JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NILS WAHL
2 päivänä kesäkuuta 2016 [1]

Asia C-412/15

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH
vastaan
Finanzamt Kassel II – Hofgeismar

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hessisches Finanzgericht (Hessenin verotuomioistuin, Saksa))

Arvonlisävero — Vähennykset — Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohta — ”Veri” — Veriplasman luovuttaminen lääkkeiden valmistukseen

1. Käsiteltävässä asiassa nousee esille pääasiallisesti seuraava kysymys: onko veriplasman luovutus lääkkeiden valmistukseen arvonlisäverosta vapautettu liiketoimi?

2. Unionin tuomioistuimen on tätä asiaa käsitellessään määriteltävä ensin arvonlisäverodirektiivin [2] 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettu ”veri” ja tarkasteltava sen jälkeen, onko tämän säännöksen yhteydessä syytä tehdä ero terapeuttisiin tarkoituksiin tarkoitetun plasman ja lääkkeiden valmistukseen tarkoitetun plasman välillä.

I **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

A *Unionin oikeus*

3. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksyttyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet;

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä;

d) ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset;

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347 s. 1).

e) hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset;

– –”

B *Kansallinen oikeus*

4. Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 §:n 1 momentin 1 kohtaan kuuluvista liiketoimista verosta vapautettuja ovat:

– –

1. b) : ”yhteisöluovutukset – –

– –

17. a) : ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset.”

5. UStG:n 15 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät verot:

1. toisen elinkeinonharjoittajan ensiksi mainitun elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista lain mukaan kannettava vero – –

(2) Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus ei koske veroa, joka maksetaan tavaroiden luovutuksista, maahantuonnista ja yhteisöhankinnoista sekä palveluiden suorituksista, joita elinkeinonharjoittaja käyttää seuraaviin liiketoimiin:

1. verosta vapautetut liiketoimet;

– –

(3) Edellä 2 momentissa tarkoitettua ostoihin sisältyvää veroa koskevan vähennysoikeuden estettä ei ole, jos liiketoimet

1. edellä 2 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa

   a) on vapautettu verosta 4 §:n 1–7 momentin – – nojalla.”

6. Liikevaihtoveron soveltamisohjeiden (Umsatzsteuer-Anwendungserlass, jäljempänä UStAE) 4.17.1 kohdassa todetaan seuraavaa:

”(1) Ihmisveri käsittää seuraavat tuotteet: säilötty tuoreveri, säilötty kokoveri, säilötty seerumi ja plasma, säilötty hepariiniveri ja säilötyt veren solupohjaiset komponentit.

(2) Vapautus ei koske ihmisveren plasmasekoituksista valmistettuja plasmavalmisteita. Niihin kuuluvat erityisesti: faktorivalmisteet, ihmisen albumiini, fibrinogeeni, immunoglobuliini.”

II **Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymykset**

7. TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH:lla (jäljempänä TMD) on verenluovutuskeskus. Se luovutti toimintansa yhteydessä veriplasmaa lääkkeiden valmistusta varten Sveitsiin sijoittautuneelle X AG:lle, joka nouti plasman TMD:ltä ja kuljetti sen muualla Euroopan unionin alueella oleviin tuotantolaitoksiinsa.

8. TMD merkitsi Finanzamt Kassel II – Hofgeismarille (jäljempänä Finanzamt) antamassaan vuoden 2008 arvonlisäveroilmoituksessaan vähennettäväksi näihin luovutuksiin sisältyvän arvonlisäveron. Finanzamt kuitenkin hylkäsi arvonlisäveron vähennyksen sillä perusteella, että veriplasman luovutukset unionin muulle alueelle on vapautettu verosta sekä UStG:n 4 §:n 1 momentin b kohdan mukaisina yhteisöluovutuksina että UStG:n 4 §:n 17 momentin a kohdassa tarkoitettuina veren luovutuksina. Finanzamt katsoi täten, että UStG:n 15 §:n 2 momentti oli ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisen esteenä.

