβλεπόμενες σε αυτό απαλλαγές σε ορισμένους τύπους πράξεων —για παράδειγμα τις παραδόσεις από ορισμένα πρόσωπα[14] ή οντότητες[15], προς ορισμένους παραλήπτες[16], για ορισμένους σκοπούς[17], ή υπό ορισμένες προϋποθέσεις[18] — αυτό ορίζεται ρητώς. Αντιθέτως, στο στοιχείο δ′ της εν λόγω διατάξεως, οι πράξεις που εμπίπτουν στην απαλλαγή περιγράφονται με γενικούς όρους δίχως περαιτέρω διευκρινίσεις ή περιορισμούς. Το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ ρητώς αναφέρει ότι στις πράξεις που τα κράτη μέλη πρέπει να απαλλάσσουν περιλαμβάνονται «οι παραδόσεις ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος».

35. Αυτό σημαίνει ότι η παράδοση αίματος (ή συστατικών αυτού) πρέπει να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ ανεξαρτήτως της τελικής χρήσεως του αίματος ή του σκοπού της παραδόσεως. Εάν ο νομοθέτης είχε διαφορετική πρόθεση, θα είχε, κατά πάσα πιθανότητα, υιοθετήσει μια σαφέστερη και περισσότερο λεπτομερή διάταξη[19], όπως έπραξε σε όλες τις άλλες περιπτώσεις απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

36. Εντούτοις, η TMD υποστηρίζει ότι μπορεί να συναχθεί, εξ αντιδιαστολής, από τα άρθρα 37 έως 39 της οδηγίας 2009/132 ότι, για τους σκοπούς του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, θα πρέπει να πραγματοποιηθεί διάκριση μεταξύ του θεραπευτικού πλάσματος και του βιομηχανικού πλάσματος. Σύμφωνα με τα άρθρα 37 έως 39 της οδηγίας 2009/132, η εισαγωγή θεραπευτικών ουσιών ανθρώπινης προελεύσεως (οι οποίες περιλαμβάνουν το ανθρώπινο αίμα και τα παράγωγά του) απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ. Κατά την άποψη της TMD, δεν θα συνέτρεχε λόγος ρητής αναφοράς του ανθρώπινου αίματος και, ειδικώς, των παραγώγων του αν τα προϊόντα αυτά απαλλάσσονταν ήδη κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

37. Το ως άνω επιχείρημα δεν με πείθει. Πρώτον, πρέπει να επισημανθεί ότι η οδηγία 2009/132 αποτελεί κωδικοποίηση και αναδιατύπωση παλαιότερης οδηγίας (της οδηγίας 83/181/ΕΟΚ[20]), η οποία, στο μεσοδιάστημα, είχε τροποποιηθεί επανειλημμένα[21]. Η ρητή αναφορά στο αίμα και τα παράγωγά του μπορεί να εξηγηθεί από το γεγονός ότι, κατά τον χρόνο εκδόσεως της οδηγίας 83/181, το αίμα και τα συστατικά του αίματος υπέκειντο σε διαφορετικούς τελωνειακούς δασμούς. Τούτο δεν αποτελεί απλώς λεπτομέρεια: ένας εκ των βασικών σκοπών της τότε οδηγίας 83/181 και νυν οδηγίας 2009/132 είναι ακριβώς να επιτευχθεί όσο το δυνατό μεγαλύτερη ομοιομορφία ανάμεσα στο τελωνειακό καθεστώς και το καθεστώς που διέπει τον ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι η οδηγία 2009/132 αφορά αποκλειστικά απαλλαγές επί εισαγωγών στην Ένωση, ενώ το άρθρο 132 της οδηγίας για τον ΦΠΑ αποτελεί μια από τις γενικές διατάξεις για τις απαλλαγές και ως εκ τούτου αφορά επίσης τις ενδοκοινοτικές πράξεις, καθώς και τις εισαγωγές.

