



Datum van
inontvangstneming

:

31/08/2015

Zaak C-412/15

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

28 juli 2015

Verwijzende rechter:

Hessisches Finanzgericht (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

24 maart 2015

Verzoekende partij:

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

Verwerende partij:

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar

BESCHIKKING

In het geding tussen

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

[*omissis*]

[*omissis*] Kassel

verzoekster,

en [*omissis*]

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar

[*omissis*]

verweerder,

inzake

omzetbelasting over de jaren 2008 tot en met 2010 **[Or. 2]**

heeft de 1e Kamer van het Hessische Finanzgericht

[*omissis*]

ter zitting van 24 maart 2015

[*omissis*]

als volgt beslist:

- I. De behandeling van de zaak wordt geschorst.
- II. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt om een prejudiciële beslissing verzocht over de volgende vragen:
 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 gebruiksmogelijkheid? **[Or. 3]**

[*omissis*]

Motivering:

I.

Tussen partijen is in geschil of de levering van plasma bestemd voor de vervaardiging van geneesmiddelen moet worden beschouwd als een belastingvrije levering van bloed in de zin van § 4, punt 17, onder a), Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) respectievelijk 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 (btw-richtlijn) (PB L 347, blz. 1), of als levering die in principe onderworpen is aan de belasting zodat recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Verzoekster is eigenaresse van een bloedbank. In het kader van haar werkzaamheden heeft zij aan de in Zwitserland gevestigde X AG plasma geleverd ten behoeve van de vervaardiging van geneesmiddelen. X AG haalde het plasma

bij verzoekster af en vervoerde het vervolgens naar haar productielocaties in andere lidstaten.

In haar btw-aangifte over 2008 heeft verzoekster bij verweerder aanspraak gemaakt op aftrek van de met deze leveringen samenhangende voorbelasting.

Verweerder heeft de aftrek geweigerd op grond dat de levering van het plasma naar andere lidstaten zowel krachtens § 4, punt 1, onder b), UStG als intracommunautaire levering, als krachtens § 4, punt 17, onder a), UStG als levering van bloed, zou zijn vrijgesteld. Aangezien de belastingvrijstelling van § 4, punt 17, onder a), UStG ingevolge de uitspraak van het Bundesfinanzhof van 22 augustus 2013 [*omissis*] voorgaat op de belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen, zou § 15, lid 2, UStG in de weg staan aan aftrek. **[Or. 4]**

In haar btw-aangiften over 2009 en 2010, die door verweerder zijn aanvaard, heeft verzoekster geen voorbelasting opgevoerd.

Op 7 december 2012 heeft verzoekster verzocht om aanpassing van de voorlopige btw-vaststellingen over de jaren 2008 tot en met 2010. Zij wenste erkenning van de met de levering van het plasma samenhangende voorbelasting. Zij heeft 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 zogenoemd sourceplasma aan farmaceutische bedrijven gaat, die het na fractionering verwerken tot geneesmiddelen. Dit zou betekenen dat de belastingvrijstelling in zoverre uitsluitend op § 4, punt 1, onder b), UStG berust en de aftrek derhalve zou moeten worden toegestaan.

Bij beschikking van 7 mei 2013 heeft verweerder het verzoek om aanpassing afgewezen. Verzoekster heeft vervolgens binnen de geldende termijn rechtstreeks beroep ingesteld, teneinde verweerder te verplichten tot aanpassing van de btw-vaststelling [*omissis*].

Verzoekster baseert het beroep op haar eerder ingenomen standpunt dat de levering van plasma ten behoeve van de vervaardiging van geneesmiddelen geen levering van bloed is als bedoeld in § 4, punt 17, onder a), UStG respectievelijk artikel 132, lid 1, onder d), btw-richtlijn.

