CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
N. WAHL
van 2 juni 2016 [1]

Zaak C-412/15

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

[verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door het Hessische Finanzgericht (financiële rechtbank, Hesse, Duitsland)]

„Belasting over de toegevoegde waarde — Aftrek — Artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn — ‚Bloed' — Levering van bloedplasma voor de productie van geneesmiddelen"

1. In deze procedure is in essentie de volgende vraag aan de orde: is de levering van bloedplasma ten behoeve van de productie van geneesmiddelen een handeling die is vrijgesteld van btw?

2. Om voor deze kwestie een oplossing te vinden, zal het Hof om te beginnen „bloed" in de zin van artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn [2] moeten definiëren, en vervolgens moeten onderzoeken of voor de toepassing van die bepaling een onderscheid moet worden gemaakt tussen bloedplasma bestemd voor therapeutische doeleinden en bloedplasma bestemd voor de productie van geneesmiddelen.

I – Juridisch kader

A – *Unierecht*

3. Artikel 132 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

b) ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;

c) medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

d) de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk;

e) de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici;

[...]”

B – *Nationaal recht*

4. § 4 van het Umsatzsteuergesetz (wet inzake de omzetbelasting; hierna: „UStG”) bepaalt:

„Van de handelingen bedoeld in § 1, lid 1, punt 1, worden vrijgesteld van belasting:

[...]

1. b) de intracommunautaire levering van goederen

[...]

17. a) de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk.”

5. § 15 van het UStG luidt:

„(1) De ondernemer kan de volgende bedragen aan voorbelasting aftrekken:

1. de wettelijk verschuldigde belasting ter zake van goederen en diensten die ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht door een andere ondernemer. [...]

(2) De ondernemer kan niet als voorbelasting aftrekken de belasting die hij heeft voldaan over de levering, de invoer of de intracommunautaire verwerving van goederen of dienstverrichtingen die hij voor de volgende handelingen gebruikt:

1. vrijgestelde handelingen;

[...]

(3) De uitsluiting van de aftrek van voorbelasting krachtens lid 2 is niet van toepassing indien de handelingen:

1. in de gevallen bedoeld in lid 2, eerste zin, punt 1),

   a) zijn vrijgesteld krachtens van § 4, punten 1) tot en met 7). [...]”

6. Afdeling 4.17.1 van de Umsatzsteuer-Anwendungserlass (beleidsregels inzake de toepassing van de btw; hierna: „UStAE”) luidt:

„(1) De volgende producten worden aangemerkt als menselijk bloed: vers bloed, volledig bloed, serum en plasma, heparinebloed en cellulaire bloedbestanddelen.

(2) Onder de vrijstelling vallen niet preparaten die zijn verkregen uit mengsels van menselijk plasma. Hiertoe behoren met name: factor-preparaten, humaan albumine, fibrinogeen, immunoglobuline.”

II – Feiten, procedure en prejudiciële vragen

7. TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (hierna: „TMD") bedrijft een bloedbank. In het kader van haar werkzaamheden heeft zij aan X AG, een in Zwitserland gevestigde onderneming, bloedplasma geleverd ten behoeve van de vervaardiging van geneesmiddelen. X AG heeft het plasma bij TMD afgehaald en het naar haar productielocaties elders in de Europese Unie vervoerd.

8. In haar bij het Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (hierna: „Finanzamt") ingediende btw-aangifte over 2008 heeft TMD de met deze leveringen samenhangende voorbelasting afgetrokken. Verweerder heeft de aftrek van voorbelasting echter geweigerd op grond dat de levering van het bloedplasma naar andere lidstaten van de Unie zowel krachtens § 4, punt 1, onder b), UStG als intracommunautaire levering, als krachtens § 4, punt 17, onder a), UStG als levering van bloed, is vrijgesteld van belasting. Het Finanzamt is bijgevolg tot het oordeel gekomen dat § 15, lid 2, UStG aan aftrek van voorbelasting in de weg staat.

