Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

5. oktober 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse — artikel 132, stk. 1, litra d) — levering af organer, blod og mælk fra mennesker — rækkevidde — blodplasma fra mennesker behandlet og anvendt til industrielle formål«

I sag C-412/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland) ved afgørelse af 24. marts 2015, indgået til Domstolen den 28. juli 2015, i sagen:

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

mod

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og dommerne D. Šváby, J. Malenovský (refererende dommer), M. Safjan og M. Vilaras,

generaladvokat: N. Wahl

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. april 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

— TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH ved Rechtsanwälte T. Dennisen og T. Otto samt ved Steuerberater U. Prinz

— den tyske regering ved T. Henze, J. Möller og K. Petersen, som befuldmægtigede

— den ungarske regering ved M.Z. Fehér, G. Koós og M. Bóra, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 2. juni 2016,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra d), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (herefter »TDM«), et selskab med hjemsted i Tyskland, der driver et bloddonorcenter, og Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (skattemyndighed i Kassel, Tyskland, herefter »skattemyndigheden«) vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt TMD's virksomhed med levering af plasma bestemt til fremstilling af lægemidler er pålagt merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 2 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

4 Afsnit IX i dette direktiv, som har overskriften »Afgiftsfritagelser«, omfatter bl.a. kapitel 2 vedrørende »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« og kapitel 4 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med transaktioner inden for Fællesskabet«.

5 Direktivets artikel 132, stk. 1, der er omfattet af kapitel 2, bestemmer:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat

d) levering af organer, blod og mælk fra mennesker

e) levering af ydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser

[...]«

Tysk ret

6 § 4, nr. 17, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) i den affattelse, der fandt anvendelse i hovedsagen, har følgende ordlyd:

»Af de i § 1, stk. 1, nr. 1, nævnte transaktioner er følgende fritaget for afgift:

[...]

a) levering af organer, blod og mælk fra mennesker.«

7 UStG's § 15 vedrører fradragsret for indgående afgift. I den version, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen er bestemmelsen affattet således:

»1. Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende indgående afgifter:

1. afgifter, der skyldes efter loven for varer og andre ydelser, der af en anden erhvervsdrivende er udført for hans virksomhed [...]

2. Fradrag af indgående afgift er udelukket for så vidt angår afgift på leveringer, indførsel og erhvervelse inden for Fællesskabet af goder samt på øvrige ydelser, som den erhvervsdrivende anvender i forbindelse med følgende transaktioner:

1.

afgiftsfrie transaktioner

[...]

3. Udelukkelsen af fradragsretten i henhold til stk. 2 indtræder ikke, hvis transaktionerne

1. i de i stk. 2, første punktum, nr. 1, nævnte tilfælde
   a) er afgiftsfri i henhold til § 4, nr. 1-7, […]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 TMD driver et bloddonorcenter. Selskabets virksomhed består i ved hjælp af en kemoteknisk proces at udtage blodplasma fra donorerne og blande dette med en antikoagulationsvæske, som bl.a. indeholder natriumcitrat. Blandingen videreforarbejdes derefter i en centrifuge for at udvinde visse komponenter. Disse komponenter indsamles og leveres frosne til virksomheder i lægemiddelindustrien.

9 I forbindelse med sin virksomhed leverede TMD denne type plasma til X AG, et selskab med hjemsted i Schweiz. Dette selskab afhentede plasmaet hos TMD og transporterede det til sine produktionssteder andre steder i Den Europæiske Union med henblik på fremstilling af lægemidler.

10 TMD var af den opfattelse, at det plasma, som selskabet leverede til lægemiddelfremstilling, ikke henhørte under fritagelsen for levering af blod fra mennesker. I sin momsangivelse for 2008 til skattemyndigheden, fradrog sagsøgeren således den indgående moms i forbindelse med disse leverancer af plasma.

11 Skattemyndigheden var imidlertid af den opfattelse, at leverancerne af plasma til andre medlemsstater i Unionen var momsfritagede transaktioner, og gav følgelig afslag på fradrag af den indgående moms.

12 TMD foretog ikke fradrag for indgående afgift i sine momsangivelser for 2009 og 2010, som skattemyndigheden godkendte.