9. TMD ei vaatinut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä vuosien 2009 ja 2010 veroilmoituksissaan, jotka Finanzamt hyväksyi.

10. TMD haki 7.12.2012 jälkitarkastusta koskevin varauksin annettujen vuosien 2008–2010 liikevaihtoveropäätösten muuttamista. Se haki plasman luovutukseen liittyvien arvonlisäveromäärien tunnustamista. Vaatimuksensa tueksi se vetosi siihen, ettei nyttemmin vähennettäviksi vaadittuja veriplasman yhteisöluovutuksiin sisältyviä arvonlisäveromääriä ole UStG:n 4 §:n 17 momentin a kohdan nojalla vapautettu verosta, koska on kyse lähdeplasman luovutuksesta lääkeyhtiöille fraktiointia ja myöhempää lääkkeiden valmistusta varten. Tästä seuraa, että verovapautus perustui tältä osin yksinomaan UStG:n 4 §:n 1 momentin b kohtaan ja ostoihin sisältyvän veron vähennys oli sen vuoksi myönnettävä.

11. Finanzamt hylkäsi muutosvaatimukset 7.5.2013 tekemällään päätöksellä. TMD nosti täten ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kanteen, jossa se vaati Finanzamtin velvoittamista muuttamaan verotuspäätöksiä.

12. TMD vetosi kanteensa tueksi siihen, ettei veriplasman luovutus lääkkeiden valmistukseen ole UStG:n 4 §:n 17 momentin a kohdassa tai arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettu veren luovutus. Finanzamt puolestaan kiistää TMD:n väitteet ja väittää, että sen suorittama oikeudellinen tulkinta vastaa myös UStAE:n 4.17.1 kohdan sanamuotoa.

13. Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohtaa tulkittava siten, että ihmisveren luovutus sisältää myös ihmisverestä peräisin olevan veriplasman luovutuksen?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, koskeeko tämä myös veriplasmaa, jota ei ole tarkoitettu suoraan terapeuttisiin tarkoituksiin vaan yksinomaan lääkkeiden valmistukseen?

3) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko vereksi luokittelun kannalta merkityksellinen yksinomaan veriplasman käyttötarkoitus vai myös veriplasman abstrakti käyttömahdollisuus?”

14. Kirjallisia huomautuksia ovat tässä oikeudenkäynnissä esittäneet TMD, Saksan ja Unkarin hallitukset sekä komissio. TMD, Saksan hallitus ja komissio ovat esittäneet myös suullisia huomautuksia 28.4.2016 pidetyssä istunnossa.

III **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

A Ensimmäinen kysymys

15. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, sisältääkö arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettu ilmaisu ”veri” ihmisverestä peräisin olevan veriplasman.

16. TMD katsoo, että kysymykseen olisi vastattava kieltävästi, kun Saksan ja Unkarin hallitukset sekä komissio taas ovat sitä mieltä, että siihen olisi vastattava myöntävästi.

17. Aivan aluksi palautan mieliin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädettyjen vapautusten tarkoituksena on helpottaa tiettyjen palvelujen saamista ja tiettyjen tavaroiden toimittamista välttämällä lisäkulut, jotka niiden arvonlisäverollisuudesta aiheutuisivat. Kyseiset vapautukset ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa. [3]

18. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädettyjä vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Vaatimus suppeasta tulkinnasta ei siksi merkitse sitä, että kyseisiä vapautuksia voitaisiin tulkita siten, että niillä ei olisi niillä tavoiteltuja vaikutuksia. [4]

19. Edellä mainitut seikat huomioon ottaen on olemassa useita syitä, joiden vuoksi olen samaa mieltä Saksan ja Unkarin hallitusten sekä komission arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohdasta esittämästä tulkinnasta.