9. In haar aangiften over 2009 en 2010, die het Finanzamt heeft aanvaard, heeft TMD geen voorbelasting afgetrokken.

10. Op 7 december 2012 heeft TMD verzocht om wijziging van de btw-aanslagen over de jaren 2008 tot en met 2010, die waren vastgesteld met de mogelijkheid van herziening. Zij wenste erkenning van de met de levering van het bloedplasma samenhangende voorbelasting. Hiertoe heeft zij betoogd dat de met de opgevoerde bedragen aan voorbelasting samenhangende intracommunautaire leveringen niet zijn vrijgesteld krachtens § 4, punt 17, onder a), UStG, aangezien het om levering van sourceplasma aan farmaceutische bedrijven gaat, die het na fractionering verwerken tot geneesmiddelen. Dat betekent dat de belastingvrijstelling in zoverre uitsluitend op § 4, punt 1, onder b), UStG berust en de aftrek derhalve zou moeten worden toegestaan.

11. Bij beschikking van 7 mei 2013 heeft het Finanzamt de verzoeken om wijziging afgewezen. TMD heeft derhalve beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, teneinde het Finanzamt te laten verplichten de btw-aanslagen te wijzigen.

12. Verzoekster heeft haar beroep gebaseerd op het betoog dat de levering van bloedplasma ten behoeve van de vervaardiging van geneesmiddelen geen levering van bloed is als bedoeld in § 4, punt 17, onder a), UStG of artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn. Het Finanzamt bestrijdt het betoog van TMD en voert aan dat zijn uitlegging ook met de tekst van afdeling 4.17.1 van de UStAE strookt.

13. In deze omstandigheden heeft de verwijzende rechter besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Moet artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd, dat de levering van menselijk bloed ook de levering van uit menselijk bloed gewonnen plasma omvat?

2) Bij bevestigende beantwoording van de eerste vraag: geldt dit ook voor plasma dat niet rechtstreeks voor therapeutische doeleinden maar uitsluitend voor de vervaardiging van geneesmiddelen bestemd is?

3) Bij ontkennende beantwoording van de eerste vraag: komt het voor de kwalificatie als bloed slechts aan op het doel waarvoor het plasma is bestemd of ook op de theoretische gebruiksmogelijkheden?"

14. In deze procedure zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door TMD, de Duitse en de Hongaarse regering en de Commissie. TMD, de Duitse regering en de Commissie hebben voorts mondelinge opmerkingen gemaakt ter terechtzitting van 28 april 2016.

III – Beoordeling van de gestelde vragen

A – *Vraag 1*

15. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het woord „bloed" in artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn mede uit menselijk bloed verkregen bloedplasma omvat.

16. TMD stelt zich op het standpunt dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord, terwijl de Duitse en de Hongaarse regering en de Commissie van mening zijn dat op die vraag een bevestigend antwoord moet volgen.

17. Reeds nu wil ik erop wijzen dat met de vrijstellingen als bedoeld in artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn volgens vaste rechtspraak wordt beoogd de toegang tot bepaalde diensten en de levering van bepaalde goederen te vergemakkelijken doordat de hogere kosten die in geval van btw-heffing zouden ontstaan, worden vermeden. Voormelde vrijstellingen zijn autonome begrippen van Unierecht, die tot doel hebben verschillen in de toepassing van het btw-stelsel tussen de lidstaten te voorkomen. [3]

18. De bewoordingen waarin de in artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, moeten strikt worden uitgelegd aangezien zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. De uitlegging van die bewoordingen moet echter in overeenstemming zijn met de door deze vrijstellingen nagestreefde doeleinden en dient te stroken met de eisen van het beginsel van fiscale neutraliteit dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dan ook niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van dat artikel 132 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd dat zij geen effect meer sorteren. [4]

19. Bezien tegen deze achtergrond zijn er verschillende redenen waarom ik het eens ben met de uitlegging van artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn die de Duitse en de Hongaarse regering en de Commissie voorstellen.

20. Om te beginnen merk ik op dat de btw-richtlijn geen definitie bevat van „bloed" of van de overige in artikel 132, lid 1, onder d), genoemde producten („menselijke organen" en „moedermelk"). Het Hof heeft tot nog toe ook geen gelegenheid gehad ter zake richtsnoeren te geven. Desondanks is duidelijk dat deze begrippen autonoom en uniform overeenkomstig het Unierecht inzake btw moeten worden gedefinieerd. [5]

3 — Arrest van 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory e.a. (C-144/13, C-154/13 en C-160/13, EU:C:2015:116, punten 43 en 44).

4 — Zie arrest van 12 maart 2015, „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

5 — Zie naar analogie arrest van 3 juni 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, punt 22).

