Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NILS WAHL
föredraget den 2 juni 2016 *

Mål C-412/15

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

(begäran om förhandsavgörande från Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen, Tyskland))

”Mervärdesskatt — Avdrag — Artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet — ’Blod’ — Leveranser av blodplasma avsedd för läkemedelstillverkning”

1. Förevarande mål aktualiserar följande fråga: är leverans av blodplasma avsedd för läkemedelstillverkning en transaktion som är undantagen från mervärdesskatteplikt?

2. För att kunna besvara den frågan måste domstolen först definiera ”blod” i den mening som avses i artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet ** och därefter undersöka huruvida det enligt den bestämmelsen ska göras åtskillnad mellan plasma avsedd för behandlingsändamål och plasma avsedd för läkemedelstillverkning.

I – Tillämpliga bestämmelser

A – *Unionsrätt*

3. I artikel 132 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

b) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

d) Leveranser av organ, blod och mjölk från människor.

* Originalspråk: engelska.

** Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

e) Tillhandahållande av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker.

…”

B – *Nationell rätt*

4. I 4 § Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

”Av de transaktioner som omfattas av 1 § punkt 1 underpunkt 1 ska följande undantas från skatteplikt:

…

1 b gemenskapsinterna leveranser av varor …

…

17 a leveranser av organ, blod och mjölk från människor.”

5. I 15 § UStG stadgas följande:

”1) En näringsidkare får dra av ingående mervärdesskatt avseende

1. lagstadgad skatt på varor som levereras och tjänster som tillhandahålls till hans näringsverksamhet av andra näringsidkare, …

2) Avdrag får inte göras för ingående mervärdesskatt avseende leverans, införsel eller gemenskapsinternt förvärv av varor eller avseende tillhandahållande av tjänster i den mån som näringsidkaren använder varorna eller tjänsterna för följande transaktioner:

1. transaktioner som är undantagna från skatteplikt,

…

3) Det undantag från avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som avses i punkt 2 ska inte tillämpas när transaktionerna,

1. i de fall som avses i punkt 2 första meningen underpunkt 1,

   a) är undantagna från skatteplikt med stöd av 4 § punkterna 1–7 …”

6. I avsnitt 4.17.1 i Umsatzsteuer-Anwendungserlass (tillämpningsförordningen avseende mervärdesskatt) (nedan kallad UStAE) föreskrivs följande:

”1. Blod från människor innefattar följande produkter: färskt blod, helblod, serum och plasma, hepariniserat blod och cellulära blodkomponenter.

2. Preparat framställda av blandningar av plasma från människor omfattas inte av undantaget. Som sådana preparat räknas bland annat faktorpreparat, albumin från människor, fibrinogen och immunglobulin.”

II – Bakgrund, målets handläggning och de frågor som hänskjutits

7. TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (nedan kallat TMD) driver en blodgivningscentral. Inom ramen för sin verksamhet levererade TMD blodplasma avsedd för läkemedelstillverkning till X AG, ett schweiziskt bolag, som hämtade plasman hos TMD och transporterade den till sina produktionsanläggningar på annan ort inom Europeiska unionen.

8. I den mervärdesskattedeklaration för år 2008 som TMD lämnade in till Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (nedan kallad Finanzamt) drog bolaget av den ingående mervärdesskatten avseende dessa leveranser. Finanzamt godkände emellertid inte detta avdrag, med motiveringen att leveranser av blodplasma till en annan del av unionen var undantagna från skatteplikt, både med stöd av 4 § punkt 1 b UStG eftersom det rörde sig om unionsinterna leveranser och med stöd av 4 § punkt 17 a UStG eftersom det rörde sig om leveranser av blod. Finanzamt fann således att det följde av 15 § punkt 2 UStG att den aktuella ingående mervärdesskatten inte fick dras av.