38. Δεύτερον, σε κάθε περίπτωση, τα άρθρα 37 έως 39 της οδηγίας 2009/132 δεν μπορούν να επηρεάσουν την ερμηνεία του άρθρου 132 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Το άρθρο 37, παράγραφος 1, της οδηγίας 2009/132 προβλέπει ρητά ότι εφαρμόζεται «[με την επιφύλαξη] της απαλλαγής που προβλέπεται από το άρθρο 143 στοιχείο α) της οδηγίας 2006/112/ΕΚ». Η τελευταία διάταξη

14 — Άρθρο 132, στοιχεία ε′, στ′ και ι′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

15 — Άρθρο 132, στοιχεία α′, β′, ζ′, η′, θ′, ια′, ιβ′, ιγ′, ιδ′, ιε′, ιστ′ και ιζ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

16 — Άρθρο 132, στοιχεία στ′, ιβ′, ιγ′ και ιστ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

17 — Άρθρο 132, στοιχεία στ′ και ια′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

18 — Άρθρο 132, στοιχεία στ′, ιβ′ και ιε′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

19 — Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, σκέψη 29).

20 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Μαρτίου 1983, για τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 14 παράγραφος 1 περίπτωση δ) της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας ορισμένων οριστικών εισαγωγών αγαθών (ΕΕ 1983, L 105, σ. 38).

21 — Βλ., ιδίως, αιτιολογική σκέψη 1 της οδηγίας 2009/132.

προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν πράξεις όπως «τις οριστικές εισαγωγές αγαθών, των οποίων η παράδοση από υποκείμενους στον φόρο απαλλάσσεται οπωσδήποτε στο αντίστοιχο έδαφός τους». Τούτο προδήλως αναφέρεται σε πράξεις, όπως αυτές που αφορούν την παράδοση αίματος, οι οποίες απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 132 της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, σε αδρές γραμμές, το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα των άρθρων 37 έως 39 της οδηγίας 2009/132 ούτε πολύ περισσότερο να θεωρηθεί ότι έχει τροποποιηθεί από τις εν λόγω διατάξεις. Λόγω της διαφοράς στο πεδίο εφαρμογής και στους σκοπούς των δύο αυτών νομοθετικών πράξεων, δεν είναι μόνο πιθανό αλλά και λογικό οι διατάξεις τους, σε κάποιο βαθμό, να αλληλοεπικαλύπτονται.

39. Η TMD υποστηρίζει επίσης ότι, εάν το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ ερμηνευόταν υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει και την παράδοση πλάσματος αίματος που προορίζεται για την παρασκευή φαρμάκων, αναπόφευκτα θα αυξανόταν το τελικό κόστος των εν λόγω φαρμάκων. Το γεγονός αυτό θα ερχόταν σε αντίθεση με τον επιδιωκόμενο με την επίμαχη διάταξη σκοπό της μειώσεως των εξόδων στον τομέα της υγειονομικής περιθάλψεως.

40. Πρέπει να αναγνωρίσω ότι το εν λόγω επιχείρημα έχει κάποια βάση. Είναι κατά τη γνώμη μου σαφές ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η επίμαχη απαλλαγή —όπως ερμηνεύεται από τους λοιπούς μετέχοντες που υπέβαλαν παρατηρήσεις στην παρούσα διαδικασία— θα οδηγήσει, *εμμέσως*, στην αύξηση του κόστους των φαρμάκων που παρασκευάζονται με βάση το αίμα ή τα συστατικά του. Ο λόγος είναι ότι μια επιχείρηση όπως η TMD δεν μπορεί να εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλε για προϊόντα ή υπηρεσίες που προμηθεύεται για τη λειτουργία της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, από τον ΦΠΑ που, κατά τη γνώμη της, θα έπρεπε να επιβάλλεται στο πλάσμα που προμηθεύει στις φαρμακευτικές εταιρίες. Στο μέτρο που η εσωτερική δαπάνη της εν λόγω επιχειρήσεως είναι υψηλότερη λόγω του αποκλεισμού της δυνατότητας να προβαίνει σε εκπτώσεις, αυτή θα αναγκαστεί να πωλήσει το πλάσμα σε υψηλότερες τιμές, γεγονός το οποίο, με τη σειρά του, θα μπορούσε να επηρεάσει την τελική τιμή των φαρμάκων που παρασκευάζονται από αυτό. Ούτως εχόντων των πραγμάτων, η απαλλαγή του πλάσματος από τον ΦΠΑ ενδέχεται να αυξήσει την τιμή των εν λόγω προϊόντων.