21. Wat betreft de levering van producten en diensten als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder b) en c), van de btw-richtlijn heeft het Hof geoordeeld dat de daarin neergelegde vrijstellingen tot doel hebben de kosten van medische verzorging te verlagen en deze verzorging beter toegankelijk te maken voor particulieren.[6] Het uiteindelijke doel van deze vrijstellingen is dan ook te vermijden dat de verstrekking van producten die samenhangen met de gezondheid ontoegankelijk wordt wegens de hogere kosten doordat de verstrekking ervan aan btw wordt onderworpen.[7]

22. Naar mijn opvatting zijn de vrijstellingen voor de levering van de producten in artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn tot op zekere hoogte ingegeven door dezelfde zorg. De bedoeling van de Unie-wetgever was dus om een stijging van de kosten van bepaalde geneeskundige behandelingen te vermijden waarbij gebruik wordt gemaakt van delen van het menselijk lichaam of van daarvan afkomstige producten.

23. Aldus beschouwd kan het niet anders zijn dan dat „bloed" mede de bestanddelen ervan, zoals bloedplasma, omvat.

24. In dit verband mag niet over het hoofd worden gezien dat – zoals de Duitse regering en de Commissie opmerken – levering van volledig bloed tegenwoordig vrij zeldzaam is. Zelfs handelingen die voor therapeutische doeleinden worden verricht, hebben meestal betrekking op de levering van bestanddelen van bloed, zoals plasma. De Uniewetgever kan bij de vaststelling van de herschikking van de btw-richtlijn in 2006 met dat feit niet onbekend zijn geweest. De door TMD bepleite uitlegging zou allerminst een enge uitlegging van de bepaling zijn, maar veeleer tot gevolg hebben dat de werkingssfeer van de vrijstelling voor de levering van bloed als vervat in artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn, aanzienlijk zou worden beperkt. Die uitlegging zou de door de wetgever nagestreefde doelstelling dus grotendeels dwarsbomen.

25. Verder zou een uitlegging van het begrip „bloed" die de bestanddelen daarvan uitsluit ook op andere gronden gevolgen met zich brengen die haaks staan op de door de wetgever nagestreefde doelstelling. Ten eerste is duidelijk dat de kosten van ziekenhuizen en inrichtingen van dezelfde aard die bloedplasma voor therapeutische doeleinden gebruiken, zouden stijgen. Ten tweede zou het gebruik van een of meer van de bestanddelen van bloed niet zijn vrijgesteld, maar het gebruik van volledig bloed wel. Naar verhouding zouden de kosten ingeval volledig bloed wordt geleverd aan een patiënt die een bloedtransfusie nodig heeft, dus lager zijn dan voor een transfusie waarvoor alleen plasma of bloedplaatjes worden gebruikt. Naar mijn opvatting kan de wetgever dit resultaat niet hebben beoogd.

26. Zoals de verwijzende rechter opmerkt, vindt deze uitlegging voorts steun in het feit dat het raadgevend comité voor de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-comité") in zijn 99e vergadering van 3 juli 2013 nagenoeg unaniem het standpunt heeft ingenomen dat de levering van „bloed" in de zin van artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn naast de levering van volledig bloed ook de levering van afzonderlijke bestanddelen van het bloed omvat, zoals plasma of bloedcellen van menselijke oorsprong. Hoewel de richtsnoeren van het btw-comité slechts de opvattingen weerspiegelen van een raadgevend comité en niet een officiële uitlegging van het Unierecht inhouden, en dus niet bindend zijn, vormen zij niettemin een nuttig hulpmiddel bij de uitlegging.[8]

6 — Zie arrest van 13 maart 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punt 28).

7 — Zie in die zin arrest van 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory e.a. (C-144/13, C-154/13 en C-160/13, EU:C:2015:116, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

8 — Zie conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punten 46-51).

27. Wel is juist dat – zoals de verwijzende rechter ook opmerkt – naast richtlijn 2009/132/EG [9] ook andere juridische instrumenten van de Unie een onderscheid maken tussen „bloed" en „plasma". Ik zie echter niet in hoe dat voor de voorliggende analyse van belang is: verschillende juridische instrumenten kunnen op verschillende kwesties betrekking hebben en verschillende doelstellingen nastreven. [10] Een en hetzelfde woord dat in twee of meer juridische instrumenten voorkomt, kan verschillende betekenissen hebben. Hoe dan ook worden zelfs in de in dit geval door TMD genoemde juridische instrumenten voor volledig bloed en bloedplasma geen werkelijk verschillende wettelijke regelingen vastgesteld, zoals de Commissie terecht opmerkt.