Verzoekster stelt dat het begrip bloed in de wet niet is gedefinieerd. De nationale regel is destijds ingevoerd om ervoor te zorgen dat de levering van bloed tussen bloedbanken en verpleeginrichtingen was vrijgesteld van btw. Het doel van de vrijstelling was om de kosten van de gezondheidszorg en daarmee de kosten voor de patiënten en de socialezekerheidsinstellingen niet met btw te verhogen. Volgens verzoekster is de vrijstelling dan ook gerechtvaardigd in die gevallen waarin de afnemers van de leveringen vanwege de btw-vrijstelling van de door henzelf verrichte leveringen en diensten **[Or. 5]** – zoals bij voorbeeld

ziekenhuizen – niet gerechtigd zijn tot aftrek. Een btw-vrijstelling van de levering van plasma aan aftrekgerechtigde ondernemingen ten behoeve van de vervaardiging van geneesmiddelen zou echter niet beantwoorden aan dit doel.

Ook de toepassing van de beginselen die het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJEU) heeft geformuleerd voor de uitleg van belastingvrijstellingen en het neutraliteitsbeginsel zouden met zich brengen dat de levering van plasma bestemd voor de vervaardiging van geneesmiddelen niet als vrijgestelde levering van bloed kan worden beschouwd.

Het begrip „bloed” in § 4, punt 17, onder a), UStG respectievelijk de gelijklopende bepaling van artikel 132, lid 1, onder d), btw-richtlijn moet strikt worden uitgelegd, aangezien belastingvrijstellingen een uitzondering vormen op het beginsel van de algemene belastingplicht. De uitleg zou moeten stroken met het door de vrijstellingsbepaling nagestreefde doel, te weten verlaging van de kosten van de gezondheidszorg.

Volgens verzoekster is het daarom vanuit fiscaal oogpunt nodig om onderscheid te maken tussen plasma dat rechtstreeks voor therapeutische doeleinden wordt gebruikt en plasma dat slechts geschikt en bestemd is voor de vervaardiging van geneesmiddelen.

Verzoekster stelt dat reeds vóór de plasmadonatie moet worden bepaald of het plasma zal worden gebruikt voor therapeutische doeleinden. In dat geval moet namelijk onmiddellijk de bloedgroep en resusfactor worden bepaald, hetgeen niet nodig is bij de inzameling van sourceplasma. Bij het voor therapeutische doeleinden bestemde plasma moeten bij het daaropvolgende proces van invriezing en de opslag zeer strenge voorschriften in acht worden genomen en is een overeenkomstige aanduiding op de verpakking, met opgave van bloedgroep en resusfactor, vereist. De grootte van de verpakking bedraagt 200 à 250 ml. Plasma dat bestemd is voor de vervaardiging van geneesmiddelen bevat deze informatie niet, en wordt gewoonlijk afgevuld in zakken van tot en met 1000 ml. **[Or.6]**

Dat het door verzoekster ten behoeve van de vervaardiging van geneesmiddelen geleverde plasma niet voor therapeutische doeleinden geschikt is, zou reeds volgen uit het door haar toegepaste procedé. Het plasma wordt met behulp van een technisch-chemisch proces afgenomen uit een ader van de arm van de donor en naar een zogenoemd aferese apparaat geleid. Daar wordt het gemengd met een antistollingsoplossing, die onder meer natriumcitraat bevat. Het mengsel wordt daarna in een centrifuge verder verwerkt en de benodigde bestanddelen worden verzameld en vervolgens in diepgevroren toestand aan de farmaceutische bedrijven geleverd. Dit proces wordt plasmaferese genoemd en het door het fractioneringsproces verkregen product sourceplasma of plasma voor de industrie. Daardoor is het een geheel ander product dan het plasma dat verkregen wordt door donatie van volbloed en niet als grondstof voor geneesmiddelen wordt gebruikt.

Het zou onaanvaardbaar zijn om de levering van sourceplasma in de Länder en de lidstaten fiscaal verschillend te beoordelen, te weten deels belast, deels vrijgesteld.

