

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 18 november 2010*

I mål C-156/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 1 april 2009, som inkom till domstolen den 6 maj 2009, i målet

Finanzamt Leverkusen

mot

Verigen Transplantation Service International AG,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (referent), E. Levits och M. Berger,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom F. Díez Moreno, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 29 juli 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- ¹ Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 13A.1 c och 28b F första stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk

specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Verigen Transplantation Service International AG (nedan kallat VTSI) och Finanzamt Leverkusen (nedan kallad Finanzamt), angående den senares beslut att inte medge undantag från mervärdesskatteplikt för den omsättning som VTSI uppnått inom ramen för odling av ledbroskceller för kunder som är etablerade i andra medlemsstater.

Tillämpliga bestämmelser

Sjätte direktivet

- 3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.
- 4 Artikel 9.1 och 9.2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

...

- c) Platsen för tillhandahållande av tjänster skall vara den där dessa fysiskt utförs om tjänsterna avser

...

— arbete på materiell lös egendom.

...”

- 5 Artikel 13 A i sjätte direktivet, med rubriken Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset, har följande lydelse:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

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

...”

- 6 Artikel 28b F i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Genom undantag från artikel 9.2 c) skall platsen för utförande av tjänster som innefattar värderingar eller arbete på lös egendom som tillhandahålls kunder som är registrerade för mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den där dessa tjänster faktiskt utförs vara belägen i den medlemsstat som till kunden utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket tjänsterna utfördes för denne.

...”

Den nationella lagstiftningen

- 7 3a § stycke 2 punkt 3 i 1999 års lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270, nedan kallad UStG), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, har följande lydelse:

”Följande övriga tjänster tillhandahålls på den plats där näringsidkaren uteslutande eller till övervägande del bedriver verksamhet:

...

c) Arbete på materiell lös egendom och värdering av sådan egendom. Om mottagaren av tjänsten, i förhållande till den näringsidkare som tillhandahåller tjänsten, använder ett registreringsnummer för mervärdesskatt som har utfärdats av en annan medlemsstat, ska den tjänst som tillhandahållits under detta nummer anses ha tillhandahållits inom den andra medlemsstatens territorium ...”

8 I 4 § punkt 14 UStG föreskrivs att följande transaktioner som omfattas av 1 § stycke 1 punkt 1 UStG är undantagna från skatteplikt:

”Transaktioner som avser sådan verksamhet som bedrivs av läkare, tandläkare, fysioterapeuter (sjukgymnaster), barnmorskor eller i liknande yrkesmässigt bedrivna vårdverksamhet i den mening som avses i 18 § stycke 1 punkt 1 inkomstskattelagen [Einkommensteuergesetz] och i verksamhet som bedrivs av klinisk kemist ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 VTSI är ett i Tyskland etablerat bioteknikföretag som bedriver verksamhet inom området för vävnadsteknik. Företaget bedriver forskning, utveckling, produktion och försäljning av tekniker för diagnos och behandling av vävnadssjukdomar, och i synnerhet brosksjukdomar, hos människor.

- 10 Målet vid den nationella domstolen gäller VTSI:s transaktioner i samband med odling av kondrocyter som ska återtransplanteras till patienten, i fall där de kunder åt vilka denna tjänst tillhandahålls (läkare eller sjukhus) är etablerade i andra medlemsstater och där VTSI i sina fakturor har angett kundernas registreringsnummer för mervärdesskatt.

- 11 Bundesfinanzhof har beskrivit processen på följande sätt: Läkaren eller sjukhuset tillskickar VTSI broskmaterial som tagits från patienten genom biopsi. VTSI bearbetar vävnaden för att kunna ta ut kondrocyterna. Efter att ha behandlats i sitt eget blodserum i en inkubator multipliceras cellerna genom odling under i allmänhet tre till fyra veckor. De framtagna cellerna kan antingen inneslutas i ett kollagenmembran för att skapa ett "broskplåster", eller inte. I båda fallen sänds de till patientens läkare eller sjukhus för att återtransplanteras till patienten.

- 12 När dessa tjänster tillhandahölls kunder i andra medlemsstater behandlade VTSI dem som icke mervärdesskattepliktiga.

- 13 Finanzamt ansåg emellertid att tillhandahållandena var skattepliktiga och fastställde i beslut av den 17 december 2003 mervärdesskatten för VTSI:s omsättning under år 2002.

- 14 I samband med begäran om omprövning och därefter överklagandet vid Finanzgericht Köln, hävdade VTSI att odlingen av broskceller varken utgjorde sjukvård eller sjukvårdande behandling utan att det snarare var fråga om "rutinmässiga laboratorietjänster" som tillhandahållits av biotekniska eller medicintekniska assistenter. Erforderliga kvalitetskontroller genomfördes av en farmaceut och en extern kemist.