41. Είναι, ωστόσο, ασαφές κατά πόσον η εν λόγω αύξηση στην τιμή των φαρμάκων, των οποίων συστατικό είναι το πλάσμα αίματος, μπορεί να είναι ουσιώδης. Πραγματικά, η εν λόγω τιμή επηρεάζεται σε τελικό βαθμό από πληθώρα παραγόντων, ένας εκ των οποίων είναι η τιμή των συστατικών του προϊόντος. Τα ειδικά χαρακτηριστικά της αγοράς, όπως η ύπαρξη (ή η απουσία) ανταγωνιστικών προϊόντων, ο βασικός νόμος της προσφοράς και της ζήτησης και οι πιθανοί περιορισμοί που θέτει η νομοθεσία για τον καθορισμό των τιμών των φαρμάκων (που υπάρχει σε πολλά κράτη μέλη) επηρεάζουν επίσης την εν λόγω τιμή.

42. Στο πλαίσιο αυτό, εκείνο που είναι σημαντικό είναι να μπορούν όλοι οι προμηθευτές πλάσματος αίματος (και, αντιστοίχως, όλοι οι παρασκευαστές φαρμάκων που χρειάζονται πλάσμα αίματος ως συστατικό) να συμμετέχουν επί ίσοις όροις στον ανταγωνισμό. Είναι προφανές ότι αυτό ακριβώς θα συμβεί μετά την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου, καθόσον η ερμηνεία που θα υιοθετήσει το Δικαστήριο, στην παρούσα υπόθεση, σχετικά με τον όρο «αίμα» κατά την έννοια του άρθρου 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ′, της οδηγίας για τον ΦΠΑ θα είναι δεσμευτική για τις φορολογικές αρχές όλων των κρατών μελών.

43. Σε κάθε περίπτωση, όπως τόνισε η Γερμανική Κυβέρνηση, το γεγονός ότι η μείωση του κόστους ορισμένων προϊόντων ή υπηρεσιών, διά της απαλλαγής της παραδόσεως ή της παροχής τους από τον ΦΠΑ, μπορεί να επιφέρει αύξηση στα λειτουργικά έξοδα υποκείμενου στον φόρο αποτελεί στοιχείο εγγενές στο σύστημα του ΦΠΑ όπως καταρτίστηκε από τον νομοθέτη [22]. Αναπόφευκτα, για τους υποκείμενους στον φόρο, η σύναψη πράξεων που αφορούν προϊόντα ή υπηρεσίες που απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ ενδεχομένως να είναι λιγότερο συμφέρουσα λόγω του τρόπου λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ.

44. Ως εκ τούτου ο νομοθέτης είχε επίγνωση της ιδιάζουσας κατάστασης των επιχειρήσεων οι οποίες πρέπει να συνάπτουν πράξεις τόσο υποκείμενες στον φόρο όσο και μη υποκείμενες σε αυτόν και θέσπισε ειδικούς κανόνες γι' αυτή. Συγκεκριμένα, το άρθρο 169, της οδηγίας για τον ΦΠΑ προβλέπει σε ορισμένες περιπτώσεις τη δυνατότητα εκπτώσεως από τον ΦΠΑ, που οφείλει να καταβάλει υποκείμενος στον φόρο, του ΦΠΑ που επιβάλλεται σε αγαθά ή υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για πράξεις που απαλλάσσονται. Ωστόσο, ο νομοθέτης επέλεξε να περιορίσει την εφαρμογή των εν λόγω κανόνων μόνο σε ορισμένες καταστάσεις ή πράξεις.