Verweerder stelt hiertegenover dat hoewel de achtergrond van de nationale regel inderdaad is als geschetst door verzoekster, bij de definitie van „bloed” bedacht moet worden dat het begrip bedoeld in § 4, punt 17, onder a), UStG en het gelijkkluidende artikel 132, lid 1, onder d), btw-richtlijn in overeenstemming met het recht van de Unie en onafhankelijk van de in de rechtsstelsels van de nationale regelingen moet worden uitgelegd. Hoewel volgens vaste rechtspraak van het HvJEU belastingvrijstellingen als uitzondering op de algemeen bestaande belastingplicht strikt moeten worden uitgelegd, mag deze strikte uitleg niet ertoe leiden dat belastingvrijstellingen geen effect meer sorteren.

De rechtszekerheid is volgens verweerder een ander belangrijk uitleggingsbeginsel. Dit beginsel doet zich in het bijzonder gelden als het gaat om een mogelijk financieel bezwarende regeling, aangezien **[Or. 7]** betrokkene in staat moet zijn de exacte omvang van de hem opgelegde lasten te bepalen. Aangezien de betrokken ondernemers en de fiscus reeds op het moment van levering duidelijkheid moeten hebben over de btw-behandeling, is het noodzakelijk dat een en hetzelfde goed, ongeacht het beoogde of daadwerkelijke gebruik, op dezelfde wijze wordt behandeld.

Ook het btw-comité is volgens verweerder in zijn 99e vergadering van 3 juli 2013 wat betreft de interpretatie van het begrip „bloed” in artikel 132, lid 1, onder d), btw-richtlijn vrijwel unaniem tot de opvatting gekomen dat onder de levering van „bloed” naast de levering van volbloed ook de levering van afzonderlijke bloedbestanddelen zoals plasma of menselijke bloedcellen moet worden verstaan. Weliswaar zijn de richtlijnen die het comité uitgeeft slechts raadgevend van aard, vormen zij geen officiële uitleg van het Unierecht en zijn zij derhalve noch voor de Europese Commissie noch voor de lidstaten bindend, niettemin vormen zij een hulpmiddel bij de uitlegging.

Ook de bepalingen van het Umsatzsteuer-Anwendungserlass (uitvoeringsbesluit omzetbelasting; hierna: „UStAE”) zouden stroken met deze uitleg.

Verweerder stelt dat alleen de levering van onbehandeld plasma als bestanddeel van menselijk bloed is vrijgesteld, maar dat de levering van daarmee vervaardigde geneesmiddelen belast is. Het maken van onderscheid naargelang het plasma rechtstreeks voor therapeutische doeleinden dan wel ten behoeve van de vervaardiging van geneesmiddelen wordt geleverd, is vereist noch aanvaardbaar. De wijze van inzameling zou niet tot een verschillende beoordeling mogen leiden. Zowel de plasmaferese als de donatie van volbloed met aansluitende scheiding van het plasma voeren tot hetzelfde resultaat, te weten plasma. Ook het mengen met een anticoagulansoplossing leidt niet tot een andere stof dan plasma, nu de oplossing slechts dient om de stolling tegen te gaan en aldus de plasmaferese mogelijk te maken. Het op deze wijze gewonnen plasma **[Or. 8]** kan volgens

verweerder zowel voor therapeutische doeleinden als grondstof voor de vervaardiging van geneesmiddelen worden gebruikt. Pas bij de volgende stap wordt door de zogenoemde fractionering het plasma opgedeeld in plasma-eiwitten.

II.

Toepasselijke bepalingen:

1. Unierecht

Btw-richtlijn

Art. 132

1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

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

Art. 138

1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

Artikel 168

Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken: **[Or. 9]**

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

Artikel 169

Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

b) door de belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor overeenkomstig de artikelen 138, 142 en 144, de artikelen 146 tot en met 149, de artikelen 151, 152, 153 en 156, artikel 157, lid 1, onder b), de artikelen 158 tot en met 161 en artikel 164 vrijstelling is verleend;

2. Nationaal recht

UStG

§ 4

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

1, b, de intracommunautaire leveringen [...]