- 15 Finanzgericht Köln, i egenskap av första instans, biföll VTSI:s överklagande. Den fann att cellodling skulle betraktas som "arbete på materiell lös egendom", i den mening som avses i 3a § stycke 2 punkt 3 c UStG. Finanzgericht påpekade att organ som tagits ut för transplantation blir lös egendom när de skiljs från patientens kropp. Huruvida den avskilda kroppsdelens senare används för autotransplantation (autolog användning) eller för transplantation på någon annan individ (allogenisk användning) saknar betydelse för huruvida den ska omfattas av begreppet "materiell lös egendom".
- 16 Efter att ha konstaterat att de kunder som var etablerade i andra medlemsstater hade använt registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats åt dem av deras respektive medlemsstat, fann Finanzgericht att transaktionerna inte var skattepliktiga i Tyskland.
- 17 Finanzamt överklagade denna dom till Bundesfinanzhof. Inför Bundesfinanzhof har Finanzamt gjort gällande att cellerna inte kan betraktas som materiell lös egendom, mot bakgrund av att de endast kortvarigt avskiljts från patientens kropp. Cellodling omfattas således inte av begreppet "arbete" i den mening som avses i 3a § stycke 2 punkt 3 c UStG. Enligt Finanzamt är det inte heller fråga om användning av ett registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats av en annan medlemsstat, i den mening som avses i 3a § stycke 2 punkt 3 c UStG, eftersom detta i princip förutsätter ett föregående uttryckligt avtal mellan VTSI och kunden.
- 18 Den hänskjutande domstolen anser att återlämnandet av de odlade broskcellerna till patientens läkare eller till sjukhuset inte utgör en leverans av varor, eftersom VTSI inte fritt kan förfoga över broskmaterialet. Cellodling utgör ett tillhandahållande av tjänster, som inte är skattepliktigt i Tyskland när tjänsten tillhandahålls i en annan medlemsstat. Detta skulle emellertid endast kunna vara fallet om artikel 28b F i sjätte direktivet tolkades på så sätt att den omfattar den tjänst som VTSI har tillhandhål-lit. I annat fall ska transaktionen vara skattepliktig i Tyskland, såvida den inte kan

anses utgöra sjukvårdande behandling i den mening som avses i artikel 13 A.1 c i detta direktiv.

- 19 Mot denna bakgrund har Bundesfinanzhof beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artikel 28b F första stycket i [sjätte direktivet] tolkas på så sätt

- a) att broskmaterial (biopsimaterial), som har tagits från en människa och lämnats till ett företag för cellodling för att sedan lämnas tillbaka i form av transplantat till den berörda patienten, utgör ’materiell lös egendom’ i den mening som avses i denna bestämmelse,

- b) att uttagande av ledbroskceller ur broskmaterial och därpå följande cellodling utgör ’arbete’ på materiell lös egendom i den mening som avses i denna bestämmelse, och

- c) att tjänsten har tillhandahållits en kund under dennes registreringsnummer för mervärdesskatt när detta nummer angetts på leverantörens faktura, även om det inte finns någon uttrycklig skriftlig överenskommelse avseende registreringsnumrets användning?

2) För det fall någon av ovanstående frågor besvaras nekande: Ska artikel 13 A.1 c i [sjätte direktivet] tolkas på så sätt att uttagande av ledbroskceller från en människa

och efterföljande cellodling utgör sjukvårdande behandling, när de framodlade cellerna återtransplanteras till donatorn?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den andra frågan

- ²⁰ Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga, som ska prövas först, för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att uttagande av ledbroskceller från en människa och efterföljande cellodling utgör sjukvårdande behandling, när de framodlade cellerna återtransplanteras till donatorn.
- ²¹ Det ska först och främst erinras om att det i sjätte direktivet fastställs ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt. I artikel 2, som avser skattepliktiga transaktioner, anges att mervärdesskatt, förutom för import av varor, ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en skattskyldig person i denna egenskap (se, bland annat, dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 49, av den 14 december 2006 i mål C-401/05, VDP Dental Laboratory, REG 2006, s. I-12121,

punkt 22, och av den 10 juni 2010 i mål C-262/08, CopyGene, REU 2010, s. I-5053, punkt 23).