20. Aluksi huomautan, ettei arvonlisäverodirektiivissä määritellä ”verta” eikä myöskään muita 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa lueteltuja tavaroita (”ihmiselimet” ja ”-maito”). Unionin tuomioistuimella ei ole tähän mennessä myöskään ollut vielä tilaisuutta antaa näitä käsitteitä koskevaa ohjeistusta. On kuitenkin selvää, että niille on annettava unionin arvonlisäverosäännöille ominainen itsenäinen ja yhdenmukainen tulkinta. [5]

21. Kun kyse on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdassa viitattujen tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, unionin tuomioistuin on todennut, että näillä vapautuksilla pyritään terveydenhoidon kustannusten alentamiseen ja siihen, että nämä hoidot saadaan paremmin ihmisten saataville. [6] Näiden verovapautuksen perimmäisenä tarkoituksena on välttää se, että tässä säännöksessä tarkoitetut tavarat tai palvelut olisivat huonommin ihmisten saatavilla sen vuoksi, että niiden kustannukset kasvaisivat, jos niistä olisi maksettava arvonlisäveroa. [7]

22. Uskon, että tämä sama huoli koskee jossain määrin myös vapautuksia, joista on säädetty arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa lueteltujen tavaroiden luovutusten osalta. Unionin lainsäätäjän tarkoituksena on siten ollut välttää terveyteen liittyvien eräiden sellaisten hoitojen kustannusten nousu, joihin liittyy ihmiskehon osien tai siitä peräisin olevien tuotteiden luovutus.

3 — Tuomio 26.2.2015, VDP Dental Laboratory ym. (C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, 43 ja 44 kohta).

4 — Ks. tuomio 12.3.2015, ”go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

5 — Ks. analogisesti tuomio 3.6.2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, 22 kohta).

6 — Ks. tuomio 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, 28 kohta).

7 — Ks. tältä osin tuomio 26.2.2015, VDP Dental Laboratory ym. (C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23. Tästä näkökulmasta käsin ”veri” ei voi olla sisältämättä komponenttejaan, kuten plasmaa.

24. Kuten Saksan hallitus ja komissio totesivat, tässä yhteydessä ei pidä jättää huomiotta sitä, että kokoveren luovutukset ovat nykyisin melko harvinaisia tapahtumia. Vieläpä terapeuttisia tarkoituksia varten toteutetut liiketoimet käsittävät useimmiten plasman kaltaisten veren komponenttien luovutuksen. Unionin lainsäätäjä, joka hyväksyi vuonna 2006 arvonlisäverodirektiivin uudelleenlaaditun version, ei ole voinut olla tietämätön tästä. TMD:n esittämä tulkinta, joka ei suinkaan ole suppea tulkinta tästä säännöksestä, johtaisi sen sijaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa veren luovutusten osalta säädetyn vapautuksen soveltamisalan erittäin merkittävään supistumiseen. Sen vuoksi tämä tulkinta olisi laajalti esteenä lainsäätäjän tavoitteen toteutumiselle.

25. Lisäksi on muitakin syitä, joiden vuoksi ilmaisun ”veri” tulkitseminen siten, ettei se käsitä veren komponentteja, johtaisi lainsäätäjän tavoitteen kanssa ristiriidassa oleviin seurauksiin. Ensiksikin sairaaloiden ja vastaavien veriplasmaa terapeuttisiin tarkoituksiin käyttävien laitosten kustannukset ilman muuta kasvaisivat. Toiseksi on niin, että vapautus koskisi kokoveren käyttöä mutta ei veren yhden tai useamman komponentin käyttöä. Kokoveren luovuttamisesta verensiirtoa tarvitsevalle potilaalle aiheutuvat kustannukset olisivat siten suhteellisesti matalammat kuin sellaisen verensiirron kustannukset, jossa käytetään ainoastaan veriplasmaa tai verihiutaleita. Tämä ei nähdäkseni voi olla lainsäätäjän tavoittelema lopputulos.

26. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lisäksi toteaa, tämän tulkinnan vahvistaa se, että neuvoa-antava arvonlisäverokomitea (jäljempänä arvonlisäverokomitea) päätyi 3.7.2013 pidetyssä 99. istunnossaan lähes yksimielisesti siihen, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan ”veren” luovutus käsittää kokoveren luovutuksen lisäksi myös ihmisveren yksittäisten komponenttien, kuten veriplasman tai verisolujen, luovutuksen. Vaikka arvonlisäverokomitean suuntaviivat ovat ainoastaan neuvoa-antavan komitean näkemyksiä ja vaikka ne eivät ole virallisia tulkintoja unionin oikeudesta ja siten sitovia, ne ovat kuitenkin hyödyllisiä tulkinnan apuvälineitä. [8]

27. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin edelleen huomauttaa, on silti totta, että myös muissa unionin säädöksissä direktiiviä 2009/132/EY [9] lukuun ottamatta ”veri” ja ”plasma” erotetaan toisistaan. En kuitenkaan katso, että tällä voisi olla vaikutusta esillä olevaan analyysiin: eri oikeudelliset välineet saattavat koskea eri asioita, ja niillä voidaan tavoitella eri päämääriä. [10] Kahteen tai useampaan oikeudelliseen välineeseen sisältyvällä samalla käsitteellä voi olla eri merkityksiä. Kuten komissio perustellusti huomauttaa, edes niissä oikeudellisissa välineissä, joihin TMD käsiteltävässä asiassa viittaa, kokoverta ja veriplasmaa ei kuitenkaan aseteta täysin erilaisen oikeudellisen sääntelyn piiriin.

28. Ensinnäkin direktiivin 2002/98/EY [11] 2 artiklan 1 kohdassa viitataan sekä vereen että veren komponentteihin sen selventämiseksi, että kyseisen direktiivin mukaisia laatu- ja turvallisuusstandardeja sovelletaan molempiin niistä. Lisäksi yhdistetyssä nimikkeistössä [12] ero ihmisveren ja veriplasman välillä on tehty vain tilastointitarkoituksia varten. Itse asiassa kaikki alanimikkeessä 3002 luetellut tavarat (ihmisveri ja plasma mukaan lukien) on vapautettu tulleista. [13]

8 — Ks. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, 46–51 kohta).

9 — Direktiivin 2006/112/EY 143 artiklan b ja c alakohdan soveltamisalasta vapautettaessa tietty tavaroiden lopullinen maahantuonti arvonlisäverosta 19.10.2009 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2009, L 292, s. 5). Ks. tämän direktiivin osalta jäljempänä tämän ratkaisuehdotuksen 36–38 kohta.

10 — Ks. tältä osin analogisesti tuomio 17.1.2013, komissio v. Espanja (C-360/11, EU:C:2013:17, 66 kohta).

11 — Laatu- ja turvallisuusvaatimusten asettamisesta ihmisveren ja veren komponenttien keräämistä, tutkimista, käsittelyä, säilytystä ja jakelua varten sekä direktiivin 2001/83/EY muuttamisesta 27.1.2003 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EUVL 2003, L 33, s. 30).

12 — Tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 liite I (EYVL 1987, L 256, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna.

13 — Tämä on sattumoisin toinen seikka, joka nähdäkseni puhuu sen puolesta, että ihmisverta ja veriplasmaa on kohdeltava yhtenäisesti myös arvonlisäverodirektiivissä.

29. Se seikka, että kokoveri ja veriplasma on nykyisin molemmat vapautettu tulleista, tukee edelleen näkemystä siitä, että molemmat on vapautettava myös arvonlisäverosta.

30. Näiden syiden perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että ilmaisu ”veri” sisältää ihmisverestä peräisin olevan veriplasman.

B Toinen kysymys

31. Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen ehdotettu vastaus, toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on myös aiheellista vastata. Hessisches Finanzgericht (Hessenin verotuomioistuin) tiedustelee toisella kysymyksellään, sisältääkö ”veri” myös veriplasman, jota ei ole tarkoitettu terapeuttisiin tarkoituksiin vaan yksinomaan lääkkeiden valmistukseen.