9. I sina deklarationer för åren 2009 och 2010, som Finanzamt godkände, drog TMD inte av någon ingående mervärdesskatt.

10. Den 7 december 2012 ansökte TMD om ändring av mervärdesskattebesluten avseende bolaget för åren 2008–2010, vilka hade meddelats med förbehåll för omprövning. TMD yrkade att den ingående mervärdesskatten avseende leveranser av plasma skulle beaktas. Till stöd för detta yrkande gjorde TMD gällande att de unionsinterna leveranser av blodplasma som den aktuella ingående mervärdesskatten avsåg inte var undantagna från skatteplikt med stöd av 4 § punkt 17 a UStG, eftersom de rörde leverans av aferesplasma till läkemedelsföretag för fraktionering och därpå följande läkemedelstillverkning. Detta innebar enligt TMD att undantaget från skatteplikt uteslutande var grundat på 4 § punkt 1 b UStG, varför avdrag för den aktuella ingående mervärdesskatten skulle medges.

11. Genom beslut av den 7 maj 2013 avslog Finanzamt ändringsansökningarna. TMD överklagade då till den hänskjutande domstolen och yrkade att Finanzamt skulle förpliktas att ändra mervärdesskattebesluten.

12. Som grund för överklagandet gjorde TMD gällande att leveranser av blodplasma avsedd för läkemedelstillverkning inte utgör leveranser av blod i den mening som avses i 4 § punkt 17 a UStG eller i artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet. Finanzamt bestred TMD:s argument och invände att dess egen tolkning av lagen även låg i linje med vad som sägs i avsnitt 4.17.1 UStAE.

13. Den hänskjutande domstolen beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande:

”1. Ska artikel 132.1 d i direktiv 2006/112/EG tolkas så, att leveranser av blod från människor även innefattar leveranser av blodplasma som har framställts av blod från människor?

2. Om den första frågan ska besvaras jakande: gäller detta även för blodplasma som inte är avsedd att användas direkt för behandlingsändamål utan uteslutande för läkemedelstillverkning?

3. Om den andra frågan ska besvaras nekande: beror klassificeringen som blod uteslutande på hur blodplasman är avsedd att användas eller även på hur den teoretiskt kan användas?”

14. Skriftliga yttranden har inkommit från TMD, den tyska regeringen, den ungerska regeringen och kommissionen. TMD, den tyska regeringen och kommissionen har även yttrat sig muntligen vid förhandlingen den 28 april 2016.

III – Bedömning av de hänskjutna frågorna

A – *Den första frågan*

15. Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida termen blod i artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet innefattar blodplasma som har framställts av blod från människor.

16. TMD anser att denna fråga ska besvaras nekande medan den tyska regeringen, den ungerska regeringen och kommissionen anser att den ska besvaras jakande.

17. Inledningsvis vill jag erinra om att syftet med de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet enligt fast rättspraxis är att underlätta tillgången till vissa tjänster och leveranser av vissa varor genom att man undviker den merkostnad som skulle uppstå om mervärdesskatt togs ut på dessa tjänster och varor. De aktuella undantagen utgör självständiga unionsrättsliga begrepp och syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika.***

18. Undantagen enligt artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas på varje tillhandahållande av tjänster som utförs mot ersättning av en beskattningsbar person. Tolkningen av dessa undantag ska emellertid vara förenlig med de syften som eftersträvas genom undantagen och uppfylla de krav som följer av den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet. Kravet på restriktiv tolkning innebär således inte att dessa undantag får tolkas på ett sätt som innebär att de fråntas sin avsedda verkan.****

19. Mot den bakgrunden finns det ett antal skäl till att jag håller med om den tolkning av artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet som den tyska regeringen, den ungerska regeringen och kommissionen har förespråkat.

20. Inledningsvis noterar jag att mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon definition vare sig av ”blod” eller av de andra ting som anges i artikel 132.1 d (organ och mjölk). Domstolen har heller inte hittills haft tillfälle att ge vägledning kring dessa begrepp. Trots detta står det klart att begreppen i fråga ska ges en självständig och enhetlig tolkning som är specifik för unionens mervärdesskatteregler.*****

21. Undantagen från skatteplikt för leverans och tillhandahållande av de varor och tjänster som avses i artikel 132.1 b–c i mervärdesskattedirektivet har enligt domstolen till syfte att sänka kostnaderna för sjukvårdande behandling och förbättra enskildas möjligheter att få tillgång till sådan behandling.****** I slutändan är syftet med dessa undantag således att förhindra att de varor och tjänster som nämns i den bestämmelsen blir mindre tillgängliga på grund av den ökade kostnad som skulle bli följden om de var föremål för mervärdesskatt.*******

*** Dom av den 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory m.fl., C-144/13, C-154/13 och C-160/13, EU:C:2015:116, punkterna 43 och 44.