- 22 I artikel 13 i sjätte direktivet föreskrivs dock att vissa verksamheter ska undantas från mervärdesskatteplikt. Av domstolens praxis följer att undantagen i denna artikel är självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (se, bland annat, dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 15, och domen i det ovan nämnda målet CopyGene, punkt 24).
- 23 Enligt fast rättspraxis ska de uttryck som använts för att beskriva undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet dessutom tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster, från en skattskyldig person, som sker mot ersättning. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de uttryck som används för att beskriva undantagen i nämnda artikel 13 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se, bland annat, dom av den 14 juni 2007 i mål C-445/05, Haderer, REG 2007, s. I-4841, punkt 18 och där angiven rättspraxis, samt domen i det ovan nämnda målet CopyGene, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 24 Vad bland annat gäller undantaget i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet följer det av rättspraxis att uttrycket "sjukvårdande behandling" avser tjänster som har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem (domen i det ovan nämnda målet CopyGene, punkt 28 och där angiven rättspraxis). Även om "sjukvårdande behandling" måste ha ett terapeutiskt syfte, följer det inte med nödvändighet av detta, såsom framgår av den ovan i föregående punkt nämnda rättspraxisen, att en tjänsts terapeutiska syfte måste tolkas särskilt restriktivt (domen i det ovan nämnda målet CopyGene, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

- 25 I förevarande fall är det uppenbart att den process som består i att avlägsna brosk, att ta ut celler ur det avlägsnade brosket i syfte att odla dem och att därefter återtransplantera cellerna till en patient, har ett terapeutiskt syfte.
- 26 De specifika tjänster som VTSI tillhandahåller utgör visserligen endast en del i denna process. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 23 i sitt förslag till avgörande är dessa emellertid en avgörande, oumbärlig och icke-avskiljbar del av processen, i vilken inget led kan genomföras isolerat från de övriga.
- 27 Av det ovanstående följer att begreppet sjukvårdande behandling i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet omfattar den process som består i att i terapeutiskt syfte ta ut led-broskceller från broskmaterial som hämtats från en människa och sedan odla dessa celler för att därefter återtransplantera dem. En sådan tolkning är dessutom förenlig med ändamålet i denna bestämmelse, närmare bestämt att minska hälso- och sjukvårdskostnaderna (se dom av den 8 juni 2006 i mål C-106/05, L.u.P, REG 2006, s. I-5123, punkt 29).
- 28 Härvid saknar det betydelse att dessa tjänster tillhandahålls av laboratoriepersonal som inte är legitimerade läkare, eftersom det inte är nödvändigt att vård i alla delar tillhandahålls av sjukvårdspersonal (dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler, REG 2002, s. I-6833, punkt 41, och domen i det ovannämnda målet L.u.P., punkt 39).
- 29 Den omständigheten att de framodlade cellerna transplanteras till den patient från vilken de tagits eller till en annan individ, saknar dessutom i princip betydelse för frågan huruvida en tjänst ska kvalificeras som sjukvårdande behandling (se, analogt, domen i det ovannämnda målet CopyGene, punkt 51).

- 30 Den tyska regeringen har anfört att en kvalificering av de aktuella tjänsterna som sjukvårdande behandling skulle kunna strida mot principen om skatteneutralitet, eftersom det "broskplåster" som VTSI har tagit fram till sin funktion är jämförbart med ett läkemedel, vilket inte kan undantas från mervärdesskatteplikt. I detta avseende konstaterar domstolen att kvalificeringen av en tjänst som sjukvårdande behandling enbart är beroende av tjänstens beskaffenhet, utan att hänsyn tas till huruvida ett ersättningsläkemedel finns tillgängligt eller inte.
- 31 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 28 i sitt förslag till avgörande kan vissa typer av vård bytas ut mot ersättningsläkemedel, medan den möjligheten ännu inte finns för andra typer av vård, men troligen kommer att finnas i framtiden. De två kategorierna är således i ständig utveckling.
- 32 Med hänsyn till det ovan anförda ska den andra frågan besvaras på följande sätt: Artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att avlägsnandet av brosk från en människa för att ta ut ledbroskceller för odling, med avsikt att i terapeutiskt syfte återtransplantera cellerna, utgör sjukvårdande behandling, i den mening som avses i denna bestämmelse.

Den första frågan

- 33 Med hänsyn till svaret på den andra frågan finns det inte anledning att besvara den första frågan.

Rättegångskostnader

- ³⁴ Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 13 A.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, ska tolkas på så sätt att avlägsnandet av brosk från en människa för att ta ut ledbroskceller för odling, med avsikt att i terapeutiskt syfte återtransplantera cellerna, utgör sjukvårdande behandling, i den mening som avses i denna bestämmelse.

Underskrifter