32. TMD katsoo jälleen, että kysymykseen olisi vastattava kieltävästi, kun Saksan ja Unkarin hallitukset sekä komissio taas ovat sitä mieltä, että siihen olisi vastattava myöntävästi.

33. Olen samaa mieltä viimeksi mainittujen ehdottamasta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohdan tulkinnasta tämänkin kysymyksen osalta.

34. Totean, että kun arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa halutaan rajata siinä luetellut vapautukset tietyntyyppisiin liiketoimiin – esimerkiksi tiettyjen subjektien [14] tai yksiköiden [15] tekemiin luovutuksiin tietyille vastaanottajille [16] tiettyjä tarkoituksia varten [17] tai tietyin edellytyksin [18] –, se todetaan nimenomaisesti. Verovapautuksen soveltamisalaan kuuluvia liiketoimia kuvaillaan sitä vastoin kyseisen säännöksen d alakohdassa laajoin sanankäänteinn, eikä niitä ole mitenkään täsmennetty tai rajattu. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa todetaan yksiselitteisesti, että niiden liiketoimien joukkoon, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava verosta, kuuluvat ”ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset”.

35. Tämä näyttää viittaavan siihen, että veren (tai sen komponenttien) luovutukset on vapautettava arvonlisäverosta veren lopullisesta käyttötavasta tai luovutuksen tarkoituksesta riippumatta. Jos lainsäätäjän tarkoitus olisi ollut toinen, se olisi oletettavasti laatinut täsmällisemmän ja yksityiskohtaisemman säännöksen [19], kuten se on tehnytkin kaikkien muiden arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan mukaisten vapautusten kohdalla.

36. TMD väittää kuitenkin, että direktiivin 2009/132 37–39 artiklasta tehtävän käänteisen päätelmän perusteella voidaan todeta, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohtaa sovellettaessa on tehtävä ero terapeuttisen plasman ja teollisen plasman välillä. Direktiivin 2009/132 37–39 artiklan mukaan ihmisalkuperää olevien terapeuttisten aineiden (joihin kuuluvat ihmisveri ja sen johdannaiset) maahantuonti on vapautettava arvonlisäverosta. TMD:n mukaan ei olisi mitään syytä mainita ihmisverta ja erityisesti sen johdannaisia nimenomaisesti, jos kyseiset tavarat olisi jo arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohdan nojalla vapautettu verosta.

14 — Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan e, f ja j alakohta.

15 — Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan a, b, g, h, i, k, l, m, n, o, p ja q alakohta.

16 — Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f, l, m ja p alakohta.

17 — Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f ja k alakohta.

18 — Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f, l ja o alakohta.

19 — Ks. analogisesti tuomio 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, 29 kohta).

37. Nämä perustelut eivät vakuuta minua. Ensiksikin on huomautettava, että direktiivi 2009/132 on kodifioitu ja uudelleenlaadittu versio aiemmasta direktiivistä (direktiivi 83/181/ETY [20]), jota aikanaan on muutettu useaan kertaan. [21] Nimenomainen viittaus vereen ja sen johdannaisiin selittyy sillä, että verestä ja veren komponenteista perittiin erilaisia tulleja silloin, kun direktiivi 83/181 annettiin. Kyse ei ole mistään pienestä yksityiskohdasta: eräs silloisen direktiivin 83/181 ja nykyisen direktiivin 2009/132 keskeisimmistä tavoitteista on juuri saada aikaan mahdollisimman suuri yhdenmukaisuus tullijärjestelmän ja arvonlisäverojärjestelmän välillä. Tässä yhteydessä on muistettava, että direktiivissä 2009/132 kyse on yksinomaan tuontia unioniin koskevista vapautuksista, kun taas arvonlisäverodirektiivin 132 artikla on eräs vapautuksia koskevista yleissäännöksistä, ja se koskee siksi myös yhteisön sisäisiä liiketoimia sekä maahantuontia.