**** Se dom av den 12 mars 2015 i målet ”go fair” Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 17 och där angiven rättspraxis.

***** Se, analogt, dom av den 3 juni 2010, De Fruytier, C-237/09, EU:C:2010:316, punkt 22.

****** Se dom av den 13 mars 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 28.

******* Se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 februari 2015, VDP Dental Laboratory m.fl., C-144/13, C-154/13 och C-160/13, EU:C:2015:116, punkt 46 och där angiven rättspraxis.

22. Jag tror att samma hänsyn i viss utsträckning ligger bakom de undantag från skatteplikt som gäller för leveranser av de ting som anges i artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet. Unionslagstiftarens avsikt har således varit att förhindra en ökning av kostnaden för vissa hälsorelaterade behandlingar som inbegriper delar av människokroppen eller produkter som härrör från människokroppen.

23. Mot den bakgrunden är det svårt att tänka sig något annat än att ”blod innefattar blodkomponenter”, däribland plasma.

24. I detta sammanhang är det viktigt att hålla i minnet – som den tyska regeringen och kommissionen har påpekat – att leveranser av helblod numera sker förhållandevis sällan. Även transaktioner som utförs för behandlingsändamål inbegriper oftast leveranser av blodkomponenter, exempelvis plasma. Den unionslagstiftare som år 2006 antog den omarbetade versionen av mervärdesskattedirektivet kan inte ha varit omedveten om detta faktum. Den tolkning som TMD har föreslagit utgör således på intet sätt en snäv tolkning av den aktuella bestämmelsen, utan skulle, med avseende på leveranser av blod, leda till en högst väsentlig minskning av tillämpningsområdet för det undantag i artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet. En sådan tolkning skulle följaktligen i hög grad äventyra det mål som lagstiftaren har eftersträvat.

25. Det finns även andra skäl till att en tolkning av termen blod som innebär att blodkomponenter inte ingår skulle få konsekvenser som strider mot det mål som lagstiftaren har eftersträvat. För det första skulle kostnaderna för sjukhus och liknande inrättningar som använder blodplasma för behandlingsändamål uppenbart öka. För det andra skulle användning av helblod vara undantagen från mervärdesskatt medan användning av en eller flera komponenter i helblod inte skulle vara undantagen. Därmed skulle kostnaden för en leverans av helblod till en patient i behov av en blodtransfusion proportionellt sett bli lägre än kostnaden för en transfusion där enbart plasma eller enbart trombocyter användes. Detta kan, som jag ser saken, inte vara det resultat som lagstiftaren har eftersträvat.

26. Dessutom får denna tolkning – som den hänskjutande domstolen också har noterat – stöd även av den omständigheten att den rådgivande kommittén för mervärdesskatt (nedan kallad mervärdesskattekommittén) vid sitt nittionionde sammanträde den 3 juli 2013 nästan enhälligt slog fast att leveranser av blod i den mening som avses i artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet utöver leveranser av helblod även innefattar leveranser av enstaka blodkomponenter såsom blodplasma eller blodceller från människor. Mervärdesskattekommitténs riktlinjer avspeglar förvisso endast en rådgivande kommittés ståndpunkt och utgör inte någon officiell tolkning av unionsrätten, och den är inte heller bindande. Riktlinjerna är icke desto mindre ett nyttigt hjälpmedel vid tolkning.*******

27. Å andra sidan finns det – som den hänskjutande domstolen också har påtalat – utöver direktiv 2009/132/EG******** även andra EU-rättsakter där åtskillnad görs mellan blod och plasma. Jag kan emellertid inte se hur den omständigheten skulle kunna påverka bedömningen i förevarande fall – olika rättsakter kan ju röra olika frågor och ha olika syften,********** och en och samma term kan ha olika betydelser i två eller flera rättsakter. Som kommissionen på goda grunder har påpekat, är dessutom den rättsliga behandlingen av helblod och blodplasma i alla händelser inte i egentlig mening olika ens i de rättsakter som TMD i förevarande mål har hänvisat till.