13 Den 7. december 2012 anmodede TMD om en berigtigelse af momsfastsættelsen for perioden fra 2008-2010. Selskabet krævede anerkendelse af retten til fradrag af den indgående afgift i forbindelse med leveringen af plasmaet. Som begrundelse fremførte selskabet, at de leveringer af blodplasma inden for Unionen, for hvilke selskabet nu gjorde fradrag af indgående afgift gældende, ikke var fritaget for afgift i henhold til UStG's § 4, nr. 17), litra a), da der ifølge selskabet reelt var tale om levering af »sourceplasma« til lægemiddelfirmaer med henblik på fraktionering og efterfølgende fremstilling af lægemidler.

14 Skattemyndigheden afslog at ændre momsopgørelserne ved afgørelse af 7. maj 2013. TMD har anlagt sag ved den forelæggende ret til prøvelse af denne afgørelse.

15 Som begrundelse for sin påstand har TMD gjort gældende, at levering af blodplasma til fremstilling af lægemidler ikke udgør en levering af blod som omhandlet i UStG's § 4, nr. 17), litra a), henholdsvis artikel 132, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112.

16 På denne baggrund har Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hessen, Tyskland) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 132, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112 fortolkes således, at levering af blod fra mennesker også omfatter levering af blodplasma, som er udvundet af blod fra mennesker?

2) Hvis første spørgsmål besvares bekræftende: Gælder dette også for blodplasma, som ikke er beregnet direkte til behandlingsformål, men udelukkende til fremstilling af lægemidler?

3) Hvis andet spørgsmål besvares benægtende: Beror klassifikationen som blod alene på den valgte formålsbestemmelse eller også på den abstrakt mulige anvendelse af blodplasmaet?«

Om anmodningen om genåbning af den mundtlige forhandling

17 Ved skrivelse af 13. juni 2016 anmodede TMD om genåbning af den mundtlige forhandling med den begrundelse i det væsentlige, at forslaget til afgørelse fra generaladvokaten indeholdt en objektiv fejl i punkt 49.

18 Det må i denne forbindelse konstateres, at der ikke i statutten for Den Europæiske Unions Domstol og i procesreglementet er fastsat bestemmelser om parternes mulighed for at indgive skriftlige bemærkninger til generaladvokatens forslag til afgørelse (kendelse af 4.2.2000, Emesa Sugar, C-17/98, EU:C:2000:69, præmis 2, og dom af 6.9.2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, præmis 29).

19 Som det fremgår af artikel 83 i Domstolens procesreglement, kan Domstolen til enhver tid, efter at have hørt generaladvokaten, ved kendelse bestemme, at retsforhandlingernes mundtlige del skal genåbnes, navnlig hvis den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller såfremt en part, efter at

denne del af retsforhandlingerne er afsluttet, er fremkommet med nye oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er af afgørende betydning for Domstolens afgørelse, eller såfremt sagen bør afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af parterne eller de berørte.

20 Domstolen er imidlertid, efter at have hørt generaladvokaten, af den opfattelse, at den råder over alle de nødvendige oplysninger for at træffe afgørelse i den foreliggende sag.

21 Henset til ovenstående betragtninger finder Domstolen, at det er ufornødent at anordne en genåbning af retsforhandlingernes mundtlige del.

Om de præjudicielle spørgsmål

22 Med sine spørgsmål, som skal undersøges samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 132, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de leverancer af blod fra mennesker, som medlemsstaterne skal fritage i henhold til denne bestemmelse, ligeledes omfatter plasma udvundet af blod fra mennesker, når dette plasma ikke er beregnet direkte til behandlingsformål, men udelukkende til fremstilling af lægemidler.

23 I henhold til artikel 132, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112 skal medlemsstaterne fritage levering af organer, blod og mælk fra mennesker.

24 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af Domstolens praksis, at de begreber, der er indeholdt i denne artikel 132, er selvstændige EU-retlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (dom af 26.2.2015, VDP Dental Laboratory m.fl., C-144/13, C-154/13 og C-160/13, EU:C:2015:116, præmis 44).

25 Begrebet »blod fra mennesker« i artikel 132, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112 er imidlertid ikke defineret i direktiv 2006/112.

26 Under disse omstændigheder skal betydningen og rækkevidden af dette begreb fastlægges efter dets normale betydning i sædvanlig sprogbrug, idet der tages hensyn til den generelle sammenhæng, hvori det anvendes, og de mål, der forfølges med den lovgivning, som det udgør en del af (jf. i denne retning dom af 25.10.2012, Ketelä, C-592/11, EU:C:2012:673, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

27 Hvad angår dette udtryks normale betydning bemærkes, at begrebet »blod fra mennesker« henviser til en del af den menneskelige krop, som udgøres af flere bestanddele, som ikke er selvstændige, men supplerer hinanden, og hvis synergieffekt gør det muligt at irrigere alle organer og væv.