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

§ 15

1. De ondernemer kan de volgende bedragen aan voorbelasting aftrekken:

1) de wettelijk verschuldigde belasting ter zake van goederenleveringen en diensten die ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht door een andere ondernemer. **[Or. 10]**

2. Van de aftrek van voorbelasting is uitgezonderd de belasting ter zake van de leveringen, de invoer en de intracommunautaire verwerving van goederen alsmede ter zake van andere diensten die de ondernemer voor de volgende handelingen gebruikt:

1) belastingvrije 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 [...]

UStAE

Afdeling 4.17.1.

1) De volgende producten worden aangemerkt als menselijk bloed:

eenheden van vers bloed, van volbloed, van serum en plasma, van heparinebloed en van cellulaire bloedbestanddelen.

Punt 2: Onder de vrijstelling vallen niet de plasmageneesmiddelen die zijn verkregen uit samengestelde hoeveelheden menselijk plasma. Tot deze categorie behoren met name: factor-preparaten, humaan albumine, fibrinogeen, immunoglobuline [...]

III.

Op de voet van artikel 267, lid 2, VWEU verzoekt de Kamer [*omissis*] het HvJEU om een prejudiciële beslissing over de in het dictum van de beschikking neergelegde vragen.

De in het onderhavige geding te geven beslissing hangt af van de beantwoording van de voorgelegde vragen. Mocht het HvJEU van oordeel zijn dat de levering van plasma onafhankelijk van het gebruiksdoel ervan een levering van bloed is [**Or. 11**] in de zin van artikel 132, lid 1, onder d), btw-richtlijn, dan moet het beroep worden afgewezen. De door verzoekster verlangde vooraftrek moet dan worden geweigerd. Zoals het Bundesfinanzhof onder toepassing van de beginselen geformuleerd in het arrest van het HvJEU van 7 december 2006 in de zaak C-240, Eurodental, Jurispr. 2006, I-11479, in zijn uitspraak van 22 augustus 2013 [*omissis*] heeft bepaald, hebben de bijzondere voorschriften van artikel 132, onder a), btw-richtlijn respectievelijk § 4, punt 17, onder a), UStG namelijk voorrang boven de algemene belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen.

Mocht het Hof daarentegen van oordeel zijn dat de door verzoekster verrichte litigieuze plasmaleveringen geen vrijgestelde „levering van bloed” vormen, dan komt verzoekster de verlangde btw-aftrek toe.

1. De eerste vraag berust op de volgende overwegingen:

a) Voor zover bekend is de algemene opvatting in Duitsland, zowel in de rechtspraak als de literatuur alsook bij de fiscus, dat ook plasma, zijnde een bestanddeel van menselijk bloed, valt onder het begrip bloed van § 4, punt 17, onder a), UStG, respectievelijk artikel 132, lid 1, onder d), btw-richtlijn [*omissis*].

b) Ook het btw-comité is in zijn 99e vergadering vrijwel unaniem tot de conclusie gekomen dat de levering van „bloed” als bedoeld in artikel 132, lid 1, onder d), btw-richtlijn, naast de levering van volbloed ook de levering van afzonderlijke bloedbestanddelen zoals plasma en menselijke bloedcellen omvat. De vrijstelling van de btw zou echter niet gelden voor de levering van producten afkomstig van menselijk bloed, die door menging van verschillende bloedbestanddelen onderling, respectievelijk door menging van bloedbestanddelen met andere stoffen zijn verkregen, noch [**Or.12**] voor de levering van synthetische producten [*omissis*] zoals plasmageneesmiddelen bereid uit menselijk plasma, zoals bij voorbeeld albumine en immunoglobuline (document B – TAXUD.c 1(2014)137907 – 782).

c) Hier staat tegenover dat in andere regelgeving van de Unie uitdrukkelijk onderscheid wordt gemaakt tussen menselijk bloed en de bestanddelen daarvan.