******* Se generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i målet RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:57, punkterna 46–51.

******** Rådets direktiv av den 19 oktober 2009 om tillämpningsområdet för artikel 143 b och c i direktiv 2006/112/EG vad gäller befrielse från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor (EUT L 292, 2009, s. 5). Angående detta direktiv se nedan i punkterna 36–38 i detta förslag till avgörande.

********** Se analogt, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2013, kommissionen/Spanien, C-360/11, EU:C:2013:17, punkt 66.

28. Till att börja med hänvisas det i artikel 2.1 i direktiv 2002/98/EG********** till blod och blodkomponenter för att det tydligt ska framgå att den kvalitets- och säkerhetsnorm som fastställs i det direktivet gäller för båda. Den distinktion som görs mellan människoblod och blodplasma i Kombinerade nomenklaturen********** har vidare en uteslutande statistisk funktion – samtliga produkter som tas upp under underrubrik 3002 (inbegripet både människoblod och plasma) är nämligen undantagna från tull.**********

29. Att såväl helblod och som blodplasma numera är undantagna från tull ger ytterligare stöd åt ståndpunkten att båda bör vara undantagna även från mervärdesskatt.

30. Av dessa skäl föreslår jag att domstolen ska besvara den första frågan enligt följande. Artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att termen blod innefattar blodplasma som har framställts av blod från människor.

B – *Den andra frågan*

31. Mitt föreslagna svar på den första frågan innebär att även den andra frågan behöver besvaras. Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen) har ställt den frågan för att få klarhet i huruvida ”blod” även innefattar blodplasma som inte är avsedd för behandlingsändamål utan uteslutande för läkemedelstillverkning.

32. Även såvitt avser den andra frågan anser TMD att svaret bör vara nekande medan den tyska regeringen, den ungerska regeringen och kommissionen anser att svaret bör vara jakande.

33. Jag ställer mig åter bakom den tolkning av artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet som de sistnämnda har förespråkat.

34. Till att börja med noterar jag att i de fall i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet där avsikten är att begränsa de undantag som föreskrivs till att omfatta endast vissa typer av transaktioner – exempelvis leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som görs av vissa personer********** eller enheter,********** till vissa mottagare,********** för vissa ändamål********** eller på vissa villkor********** – anges detta uttryckligen. I artikel 132.1 d beskrivs däremot de undantagna transaktionerna i allmänna ordalag, utan specificering eller begränsning: det slås otvetydigt fast att en av de typer av transaktioner som medlemsstaterna ska undanta från mervärdesskatt är ”[l]everanser av organ, blod och mjölk från människor”.

35. Detta förefaller innebära att leverans av blod (och blodkomponenter) ska undantas från mervärdesskatt oavsett blodets slutanvändning eller leveransens syfte. Om lagstiftarens avsikt hade varit en annan, skulle denne förmodligen ha utarbetat en mer uttrycklig och detaljerad bestämmelse********** på samma sätt som för samtliga övriga undantag i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet.

********** Europaparlamentets och rådets direktiv av den 27 januari 2003 om fastställande av kvalitets- och säkerhetsnormer för insamling, kontroll, framställning, förvaring och distribution av humanblod och blodkomponenter och om ändring av direktiv 2001/83/EG (EUT L 33, 2003, s. 30).

********** Bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 13, s. 22) i dess ändrade lydelse.

********** Detta är för övrigt ännu en omständighet som enligt mitt sätt att se på saken talar för att blod och blodplasma från människor ska behandlas på samma sätt även inom ramen för mervärdesskattedirektivet.