38. Direktiivin 2009/132 37–39 artiklalla ei toiseksi voi missään tapauksessa olla mitään merkitystä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan tulkinnassa. Direktiivin 2009/132 37 artiklan 1 kohdassa todetaan nimenomaisesti, että sitä sovelletaan ”rajoittamatta direktiivin 2006/112/EY 143 artiklan a alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamista”. Viimeksi mainitussa säännöksessä puolestaan todetaan, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta ”sellaisten tavaroiden lopullinen maahantuonti, joiden osalta verovelvollisten suorittama luovutus olisi kaikissa tapauksissa jäsenvaltion alueella vapautettu verosta”. Tämä kattaa selvästi veren luovutuksen kaltaiset liiketoimet, jotka on vapautettu verosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan nojalla. Erittäin yksinkertaisesti sanottuna arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohtaa ei voida siksi tulkita direktiivin 2009/132 37–39 artiklan valossa siitä puhumattakaan, että tätä säännöstä olisi katsottava muutetun viimeksi mainituilla säännöksillä. Koska näiden kahden oikeudellisen välineen soveltamisalat ja tavoitteet ovat erilaiset, ei ole vain mahdollista vaan myös loogista, että niiden säännökset ovat joltain osin päällekkäiset.

39. TMD väittää myös, että jos arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohtaa tulkittaisiin siten, että se käsittää myös lääkkeiden valmistukseen tarkoitetun veriplasman luovutukset, näiden lääkkeiden loppukustannukset väistämättä nousisivat. Tämä olisi vastoin kyseisten säännösten tavoitetta, joka on terveydenhuollon kustannusten alentaminen.

40. Minun on myönnettävä, että tällä väitteellä on tiettyä painoarvoa. Nähdäkseni on selvää, että joissakin tapauksissa kyseessä olevien vapautusten – kuten tässä oikeudenkäynnissä huomautuksia esittäneet muut asianosaiset ovat niitä tulkinneet – *välillisenä* vaikutuksena on se, että veren tai sen komponenttien pohjalta valmistettujen lääkkeiden kustannukset nousevat. Syynä on se, että TMD:n kaltainen yritys ei voi vähentää liiketoimintaansa varten ostamistaan tuotteista tai palveluista maksamaansa arvonlisäveroa siitä arvonlisäverosta, joka sen näkemyksen mukaan olisi perittävä sen lääkeyhtiöille luovuttamasta plasmasta. Koska yritykselle aiheutuvat sisäiset kulut ovat korkeammat sen vuoksi, että se ei voi tehdä verovähennyksiä, kyseinen yritys voi joutua myymään plasmaa korkeampaan hintaan, mikä puolestaan saattaa vaikuttaa plasmasta valmistettujen lääkkeiden loppuhintaan. Jos muut tekijät pysyvät samoina, plasman vapauttaminen arvonlisäverosta todennäköisesti nostaa näiden tuotteiden hintaa.

41. On kuitenkin epäselvää, voiko tällainen lääkkeiden, joiden komponenttina veriplasmaa käytetään, hinnannousu olla merkittävä. Hintaan vaikuttavat näet viime kädessä useat seikat, joista tuotteen komponenttien hinta on ainoastaan yksi. Myös markkinoiden erityispiirteet, kuten kilpailevien tuotteiden olemassaolo (tai puuttuminen), kysynnän ja tarjonnan perustavanlaatuinen laki sekä lääkkeiden hinnoittelua koskevasta lainsäädännöstä (joka monessa jäsenvaltiossa on voimassa) mahdollisesti johtuvat rajoitukset vaikuttavat tähän hintaan.

20 — Direktiivin 77/388/ETY 14 artiklan 1 kohdan d alakohdan soveltamisalasta vapautettaessa tietty tavaroiden lopullinen maahantuonti arvonlisäverosta 28.3.1983 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1983, L 105, s. 38).

21 — Ks. erityisesti direktiivin 2009/132 johdanto-osan ensimmäinen perustelukappale.