28. Om te beginnen verwijst artikel 2, lid 1, van richtlijn 2002/98/EG [11] naar bloed en bloedbestanddelen om duidelijk te maken dat de kwaliteits- en veiligheidsnormen in die richtlijn op beide van toepassing zijn. Verder dient het onderscheid tussen menselijk bloed en bloedplasma in de gecombineerde nomenclatuur [12] enkel statistieke doeleinden. Daarbij zijn alle in onderverdeling 3002 genoemde producten (waaronder zowel menselijk bloed als plasma) vrijgesteld van douanerechten. [13]

29. Het feit dat volledig bloed en bloedplasma thans beide zijn vrijgesteld van douanerechten, is een aanvullend argument voor de opvatting dat beide producten ook van btw moeten zijn vrijgesteld.

30. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de eerste vraag aldus te beantwoorden dat het woord „bloed" bij een juiste uitlegging van artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn mede uit menselijk bloed verkregen bloedplasma omvat.

B – *Vraag 2*

31. In het licht van het voorgestelde antwoord op de eerste vraag, is het nodig om ook de tweede vraag te beantwoorden. Met zijn tweede vraag wenst het Hessische Finanzgericht (financiële rechtbank, Hesse) te vernemen of „bloed" mede bloed omvat dat niet is bestemd voor therapeutische doeleinden maar enkel voor de productie van geneesmiddelen.

32. Ook hier stelt TMD zich op het standpunt dat de vraag ontkennend moet worden beantwoord, terwijl de Duitse en de Hongaarse regering en de Commissie van mening zijn dat op de vraag een bevestigend antwoord moet volgen.

33. Ook op dit punt ben ik het eens met de door laatstgenoemden voorgestelde uitlegging van artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn.

9 — Richtlijn van 19 oktober 2009 houdende bepaling van de werkingssfeer van artikel 143, onder b) en c), van richtlijn 2006/112/EG met betrekking tot de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen (PB 2009, L 292, blz. 5). Zie over deze richtlijn de punten 36-38 van deze conclusie.

10 — Zie in deze zin en naar analogie arrest van 17 januari 2013, Commissie/Spanje (C-360/11, EU:C:2013:17, punt 66).

11 — Richtlijn van het Europees Parlement en de Raad van 27 januari 2003 tot vaststelling van kwaliteits- en veiligheidsnormen voor het inzamelen, testen, bewerken, opslaan en distribueren van bloed en bloedbestanddelen van menselijke oorsprong en tot wijziging van richtlijn 2001/83/EG van de Raad (PB 2003, L 33, blz. 30).

12 — Bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1987, L 256, blz. 1), zoals gewijzigd.

13 — Dit is overigens een ander aspect dat er naar mijn opvatting voor pleit om menselijk bloed en bloedplasma ook voor de toepassing van de btw-richtlijn gelijk te behandelen.

34. Ik merk op dat waar in artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn wordt beoogd de daarin vervatte vrijstellingen tot bepaalde categorieën handelingen te beperken – bijvoorbeeld het verrichten van diensten door bepaalde personen [14] of entiteiten [15], ten behoeve van bepaalde ontvangers [16], met het oog op bepaalde doeleinden [17] of onder bepaalde voorwaarden [18] – dit uitdrukkelijk wordt vermeld. Omgekeerd worden in punt d) van die bepaling de vrijgestelde handelingen in ruime bewoordingen omschreven, zonder verdere specificaties of beperkingen. In artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn is ondubbelzinnig bepaald dat tot de handelingen waarvoor de lidstaten vrijstelling dienen te verlenen, „de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk" behoort.

35. Dat lijkt te impliceren dat de levering van bloed (of de bestanddelen ervan) dient te worden vrijgesteld van btw ongeacht het uiteindelijke gebruik van het bloed of het doel van de levering. Had de wetgever iets anders beoogd, dan had hij naar mag worden aangenomen de bepaling duidelijker en gedetailleerder geformuleerd [19], zoals is gebeurd voor alle andere vrijstellingen waarin artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn voorziet.