********** Artikel 132.1 e, f och j i mervärdesskattedirektivet.

********** Artikel 132.1 a, b, g, h, i, k, l, m, n, o, p och q i mervärdesskattedirektivet.

********** Artikel 132.1 f, l, m och p i mervärdesskattedirektivet.

********** Artikel 132.1 f och k i mervärdesskattedirektivet.

********** Artikel 132.1 f, l och o i mervärdesskattedirektivet.

********** Se, analogt, dom av den 28 november 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 29.

36. TMD har emellertid gjort gällande att det *e contrario* från artiklarna 37–39 i direktiv 2009/132 går att sluta sig till att det enligt artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet ska göras åtskillnad mellan terapeutisk plasma och industriell plasma. Enligt artiklarna 37–39 i direktiv 2009/132 ska import av substanser för medicinsk behandling härrörande från människa (vilket innefattar blod från människa och därur framställda produkter) vara undantagen från mervärdesskatt. TMD anser att om blod från människa och därur framställda produkter redan var undantagna med stöd av artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet, skulle det saknas skäl att i dessa bestämmelser uttryckligen nämna blod från människor och, i synnerhet, därur framställda produkter.

37. Enligt min mening är detta argument inte övertygande. För det första ska det påpekas att direktiv 2009/132 är en kodifierad och omarbetad version av ett tidigare direktiv (direktiv 83/181/EEG**********) som hade ändrats flera gånger.********** Den uttryckliga hänvisningen till blod och därur framställda produkter kan förklaras med hänvisning till att tullsatserna för blod och blodkomponenter skilde sig åt när direktiv 83/181 antogs. Detta är inte någon obetydlig detalj – ett av huvudsyftena med direktiv 83/181 då, och med direktiv 2009/132 nu, är just att få till stånd största möjliga enhetlighet mellan tullsystemet och mervärdesskattesystemet. I detta sammanhang är det också viktigt att hålla i minnet att direktiv 2009/132 uteslutande avser undantag från mervärdesskatt i samband med import till unionen. Artikel 132 i mervärdesskattedirektivet är däremot en av de allmänna undantagsbestämmelserna och rör således både gemenskapsinterna transaktioner och import.

38. För det andra kan artiklarna 37–39 i direktiv 2009/132 i alla händelser inte ha någon betydelse för tolkningen av artikel 132 i mervärdesskattedirektivet. I artikel 37.1 i direktiv 2009/132 anges nämligen uttryckligen att den artikeln ska tillämpas ”[u]tan att det påverkar den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 143 a i direktiv 2006/112/EG”, där det stadgas att medlemsstaterna från skatteplikt ska undanta transaktioner som innebär ”[s]lutlig import av varor vars leverans av en beskattningsbar person under alla förhållanden skulle vara undantagen från skatteplikt inom respektive medlemsstats territorium”. Detta inbegriper uppenbart sådana transaktioner (exempelvis leverans av blod) som är undantagna enligt artikel 132 i mervärdesskattedirektivet. Av detta följer, enkelt uttryckt, att artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet inte kan tolkas mot bakgrund av – och än mindre kan anses ändras genom – artiklarna 37–39 i direktiv 2009/132. På grund av skillnaderna i fråga om dessa rättsakters respektive tillämpningsområde och syften är det inte endast möjligt, utan även logiskt, att bestämmelserna i dessa båda rättsakter i viss mån överlappar varandra.

39. TMD har också framfört argumentet att om artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att den omfattar även leverans av blodplasma avsedd för läkemedelstillverkning, medför detta oundvikligen i slutändan en ökad kostnad för de aktuella läkemedlen, vilket skulle strida mot det mål om att minska vårdkostnaderna som eftersträvas genom den aktuella bestämmelsen.

40. Jag måste erkänna att detta argument har viss tyngd. I mina ögon står det klart att det aktuella undantaget – om det tolkas i linje med den ståndpunkt som i förevarande mål företräds av övriga rättegångsdeltagare – i vissa fall *indirekt* kommer att resultera i en ökning av kostnaden för läkemedel som tillverkas av blod eller blodkomponenter. Detta beror på att ett företag som TMD då inte kan dra av den mervärdesskatt som det har betalat på varor eller tjänster som det har köpt för att kunna bedriva sin verksamhet, från den mervärdesskatt som enligt TMD:s uppfattning borde tas ut på den plasma som företaget levererar till läkemedelsföretag. Företagets interna kostnader blir högre på grund av att det saknas möjlighet att göra avdrag, vilket betyder att företaget kan behöva ta ut högre priser för plasman, och detta kan i sin tur påverka det slutliga priset på de läkemedel som tillverkas av plasman. Om plasma undantas från mervärdesskatt är det således – allt annat lika – sannolikt att priset på sådana läkemedel ökar.