42. Ratkaisevaa tässä yhteydessä on se, että kaikkien veriplasman toimittajien (ja vuorostaan kaikki lääkkeiden, joiden komponenteiksi veriplasmaa tarvitaan, valmistajien) tulisi voida kilpailla tasavertaisesti. Tilanne on selvästi tämä asiassa annettavan tuomion johdosta, sillä tulkinta, jonka unionin tuomioistuin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetusta ”veren” ilmaisusta käsiteltävässä asiassa antaa, sitoo kaikkien jäsenvaltioiden veroviranomaisia.

43. Kuten Saksan hallitus korosti, se seikka, että tiettyjen tuotteiden tai palvelujen kustannuksia alennetaan vapauttamalla niiden luovutukset arvonlisäverosta, voi lisätä verovelvollisen toimintakuluja, vaikuttaisi joka tapauksessa olevan erottamaton osa lainsäätäjän laatimaa arvonlisäverojärjestelmää. [22] On väistämätöntä, että verovelvollisten kannalta arvonlisäverosta vapautettuihin tuotteisiin tai palveluihin liittyvien liiketoimien toteuttaminen voi olla vähemmän edullista arvonlisäverojärjestelmän toimintatavan vuoksi.

44. Lainsäätäjä oli siten tietoinen sellaisten yritysten erityistilanteesta, jotka joutuvat toteuttamaan sekä veronalaisia että verosta vapautettuja liiketoimia, ja se laati tätä varten erityissäännöt. Erityisesti arvonlisäverodirektiivin 169 artiklassa säädetään mahdollisuudesta vähentää tietyissä tapauksissa arvonlisäverosta, jonka verovelvollinen on velvollinen maksamaan, arvonlisävero, joka on peritty verosta vapautettuihin liiketoimiin käytettävistä tavaroista tai palveluista. Lainsäätäjä päätti kuitenkin rajoittaa näiden säännösten soveltamisalan ainoastaan tiettyihin tilanteisiin tai liiketoimiin.

45. Se, että TMD:n verosta vapautetut liiketoimet eivät arvonlisäverodirektiivin mukaan anna oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen, ja se, että tämä tilanne voi tietyissä olosuhteissa johtaa terveydenhoidon kustannusten nousuun, ei voi kuitenkaan johtaa siihen, että kyseistä säännöstä tulkittaisiin sen sanamuodon kanssa ristiriidassa olevalla tavalla. Unionin tuomioistuin on itse asiassa ensimmäisessä tuomiossa VDP Dental Laboratory [23] jo hylännyt TMD:n käsiteltävässä asiassa esittämän väitteen kanssa samankaltaisen väitteen juuri tästä samasta syytä. Terveydenhuollon tuotteisiin ja palveluihin liittyvässä verovapautusjärjestelmässä olevan minkä tahansa aukon paikkaaminen ei loppujen lopuksi kuulu unionin tuomioistuimelle vaan lainsäätäjälle. [24]

46. Palautan tässä vaiheessa mieliin unionin tuomioistuimen katsoneen vakiintuneesti, että lukuun ottamatta vähäisiä tavarantoimituksia, jotka ovat aivan välttämättömiä annettaessa lääketieteellistä hoitoa, lääkkeiden ja muiden tavaroiden toimittaminen on aineellisesti ja taloudellisesti erotettavissa palvelujen tarjoamisesta eikä sitä siis voida vapauttaa verosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan nojalla. [25]

47. Tämä oikeuskäytäntö merkitsee sitä, että vaikka lainsäätäjän eräillä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädetyillä vapautuksilla tavoittelema perimmäinen tavoite oli todellakin alentaa terveydenhoidon kustannuksia, kyseinen kustannusten alentaminen ei koskenut lääkkeitä. Lainsäätäjä ei toisin sanoen ottanut huomioon lääkkeiden kustannuksiin liittyviä näkökohtia, kun se antoi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan säännökset.