45. Συνεπώς, το γεγονός ότι οι απαλλασσόμενες πράξεις που συνήψε η TMD δεν γεννούν, κατά την οδηγία για τον ΦΠΑ, δικαίωμα εκπτώσεως, και ότι η κατάσταση αυτή μπορεί, υπό ορισμένες περιστάσεις, να οδηγήσει σε αύξηση του κόστους της υγειονομικής περιθάλψεως, δεν μπορεί να οδηγήσει σε ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως αντιβαίνουσα προς το γράμμα της. Το Δικαστήριο έχει ήδη απορρίψει παρόμοια επιχειρηματολογία με αυτή που προέβαλε στην παρούσα υπόθεση η TMD, ακριβώς για τον ίδιο λόγο, στην πρώτη απόφαση VDP Dental Laboratory [23]. Εν πάση περιπτώσει, η αντιμετώπιση οποιουδήποτε κενού στο σύστημα των απαλλαγών αναφορικά με προϊόντα και υπηρεσίες υγειονομικής περιθάλψεως άπτεται της αρμοδιότητας του νομοθέτη και όχι του Δικαστηρίου [24].

46. Στο σημείο αυτό, θα ήθελα επίσης να υπενθυμίσω ότι σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, εκτός από τις μικρής εκτάσεως παραδόσεις που είναι εντελώς αναγκαίες κατά τον χρόνο της παροχής της ιατρικής περιθάλψεως, η παράδοση των φαρμάκων και των άλλων αγαθών μπορεί να διαχωρισθεί υλικώς και οικονομικώς από την παροχή υπηρεσίας και ως εκ τούτου δεν μπορεί να απαλλαγεί από τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ [25].

47. Από τη νομολογία αυτή συνάγεται ότι, μολονότι ο πρωταρχικός σκοπός του νομοθέτη με κάποιες από τις εξαιρέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ ήταν όντως να μειώσει το κόστος της υγειονομικής περιθάλψεως, η εν λόγω μείωση των εξόδων δεν αφορούσε τα φάρμακα. Με άλλα λόγια, οι προβληματισμοί σχετικά με το κόστος των φαρμάκων δεν ελήφθησαν υπόψη από τον νομοθέτη κατά τη θέσπιση των διατάξεων του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

48. Στο πλαίσιο αυτό, είναι ίσως χρήσιμο να διευκρινιστεί ότι το πλάσμα αίματος σαφώς δεν αποτελεί φάρμακο, αλλά, όπως διευκρινίστηκε, μπορεί να αποτελεί συστατικό χρησιμοποιούμενο στην παρασκευή φαρμάκων. Ούτε το πλάσμα που προορίζεται για θεραπευτικούς σκοπούς ούτε αυτό που προορίζεται για βιομηχανική χρήση αναμειγνύεται με άλλη ουσία ή υπόκειται σε επεξεργασία κατά τρόπο που να αλλοιώνει τα βασικά χαρακτηριστικά του. Η μοναδική επεξεργασία που πραγματοποιείται προκειμένου να ληφθεί το προϊόν είναι εκείνη που απαιτείται για τον διαχωρισμό των διαφορετικών συστατικών του αίματος. Το επιχείρημα που προέβαλε η TMD φαίνεται να έχει την έννοια ότι οποιαδήποτε επεξεργασία του προϊόντος πριν από την παράδοσή του οδηγεί σε νέο ή διαφορετικό προϊόν. Το εν λόγω επιχείρημα, στην ακραία του έκφανση, μπορεί να οδηγήσει σε

22 — Βλ. επίσης προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, σημείο 96).

23 — Απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, σκέψεις 34 έως 36).