********** Rådets direktiv av den 28 mars 1983 om räckvidden av artikel 14.1 d i direktiv 77/388/EEG om befrielse från mervärdesskatt vid slutlig införsel av vissa varor (EGT L 105, 1983, s. 38; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 96).

********** Se, i synnerhet, skäl 1 i direktiv 2009/132.

41. Det är emellertid oklart huruvida denna ökning av priset på läkemedel i vilka blodplasma ingår blir väsentlig. Priset på de ämnen som ingår i produkten är endast en av de faktorer som i slutändan påverkar priset på läkemedlen, jämte marknadens särskilda kännetecken, exempelvis förekomsten (eller avsaknaden) av konkurrerande läkemedel, den grundläggande lagen om utbud och efterfrågan och eventuella lagstadgade restriktioner för prissättning på läkemedel (som finns i många medlemsstater).

42. Vad som i detta sammanhang förefaller vara av grundläggande betydelse är att alla leverantörer av blodplasma (och i sin tur alla tillverkare av läkemedel i vilka plasma ingår) ska kunna ha möjlighet att konkurrera på lika villkor. Det är tydligt att detta kommer att vara fallet efter det att domstolen meddelat dom i förevarande mål, eftersom den tolkning domstolen gör av termen blod i den mening som avses i artikel 132.1 d i mervärdesskattedirektivet blir bindande för skattemyndigheterna i samtliga medlemsstater.

43. Att en sänkning av kostnaden för vissa varor och tjänster som uppkommer genom att leveransen respektive tillhandahållandet av dem undantas från mervärdesskatt kan leda till att en beskattningsbar persons rörelsekostnader ökar, förefaller i alla händelser – som den tyska regeringen har framhållit – vara en naturlig konsekvens av det mervärdesskattesystem som lagstiftaren har utformat.********** Mervärdesskattesystemets funktionssätt medför oundvikligen att det kan vara mindre fördelaktigt för en beskattningsbar person att genomföra transaktioner avseende varor eller tjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt.

44. Således var lagstiftaren medveten om den särskilda situationen för företag som genomför både beskattningsbara och icke-beskattningsbara transaktioner. Lagstiftaren har också utformat särskilda regler för denna situation. I synnerhet föreskrivs det i artikel 169 i mervärdesskattedirektivet en möjlighet att i vissa fall dra av mervärdesskatt som har tagits ut på varor eller tjänster som används för icke-beskattningsbara transaktioner från den mervärdesskatt som en beskattningsbar person är skyldig att betala. Lagstiftaren har emellertid valt att begränsa dessa reglers tillämplighet till vissa situationer eller transaktioner.

45. Att de icke-beskattningsbara transaktioner som TMD genomför inte ger upphov till någon avdragsrätt enligt mervärdesskattedirektivet, och att denna situation under vissa omständigheter kan leda till en ökning av kostnaderna för sjukvårdande behandling, kan därför inte föranleda att den aktuella bestämmelsen tolkas på ett sätt som förefaller strida mot dess lydelse. Ett argument liknande det som TMD har anfört i förevarande mål har i själva verket redan avvisats av domstolen, av exakt samma skäl, i det första VDP Dental Laboratorymålet.********** Att fylla eventuella luckor i systemet med undantag från mervärdesskatteplikt för vårdrelaterade varor och tjänster är när allt kommer omkring inte en uppgift för domstolen, utan en uppgift för lagstiftaren.**********

46. Här skulle jag också vilja erinra om att domstolen konsekvent har funnit att leveranser av läkemedel och andra varor – med undantag av mindre leveranser av varor som är absolut nödvändiga vid den sjukvårdande behandlingen – i materiellt och ekonomiskt hänseende kan skiljas från tillhandahållandet av tjänsten och således inte kan undantas från skatteplikt med stöd av artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet.**********

********** Se även generaladvokat Kokotts förslag till avgörande i målet VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:537, punkt 96.