36. TMD betoogt evenwel dat uit de artikelen 37 tot en met 39 van richtlijn 2009/132 a contrario kan worden afgeleid dat er voor de toepassing van artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn een onderscheid moet worden gemaakt tussen therapeutisch bloedplasma en industrieel bloedplasma. Volgens die bepalingen wordt vrijstelling van btw verleend voor therapeutische stoffen van menselijke oorsprong (waartoe ook menselijk bloed en derivaten daarvan behoren). Naar de opvatting van TMD zou er geen reden zijn om menselijk bloed en met name derivaten daarvan uitdrukkelijk te vermelden indien die producten reeds waren vrijgesteld op grond van artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn.

37. Dit betoog kan mij niet overtuigen. Ten eerste moet erop worden gewezen dat richtlijn 2009/132 een codificatie en herschikking is van een eerdere richtlijn (richtlijn 83/181/EEG [20]) die reeds herhaaldelijk was gewijzigd. [21] De uitdrukkelijke verwijzing naar bloed en de derivaten daarvan kan worden verklaard door het feit dat voor bloed en bloedbestanddelen ten tijde van de vaststelling van richtlijn 83/181 verschillende douanerechten golden. Dit is geen onbeduidend detail: een van de centrale doelstellingen van, toen, richtlijn 83/181 en, nu, richtlijn 2009/132 is juist om de douaneregeling en de regeling die van toepassing is op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde zo nauw mogelijk bij elkaar te laten aansluiten. In dit verband moet worden bedacht dat richtlijn 2009/132 uitsluitend betrekking heeft op vrijstellingen voor invoer in de Unie, terwijl artikel 132 van de btw-richtlijn tot de algemene vrijstellingsbepalingen behoort en dus ook betrekking heeft op intracommunautaire handelingen alsmede op invoer.

38. Ten tweede kunnen de artikelen 37 tot en met 39 van richtlijn 2009/132 hoe dan ook geen invloed hebben op de uitlegging van artikel 132 van de btw-richtlijn. Artikel 37, lid 1, van richtlijn 2009/132 bepaalt uitdrukkelijk dat het van toepassing is „[o]nverminderd de vrijstelling als bedoeld in artikel 143, onder a), van richtlijn 2006/112/EG". Laatstgenoemde bepaling schrijft op haar beurt voor dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor handelingen bestaande in „de definitieve invoer van goederen waarvan de levering door belastingplichtigen in ieder geval op hun respectieve grondgebied is vrijgesteld". Duidelijk is dat daaronder ook handelingen vallen die zijn vrijgesteld ingevolge artikel 132 van de btw-richtlijn, zoals die met betrekking tot de levering van bloed. Dat betekent, heel eenvoudig

14 — Artikel 132, lid 1, onder e), f) en j), van de btw-richtlijn.

15 — Artikel 132, lid 1, onder a), b), g), h), i), k), l), m), n), o), p) en q), van de btw-richtlijn.

16 — Artikel 132, lid 1, onder f), l), m) en p), van de btw-richtlijn.

17 — Artikel 132, lid 1, onder f) en k), van de btw-richtlijn.

18 — Artikel 132, lid 1, onder f), l) en o), van de btw-richtlijn.

19 — Zie naar analogie arrest van 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punt 29).

20 — Richtlijn van de Raad van 28 maart 1983 houdende bepaling van de werkingssfeer van artikel 14, lid 1, onder d), van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde voor de definitieve invoer van bepaalde goederen (PB 1983, L 105, blz. 38).

21 — Zie met name overweging 1 van richtlijn 2009/132.

gesteld, dat artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn niet kan worden uitgelegd in het licht van de artikelen 37 tot en met 39 van richtlijn 2009/132, laat staan dat die artikelen kunnen worden geacht artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn te hebben gewijzigd. Gelet op de verschillende werkingssfeer en doeleinden van deze twee rechtsinstrumenten is het niet alleen mogelijk, maar zelfs vanzelfsprekend dat de bepalingen ervan elkaar tot op zekere hoogte overlappen.

39. TMD betoogt verder dat indien artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus zou worden uitgelegd dat daaronder ook de levering van bloedplasma voor de productie van geneesmiddelen valt, de uiteindelijke kosten van die geneesmiddelen onvermijdelijk zouden stijgen. Dat zou indruisen tegen de met de betrokken bepaling nagestreefde doelstelling om de kosten in de gezondheidzorg te verlagen.