Zo wordt in richtlijn 2002/98/EG 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 L 33, blz. 30) reeds in artikel 2, lid 1, onderscheid gemaakt tussen bloed en bloedbestanddelen. Krachtens artikel 3, onder a), van de richtlijn betekent het begrip „bloed” volbloed, dat bij een donor is afgenomen en behandeld met het oog op transfusie of verdere bewerking. Krachtens artikel 3, onder b), betekent het begrip „bloedbestanddeel” een therapeutisch bestanddeel van bloed (rode bloedcellen, witte bloedcellen, bloedplaatjes, plasma) dat door middel van verschillende methoden kan worden bereid.

bb) Een dergelijk onderscheid is ook te vinden in de Gecombineerde Nomenclatuur (GN). Ingevolge hoofdstuk 30, onderverdeling 3002, is de goederencode voor menselijk bloed 3002 90 10, terwijl bloedfracties en immunologische producten, ook indien gewijzigd, al dan niet verkregen door middel van biotechnologische processen, onder goederencode 3002 10 98 ingedeeld worden. In de toelichting op het geharmoniseerde systeem (GS) wordt bij post 3002 onderscheid gemaakt tussen menselijk bloed (punt 2.0) en antisera en andere bloedfracties en gemodificeerde immunologische producten, al dan niet vervaardigd door middel van biotechnologisch processen (punten 5.5 en 5.7), waartoe ook plasma zou moeten behoren (punt 7.3). **[Or.13]**

d) Ook de Europese Commissie stelt in haar verslag over de verlaagde btw-tarieven overeenkomstig artikel 12, lid 4, van de Zesde Richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (COM (2001) 599 definitief) in punt 32: „Tevens werd een vraag gesteld betreffende de belasting van zogenaamd 'volbloed' in vergelijking met andere bloedproducten. Het btw-tarief verschilt namelijk van het ene bloedproduct tot het andere. Volbloed is krachtens artikel 13, titel A, lid 1, onder d), van de Zesde Richtlijn vrijgesteld van btw. De bloedproducten die als geneesmiddelen of farmaceutische producten worden beschouwd, kunnen voor een verlaagd recht in aanmerking komen. Producten die niet als zodanig worden aangemerkt (onstabiele uit bloed bereide producten zoals plasma en bloedcellen van menselijke oorsprong) worden daarentegen niet als geneesmiddelen beschouwd en zijn derhalve aan het normale tarief onderworpen. Dit gebrek aan eenvormigheid, wat de btw betreft, in de behandeling van transacties met bloed is strijdig met het beginsel van de neutraliteit van de belastingheffing.”

e) Ook als het doel van de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder d), btw-richtlijn zou kunnen rechtvaardigen dat de levering van menselijk plasma – in ieder geval de levering van plasma ten behoeve van therapeutische doeleinden – eveneens wordt vrijgesteld, betwijfelt de Kamer op grond van het op veel andere plaatsen uitdrukkelijk gemaakte onderscheid tussen bloed en plasma, en vooral op grond van de eenduidige bewoordingen van artikel 132, lid 1, onder d), btw-richtlijn, of

naast de levering van bloed ook de levering van bloedbestanddelen kan worden vrijgesteld.

2. Mocht het Hof de eerste vraag bevestigend beantwoorden, rijst de vraag of dit oordeel voor iedere levering van plasma geldt, of dat de levering van plasma dat uitsluitend bestemd is voor de vervaardiging van geneesmiddelen, van de vrijstelling moet worden uitgezonderd. **[Or.14]**

a) Ingevolge de oorspronkelijke nationale regeling van § 4, punt 17, UStG was in Duitsland de levering van bloedzakken („Blutkonserven”) tussen bloedbanken onderling, tussen ziekenhuizen onderling en tussen bloedbanken en ziekenhuizen of artsen, belastingvrij. Levering van bloed bestemd voor de vervaardiging van geneesmiddelen was daarentegen niet vrijgesteld. Per 1 januari 1980 werd het begrip „bloedzakken” vervangen door het begrip „menselijk bloed”. Hiermee moest duidelijk gemaakt worden dat menselijk bloed in welke vorm dan ook onder de bepaling viel. Een wijziging van het nationale recht werd hiermee niet beoogd [*omissis*]. Tegelijkertijd werd de beperking van de vrijstelling tot leveringen tussen bepaalde instellingen opgeheven. Sindsdien is de tekst van § 4, punt 17, UStG in overeenstemming met de bewoordingen van artikel 13, A, lid 1, onder d), van richtlijn 77/388/EG (Zesde Richtlijn) respectievelijk artikel 132, lid 1, onder d), btw-richtlijn.