28 En af de supplerende bestanddele ved blod er plasma, som er den væske, der tjener til at transporterer de øvrige bestanddele i blodet fra mennesker rundt i kroppen.

29 Hvad først angår den generelle sammenhæng bemærkes, at artikel 3, stk. 2, litra c), i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder indeholder et forbud mod kommercialisering af menneskekroppen og dele deraf som sådan.

30 Hvad dernæst angår formålet med de samlede bestemmelser i artikel 132 i direktiv 2006/112 bemærkes, at denne bestemmelse tilsigter at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse med henblik på at lette adgangen til visse tjenesteydelser og levering af visse varer, idet der undgås ekstraomkostninger som følge af, at disse er underlagt moms (jf. i denne retning dom af 26.2.2015, VDP Dental Laboratory m.fl., C-144/13, C-154/13 og C-160/13, EU:C:2015:116, præmis 43 og 45 og den deri nævnte retspraksis).

31 Hvad endelig angår artikel 132, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112 bemærkes, at denne bestemmelse i lighed med litra b), c) og e) i samme stykke vedrører transaktioner, der er direkte forbundet med sundhedspleje, eller hvis formål er behandling.

32 Fritagelsen for leverancer af blod fra mennesker i artikel 132, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112 skal følgelig forstås således, at den tilsigter at sikre, at leveringen af produkter, som bidrager til sundhedspleje, eller hvis formål er behandling, ikke bliver uopnåelig på grund af de forøgede omkostninger til sådanne produkter, hvis levering heraf var pålagt moms (jf. analogt dom af 26.2.2015, VDP Dental Laboratory m.fl., C-144/13, C-154/13 og C-160/13, EU:C:2015:116, point 46 og den deri nævnte retspraksis).

33 Henset til de ovenstående bemærkninger skal levering af blod fra mennesker, herunder levering af det plasma, der er en bestanddel heraf, henhøre under fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112, når denne levering bidrager direkte til virksomhed af almen interesse, nemlig når den leverede plasma anvendes direkte til sundhedspleje eller til behandlingsformål.

34 Når det er sagt bemærkes, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i artikel 132 i direktiv 2006/112, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. i denne retning bl.a. dom af 28.7.2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, præmis 23, og af 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

35 Det følger heraf, at såkaldt »industriel« plasma, dvs. plasma, hvis levering ikke bidrager direkte til virksomhed af almen interesse, idet det er bestemt til at indgå i en industriel produktion, bl.a. med henblik på fremstilling af lægemidler, derimod ikke henhører under fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112.

36 Det er følgelig alene plasma, som faktisk er beregnet direkte til behandlingsformål, som henhører under fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112.

37 For så vidt som muligheden for at drage fordel af denne fritagelse er betinget af plasmaets anvendelse til en bestemt type virksomhed af almen interesse, kan den omstændighed, at et plasma bestemt til industriel anvendelse teoretisk kan gøres til genstand for direkte behandlingsformål, selv hvis en sådan mulighed antages at foreligge, ikke medføre, at plasmaet skal drage fordel af fritagelsesordningen, der er fastsat med henblik på alene at begrænse omkostningerne for det plasma, der faktisk er beregnet direkte til behandlingsformål.

38 Det fremgår imidlertid af sagens akter for Domstolen, at plasma som det i hovedsagen omhandlede ikke er beregnet til sundhedspleje eller behandling, men udelukkende til farmaceutiske formål.

39 Under disse omstændigheder kan sådant plasma ikke henhøre under fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112.

40 Henset til ovenstående bemærkninger skal de forlagte spørgsmål besvares med, at artikel 132, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de leverancer af blod fra mennesker, som medlemsstaterne skal fritage i henhold til denne bestemmelse, ikke omfatter plasma udvundet af blod fra mennesker, når dette plasma ikke er beregnet direkte til behandlingsformål, men udelukkende til fremstilling af lægemidler.

Sagens omkostninger

41 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 132, stk. 1, litra d), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de leverancer af blod fra mennesker, som medlemsstaterne skal fritage i henhold til denne bestemmelse, ikke omfatter plasma udvundet af blod fra mennesker, når dette plasma ikke er beregnet direkte til behandlingsformål, men udelukkende til fremstilling af lægemidler.

Underskrifter