40. Ik moet toegeven dat er voor dit betoog wel iets valt te zeggen. Het lijkt mij duidelijk dat de betrokken vrijstelling – zoals deze wordt uitgelegd door de andere partijen die in deze procedure opmerkingen hebben ingediend – in bepaalde gevallen *indirect* tot gevolg zal hebben dat de kosten van de op basis van bloed of de bestanddelen daarvan vervaardigde geneesmiddelen stijgen. Dat houdt verband met het feit dat een onderneming als TMD de btw die zij heeft betaald over producten of diensten die zij in het kader van haar bedrijfsvoering heeft ingekocht, niet meer kan aftrekken van de btw die, volgens haar, in rekening moet worden gebracht voor het bloedplasma dat zij aan farmaceutische bedrijven levert. Omdat haar interne kosten dan hoger zijn doordat aftrek niet mogelijk is, kan die onderneming zich genoodzaakt zien het bloedplasma tegen hogere prijzen te verkopen, hetgeen op zijn beurt gevolgen kan hebben voor de uiteindelijke prijs van de op basis daarvan geproduceerde geneesmiddelen. Onder voor het overige gelijke omstandigheden leidt een btw-vrijstelling voor bloedplasma waarschijnlijk tot een hogere prijs voor die producten.

41. Evenwel is niet duidelijk of die prijsstijging voor de geneesmiddelen waarin bloedplasma is verwerkt substantieel is. Veeleer zullen op die prijs uiteindelijk diverse factoren van invloed zijn, en de prijs van de bestanddelen van dat product is daar slechts een van. De specifieke kenmerken van de markt, zoals de aanwezigheid (of afwezigheid) van concurrerende producten, de elementaire wet van vraag en aanbod en de mogelijke uit de wetgeving voortvloeiende beperkingen op de prijsstelling voor geneesmiddelen (zodanige wetgeving bestaat in veel lidstaten), zullen die prijs ook beïnvloeden.

42. Wat in dit verband cruciaal lijkt, is dat alle leveranciers van bloedplasma (en op hun beurt alle producenten van geneesmiddelen waarvoor bloedplasma benodigd is) op voet van gelijkheid kunnen concurreren. Dat zal, nadat in deze procedure uitspraak is gedaan, evident het geval zijn, aangezien de uitlegging die het Hof in dit geval zal geven aan het woord „bloed” in de zin van artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn, bindend zal zijn voor de fiscale autoriteiten van alle lidstaten.

43. Zoals de Duitse regering heeft benadrukt, lijkt het in ieder geval eigen aan het door de wetgever gecreëerde btw-stelsel dat verlaging van de kosten voor bepaalde producten of diensten door middel van een btw-vrijstelling kan leiden tot een stijging van de bedrijfskosten van een belastingplichtige. [22] Het is onvermijdelijk dat handelstransacties die betrekking hebben op van btw vrijgestelde producten of diensten als gevolg van de wijze waarop het btw-stelsel functioneert, minder voordelig kunnen zijn.

44. De wetgever was dus op de hoogte van de specifieke situatie van ondernemingen die zowel belaste als niet-belaste handelingen verrichten en heeft daarvoor specifieke regels opgesteld. Met name voorziet artikel 169 van de btw-richtlijn in de mogelijkheid om in bepaalde gevallen van de door een belastingplichtige verschuldigde belasting de btw af te trekken voor goederen of diensten die worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen. De wetgever heeft er echter voor gekozen de toepassing van die regels te beperken tot bepaalde situaties of handelingen.

22 — Zie voorts de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, punt 96).

45. Bijgevolg kan het feit dat de door TMD verrichte vrijgestelde handelingen op grond van de btw-richtlijn geen aanspraak geven op aftrek, en dat deze situatie in bepaalde omstandigheden zou kunnen leiden tot een stijging van de kosten voor gezondheidszorg, geen aanleiding vormen voor een lezing van die bepaling die onverenigbaar lijkt met de bewoordingen ervan. Een betoog dat vergelijkbaar is met het in deze zaak door TMD gehouden betoog, is – op precies dezelfde grond – door het Hof namelijk al verworpen in de eerste zaak van VDP Dental Laboratory. [23] Mogelijke lacunes in het stelsel van vrijstellingen voor producten en diensten op het gebied van de gezondheidszorg dienen immers niet door het Hof, maar door de wetgever te worden gedicht. [24]

46. Hier aangekomen zou ik er voorts op willen wijzen dat het Hof in vaste rechtspraak heeft geoordeeld dat, afgezien van kleine leveringen van goederen die strikt noodzakelijk zijn op het ogenblik dat de verzorging wordt verstrekt, de levering van geneesmiddelen en andere goederen materieel en economisch van de dienstverrichting kan worden gescheiden en dus niet kan worden vrijgesteld op grond van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn. [25]

47. Uit deze rechtspraak volgt dat, hoewel het overkoepelende doel dat de wetgever met enkele van de in artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn neergelegde vrijstellingen nastreeft, er weliswaar inderdaad in bestaat om de kosten voor gezondheidszorg te verlagen, die kostenverlaging niet ziet op geneesmiddelen. Met overwegingen in verband met de kosten van geneesmiddelen heeft de wetgever met andere woorden geen rekening gehouden bij de vaststelling van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn.