b) Met betrekking tot uitlegging van de begrippen genoemd in artikel 132 btw-richtlijn heeft het HvJEU in zijn arrest van 10 juni 2010 in zaak C-86/09 – Future Health Technologies (FHT) – overwogen dat uit de rechtspraak op artikel 13, A, van de Zesde richtlijn volgt dat de vrijstellingen van artikel 132 btw-richtlijn niet voorzien in vrijstelling van alle activiteiten van algemeen belang, maar enkel van die activiteiten die in het artikel specifiek zijn genoemd en zeer nauwkeurig zijn omschreven (overweging 29). Uit de rechtspraak inzake de Zesde richtlijn volgt eveneens, aldus het Hof, dat de begrippen die gehanteerd worden in verband met de in artikel 132 btw-richtlijn geregelde vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd, aangezien het uitzonderingen zijn op het in artikel 2, lid 1, onder a) en c), btw-richtlijn neergelegde algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. De uitleg van deze begrippen moet echter in overeenstemming zijn met de doeleinden die met de vrijstellingen worden beoogd en die beantwoorden aan de eisen van het neutraliteitsbeginsel, dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel. **[Or. 15]** Dit beginsel van strikte uitlegging betekent dus niet dat de bewoordingen die ter omschrijving van de vrijstellingen van artikel 132 zijn gebruikt, aldus moeten worden uitgelegd, dat de vrijstellingen geen effect meer sorteren. Deze uitleggingsbeginselen gelden, zoals het HvJEU onder meer in zijn arrest van 19 juli 2012 in zaak C-33/11 [*omissis*] heeft geoordeeld, ook voor de uitleg van de begrippen van Unierecht die worden gebruikt ter omschrijving van de belastingvrijstelling van leveringen.

c) Het doel van de belastingvrijstelling van artikel 132, lid 1, onder d), btw-richtlijn, zoals ook van de vrijstellingen in artikel 132 lid 1, onder b), c) en e), btw-richtlijn voor diensten en leveringen in de gezondheidszorg, is om de kosten van de gezondheidszorg niet te verhogen door middel van een belasting met btw.

aa) Bij de levering van plasma voor therapeutische doeleinden wordt dit doel bereikt. Aangezien het geleverde plasma in de regel gebruikt wordt voor krachtens artikel 132, lid 1, onder b) en c), btw-richtlijn eveneens vrijgestelde ziekenhuisverpleging en medische verzorging, heeft de btw-vrijstelling tot gevolg dat de kosten van gezondheidszorg op dit punt niet nog hoger worden als gevolg van een btw-last.

bb) Daarentegen zou een belastingvrijstelling van de levering van plasma bestemd voor de vervaardiging van geneesmiddelen dit doel niet bereiken. Veeleer zou dit de kosten van de gezondheidszorg verhogen – tegen het doel van de regeling in.

Belastingvrijstelling zou voor de leverancier van het plasma tot gevolg hebben dat hij ingevolge artikel 168 btw-richtlijn ook geen recht op aftrek zou hebben, omdat hij de aan hem geleverde goederen en diensten niet voor belaste handelingen gebruikt. De btw die heeft voldaan maar niet in aftrek kan brengen zou voor hem een kostenpost zijn die – bij gelijke winstmarge – de prijs van zijn leveringen verhoogt. Aangezien de farmaceutische industrie het plasma echter voor de vervaardiging van geneesmiddelen gebruikt, waarvan de verkoop in de regel onderworpen is aan btw, zouden de hogere inkoopkosten tot hogere prijzen van de met het plasma vervaardigde geneesmiddelen leiden en daarmee tot een verhoging van de kosten van de gezondheidszorg.