********** Dom av den 14 december 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, EU:C:2006:792, punkterna 34–36.

********** Se, för ett liknande resonemang, generaladvokat Sharpstons förslag till avgörande i målet Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2013:618, punkt 57.

********** Se dom av den 13 mars 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 33 och där angiven rättspraxis.

47. Denna rättspraxis innebär att även om det övergripande mål som lagstiftaren har eftersträvat med vissa av undantagen i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet förvisso är att sänka kostnaderna för sjukvårdande behandling, avser kostnadssänkningen inte läkemedel. Med andra ord tog lagstiftaren inte hänsyn till överväganden avseende kostnaden för läkemedel vid antagandet av artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet.

48. I detta sammanhang kan det förtjäna att påpekas att blodplasma uppenbart inte är ett läkemedel men att det däremot, som har förklarats ovan, kan vara en insatsvara vid tillverkning av läkemedel. Varken plasma avsedd för behandlingsändamål eller plasma avsedd för industriell användning blandas med något annat ämne eller bearbetas på något sätt som ändrar dess väsentliga egenskaper. Den enda bearbetning som görs för att få fram produkten är den som är nödvändig för att separera blodets olika komponenter. Det argument som TMD har anfört förefaller bygga på att varje bearbetning av en produkt som sker innan den levereras ger upphov till en ny eller annorlunda produkt. Om man drar det argumentet till sin logiska slutpunkt, kan resultaten bli orimliga. Ska exempelvis mjölk från människor avsedd för framtida matning av spädbarn behandlas annorlunda i skatterättsligt hänseende enbart på grund av att den har frusits? Ska ett organ bli mervärdesskattepliktigt på grund av att man efter dess avlägsnande har tillfört konserveringsmedel för att möjliggöra lagring och transport?

49. Det är betydelsefullt att en och samma plasma i princip kan användas både för behandlingsändamål och för läkemedelstillverkning. Som TMD själv har vitsordat, är det endast förpackningen, märkningen och transporten av plasman (och de kontroller som utförs i samband med bearbetningen) som kan skilja sig åt beroende på den avsedda användningen. Plasma är därför från början och fram till dess att den tas i bruk av de olika användarna en och samma produkt.

50. Mot den bakgrunden förefaller det mig som om en tolkning av artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet med innebörden att blodplasma omfattas därav oavsett hur den är avsedd att användas även ligger bättre i linje med principen om skatteneutralitet, enligt vilken näringsidkare som genomför samma transaktioner inte får behandlas olika i mervärdesskattehänseende. **********

51. Eftersom produkten i allt väsentligt är densamma, kan det – som den hänskjutande domstolen har påtalat – inte heller uteslutas, åtminstone inte teoretiskt, att plasma som ursprungligen är avsedd för behandlingsändamål senare kan komma att användas för industriändamål. Om så är fallet, har den tyska regeringen fog för sitt argument att tillämpningen av de aktuella reglerna skulle bli osäker och förhållandevis svårhanterlig, om skattemyndigheterna ålades att behandla leveranser av plasma olika beroende på plasmans avsedda (av de berörda näringsidkarna deklarerade) användning.

52. Mot bakgrund av ovanstående anser jag att den andra tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande. Termen blod i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet innefattar även blodplasma som är avsedd att användas vid läkemedelstillverkning.

C – *Den tredje frågan*

53. Mitt föreslagna svar på den andra frågan medför att det inte är nödvändigt att besvara den tredje frågan.

********** Se dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 41 och där angiven rättspraxis.

IV – Förslag till avgörande

54. Sammanfattningsvis föreslår jag att EU-domstolen ska besvara de frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande av Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen) enligt följande:

— Termen ”blod” i artikel 132.1 d i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt innefattar blodplasma som har framställts av blod från människor.

— Nämnda term innefattar även blodplasma som är avsedd att användas vid läkemedelstillverkning.