48. In dit verband verdient wellicht vermelding dat bloedplasma duidelijk geen geneeskundig product is maar, zoals reeds toegelicht, een bestanddeel kan zijn dat wordt gebruikt bij de vervaardiging van geneesmiddelen. Noch plasma voor therapeutische doeleinden noch plasma voor industrieel gebruik wordt vermengd met enige andere stof of op zodanige wijze verwerkt dat de wezenlijke kenmerken ervan worden gewijzigd. Het enige procedé dat het plasma ter verkrijging van het eindproduct ondergaat, is het procedé dat nodig is om de verschillende bloedbestanddelen van elkaar te scheiden. Het door TMD voorgedragen betoog lijkt erop neer te komen dat elke verwerking van het product vóór de levering ervan in een nieuw of ander product zou resulteren. Tot het uiterste doorgeredeneerd zou dit betoog tot onredelijke resultaten kunnen leiden. Zou bijvoorbeeld het enkele invriezen van menselijke melk voor toekomstig gebruik als babyvoeding gevolgen hebben voor de fiscale behandeling van die melk? Zou het feit dat een orgaan na verwijdering kan worden behandeld met conserverende oplossingen om opslag en transport mogelijk te maken, met zich kunnen brengen dat de levering van dat orgaan btw-plichtig wordt?

49. Van belang is dat een gegeven hoeveelheid bloedplasma in principe zowel voor therapeutische doeleinden als voor de productie van geneesmiddelen kan worden gebruikt. Zoals TMD zelf toegeeft, zijn afhankelijk van het beoogde gebruik enkel de verpakking, etikettering en het vervoer van het plasma (en de controles tijdens dat proces) verschillend. Het plasma is dus vanaf het begin tot aan het moment waarop het door de verschillende gebruikers wordt gebruikt, een en hetzelfde product.

50. Tegen deze achtergrond komt het mij voor dat het ook meer in lijn is met het beginsel van fiscale neutraliteit – dat inhoudt dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, voor de btw-heffing niet verschillend mogen worden behandeld – om artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn aldus uit te leggen dat daaronder mede bloedplasma wordt verstaan, ongeacht het beoogde gebruik ervan. [26]

23 — Arrest van 14 december 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, punten 34-36).

24 — Zie in die zin de conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2013:618, punt 57).

25 — Zie arrest van 13 maart 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 — Zie arrest van 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

51. Zoals de verwijzende rechter opmerkt, komt daarbij dat – althans in theorie – niet kan worden uitgesloten dat aanvankelijk voor therapeutisch gebruik bestemd plasma later voor industriële doeleinden wordt gebruikt, aangezien het product in essentie hetzelfde is. Indien dat zo is, dan heeft de Duitse regering beslist gelijk met haar betoog dat, indien de belastingautoriteiten verplicht zouden worden om leveringen van plasma anders te behandelen al naargelang van de beoogde bestemming (zoals aangegeven door de betrokken ondernemers), de toepassing van die regels dan onzeker en tamelijk moeilijk beheersbaar zou worden.

52. Gelet op een en ander moet het antwoord op de tweede vraag naar mijn opvatting luiden dat het woord „bloed" ingevolge artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn aldus dient te worden uitgelegd dat dit begrip mede bloedplasma omvat dat is bestemd voor de productie van geneesmiddelen.

C – *Vraag 3*

53. Gezien het voorgestelde antwoord op de tweede vraag, is het niet nodig antwoord te geven op de derde vraag.

IV – Conclusie

54. Concluderend geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Hessische Finanzgericht (financiële rechtbank, Hesse) als volgt te beantwoorden:

— Het woord ‚bloed' in artikel 132, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, omvat mede de levering van uit menselijk bloed verkregen bloedplasma;

— dat woord omvat bloedplasma dat is bestemd voor de productie van geneesmiddelen."