Een dergelijke kostenverzwaring treedt echter niet op bij een belasting van de levering van plasma bestemd voor de vervaardiging van geneesmiddelen, aangezien in dat geval zowel de leverancier van het plasma als het farmaceutische bedrijf recht op aftrek heeft.

cc) Om dit te voorkomen is bij voorbeeld in Oostenrijk in punt 6.1.21 van de Oostenrijkse richtlijnen omzetbelasting bepaald dat plasma dat uitsluitend bestemd is voor verdere industriële verwerking en de vervaardiging van farmaceutische specialiteiten, niet onder het begrip menselijk bloed in de zin van § 6, lid 1, onder 21, van de Oostenrijkse wet op de omzetbelasting valt. Het product moet dan echter wel bij levering, respectievelijk bij invoer door de importeur op passende wijze zijn geëtiketteerd, bij voorbeeld als „slechts bestemd voor verwerking”.

dd) Ook in het Verenigd Koninkrijk wordt de btw-vrijstelling gerelateerd aan het gebruiksdoel. Section 4, paragraaf 2, juncto section 31, paragraaf 1, en bijlage 9, groep 7, punten 6 en 7, van de Value Added Tax Act 1944 (wet op de btw; hierna: „VATA”) zondert menselijk bloed en therapeutische producten die verkregen zijn uit menselijk bloed uit [*omissis*] van de algemene belastingplicht. De Britse

belastingdienst HMRC vermeldt in zijn interne richtlijnen met betrekking tot toepassing van de VATA dat slechts bloed en bloedproducten voor therapeutische doeleinden, dat wil zeggen bloed en bloedproducten die een patiënt worden toegediend, vrijgesteld zijn van btw. **[Or. 17]**

d) Aangezien een dergelijke oneigenlijke belastingvrijstelling binnen de handelsketen ook een in beginsel met het systeem strijdige cumulatie van btw tot gevolg zou hebben, heeft de Kamer aanzienlijke twijfels over de vraag of, voor het geval de belastingvrijstelling in principe ook geldt voor de levering van plasma, deze vrijstelling – tegen de zin en het doel van de belastingvrijstelling in – moet worden „uitgebreid” tot de levering van plasma dat bestemd is voor de vervaardiging van geneesmiddelen.

3. Mocht het HvJEU de tweede vraag ontkennend beantwoorden, in die zin dat het beslist dat de levering van plasma bestemd voor de vervaardiging van geneesmiddelen niet onder de vrijstelling van artikel 132, lid 1, onder d), btw-richtlijn valt, is het vervolgens de vraag of dit in alle gevallen geldt, dan wel of de theoretische mogelijkheid dat het voor de vervaardiging van geneesmiddelen geleverde plasma ook rechtstreeks voor therapeutische doeleinden kan worden gebruikt, van invloed is op de belastingplicht.

Het enkele feit dat de bij de overeenkomst betrokken partijen afspraken hebben gemaakt over het beoogde gebruik van het plasma betekent nog niet dat het plasma ook echt alleen maar voor de vervaardiging van geneesmiddelen en niet voor therapeutische doeleinden geschikt is. Weliswaar heeft verzoekster aan de hand van voorbeelden aan de Kamer uiteengezet dat het voor de vervaardiging van geneesmiddelen geleverde plasma onder andere vanwege een verschillende grootte van de eenheden, een andere wijze van opslag en het meestal ontbreken van een aanduiding van bloedgroep en resusfactor, niet voor therapeutische doeleinden mag worden gebruikt, evenwel kan de Kamer – ook al heeft zij geen aanwijzingen voor enig gebruik in strijd met de bestemming – niet volledig uitsluiten dat het geleverde plasma ook voor therapeutische doeleinden gebruikt kan worden, ook al zou dit onrechtmatig zijn. **[Or. 18]**

Aangezien, zoals hierboven uiteengezet, in ieder geval in de lidstaten Oostenrijk en het Verenigd Koninkrijk de belastingheffing kennelijk alleen afhankelijk is van de beoogde bestemming, zonder dat rekening wordt gehouden met de theoretische gebruiksmogelijkheid, acht de Kamer beantwoording van deze vraag onder meer noodzakelijk om redenen van mededingingsneutraliteit.

[Handtekeningen]