48. Tässä yhteydessä saattaa olla paikallaan huomauttaa, ettei veriplasma ole selvästikään lääke vaan – kuten edellä selitettiin – sitä voidaan käyttää komponenttina lääkkeiden valmistuksessa. Terapeuttisiin tarkoituksiin tarkoitettua veriplasmaa tai teolliseen käyttöön tarkoitettua veriplasmaa ei kumpaakaan ole sekoitettu minkään muun aineen kanssa, eikä niitä ole jalostettu niiden olennaisia ominaispiirteitä muuttavalla tavalla. Ainoa tuotteen valmistuksessa käytetty prosessi on se, joka on tarpeen veren eri komponenttien erottamiseksi toisistaan. TMD:n esittämä väite näyttäisi merkitsevän sitä, että mikä tahansa tuotteen luovuttamista edeltävä tuotteen prosessointi johtaisi uuteen tai erilaiseen tuotteeseen. Tämä väite voi johtaa kohtuuttomaan lopputulokseen, jos se viedään loogisiin rajoihinsa saakka.

22 — Ks. myös julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, 96 kohta).

23 — Tuomio 14.12.2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, 34–36 kohta).

24 — Ks. tältä osin julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotus Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2013:618, 57 kohta).

25 — Ks. tuomio 13.3.2014, Klinikum Dortmund, C-366/12 (EU:C:2014:143, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Muuttaisiko esimerkiksi pelkkä ihmismaidon pakastaminen pikkulapsen tulevaa ruokintaa varten kyseisen maidon verotuskohtelun? Merkitsisikö se, että ihmiselin asetetaan irrottamisen jälkeen varastointia ja kuljetusta varten säilöntäainetta sisältävään liuokseen, sitä, että kyseisen elimen luovutuksesta olisi maksettava arvonlisäveroa?

49. On tärkeää huomata, että samaa veriplasmaa voidaan käyttää lähtökohtaisesti sekä terapeuttisiin tarkoituksiin että lääkkeiden valmistukseen. Kuten TMD itsekin tunnustaa, ainoastaan plasman pakkaukset, pakkausmerkinnät ja kuljetukset (sekä valvonta prosessin aikana) voivat erota toisistaan käyttötarkoituksen perusteella. Plasma on täten yksi ja sama tuote alusta alkaen siihen saakka, kunnes eri käyttäjät käyttävät sitä.

50. Katson tätä taustaa vasten, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan tulkitseminen siten, että se sisältää veriplasman sen käyttötarkoituksesta riippumatta, on myös paremmin yhteensopiva verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, jonka mukaan samanlaisia liiketoimia suorittavia talouden toimijoita ei saada kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavalla.[26]

51. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin lisäksi huomauttaa, on niin, että koska tuotteet ovat olennaisesti samoja, ainakaan teoriassa ei voida sulkea pois sitä, että terapeuttisiin tarkoituksin alun perin käytettäväksi tarkoitettua plasmaa voidaan myöhemmin käyttää teollisiin tarkoituksiin. Jos asia on näin, Saksan hallitus on aivan oikeassa väittäessään, että jos veroviranomaisia vaadittaisiin kohtelemaan plasman luovutuksia eri tavoin niiden käyttötarkoituksen perusteella (sellaisena kuin asianomaiset talouden toimijat sen ilmoittavat), näiden sääntöjen soveltamisesta tulee epävarmaa ja niiden hallitseminen on vaikeaa.

52. Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on nähdäkseni vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan mukainen ilmaisu ”veri” sisältää myös veriplasman, joka on tarkoitettu käytettäväksi lääkkeiden valmistukseen.

C Kolmas kysymys

53. Toiseen kysymykseen ehdotetun vastauksen perusteella kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

IV **Ratkaisuehdotus**

54. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hessisches Finanzgerichtin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

— Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukainen ilmaisu ”veri” sisältää ihmisverestä peräisin olevan veriplasman luovutuksen;

— kyseinen ilmaisu sisältää myös veriplasman, joka on tarkoitettu käytettäväksi lääkkeiden valmistukseen.

26 — Ks. tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).