24 — Βλ., σχετικά, προτάσεις της γενικής εισαγγελέα E. Sharpston στην υπόθεση Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2013:618, σημείο 57).

25 — Βλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

παράλογα αποτελέσματα. Θα μπορούσε, για παράδειγμα, η απλή ψύξη ανθρώπινου γάλακτος για μελλοντική βρεφική τροφή να μεταβάλει τη φορολογική μεταχείριση του εν λόγω γάλακτος; Το γεγονός ότι μετά την αφαίρεση ενός οργάνου μπορεί να προστίθενται σε αυτό συντηρητικές ουσίες ώστε να καταστεί δυνατή η αποθήκευση και η μεταφορά του σημαίνει ότι η παράδοση του εν λόγω οργάνου υπόκειται σε ΦΠΑ;

49. Είναι σημαντικό ότι το ίδιο πλάσμα μπορεί, κατ' αρχήν, να χρησιμοποιηθεί τόσο για θεραπευτικούς σκοπούς όσο και για την παρασκευή φαρμάκων. Όπως αναγνωρίζει και η ίδια η TMD, μόνο η συσκευασία, η επισήμανση και η μεταφορά του πλάσματος (και οι έλεγχοι που πραγματοποιούνται κατά τη διαδικασία) μπορεί να διαφέρουν, βάσει της χρήσεως για την οποία αυτό προορίζεται. Ως εκ τούτου, το πλάσμα είναι από την αρχή και παραμένει, μέχρι τη χρήση του από τους διαφορετικούς χρήστες, το ίδιο και το αυτό προϊόν.

50. Στο πλαίσιο αυτό, φρονώ ότι η ερμηνεία του άρθρου 132, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ, υπό την έννοια ότι σε αυτή περιλαμβάνεται το πλάσμα αίματος, ανεξάρτητα από τη χρήση για την οποία προορίζεται, συνάδει περισσότερο με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, σύμφωνα με την οποία οι οικονομικοί φορείς που προβαίνουν στις ίδιες πράξεις δεν πρέπει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως στον τομέα της εισπράξεως του ΦΠΑ [26].

51. Επιπλέον, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, εφόσον το προϊόν παραμένει ουσιαστικά το ίδιο, δεν μπορεί να αποκλειστεί —θεωρητικά τουλάχιστον— ότι το πλάσμα που αρχικά προορίζεται να χρησιμοποιηθεί για θεραπευτικούς σκοπούς μπορεί στη συνέχεια να προοριστεί για βιομηχανική χρήση. Ούτως εχόντων των πραγμάτων, η Γερμανική Κυβέρνηση δικαίως υποστηρίζει ότι, εάν έπρεπε οι φορολογικές αρχές να μεταχειρίζονται τις παραδόσεις πλάσματος με διαφορετικό τρόπο, αναλόγως της χρήσεως για την οποία προορίζονται (κατά τη δήλωση των οικείων οικονομικών φορέων), η εφαρμογή των εν λόγω κανόνων θα καθίστατο ασαφής και δύσκολη ως προς τη διαχείρισή της.

52. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, φρονώ ότι η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να είναι ότι ο όρος «αίμα» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, της οδηγίας για τον ΦΠΑ περιλαμβάνει και το πλάσμα αίματος που προορίζεται για την παρασκευή φαρμάκων.

Γ — *Τρίτο ερώτημα*

53. Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως που προτείνεται να δοθεί στο δεύτερο ερώτημα, η απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα παρέλκει.

IV – **Πρόταση**

54. Συμπερασματικώς, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει τις ακόλουθες απαντήσεις στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Hessisches Finanzgericht:

— ο όρος «αίμα» κατά το άρθρο 132, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας περιλαμβάνει την παράδοση πλάσματος ανθρώπινου αίματος·

— ο όρος αυτός περιλαμβάνει επίσης το πλάσμα αίματος που προορίζεται για την παρασκευή φαρμάκων.

26 — Βλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).