

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 5 oktober 2016 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag för vissa verksamheter av allmänt intresse – Artikel 132.1 d – Leveranser av organ, blod och mjölk från människor – Räckvidd – Mänsklig blodplasma som bearbetats och använts för industriella ändamål”

I mål C-412/15,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen, Tyskland) genom beslut av den 24 mars 2015, som inkom till domstolen den 28 juli 2015, i målet

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

mot

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Bay Larsen samt domarna D. Šváby, J. Malenovský (referent), M. Safjan och M. Vilaras,

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 28 april 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, genom T. Dennisen och T. Otto, Rechtsanwälte, samt genom U. Prinz, Steuerberater,
- Tysklands regering, genom T. Henze, J. Möller och K. Petersen, samtliga i egenskap av ombud,
- Ungerns regering, genom M.Z. Fehér, G. Koós och M. Bóra, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och B.-R. Killmann, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 2 juni 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 132.1 d i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (nedan kallat TMD), ett företag som driver en blodgivningscentral i Tyskland, och Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (skattemyndighet i Kassel, Tyskland, nedan kallad skattemyndigheten), angående huruvida av TMD utförda leveranser av plasma avsedd för läkemedelstillverkning är skattepliktiga.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 2 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

4 Avdelning IX i detta direktiv, med rubriken ”Undantag från skatteplikt”, innehåller bland annat ett kapitel 2 avseende ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” och ett kapitel 4 med rubriken ”Undantag i samband med gemenskapsinterna transaktioner”.

5 I artikel 132.1 i nämnda kapitel 2 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

b) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentlighetsrättsliga 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.

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

...”

Tysk rätt

6 I 4 § punkt 17 Umsatzsteuergesetz (lagen om omsättningsskatt) (nedan kallad UStG) föreskrivs, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, följande:

"Av de transaktioner som omfattas av 1 § stycke 1 punkt 1 är följande undantagna från skatteplikt:

...

a) Leveranser av organ, blod och mjölk från människor."

7 15 § UStG reglerar avdragsrätten för ingående skatt. I paragrafen föreskrivs, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, följande:

"(1) Näringsidkare har rätt till avdrag för ingående skatt avseende

1. den lagstadgade skatt denne är skyldig att betala för leveranser och andra tjänster som utförs av andra näringsidkare för dennes näringsverksamhet ...

(2) Skatten är inte avdragsgill avseende leveranser av varor, införsel av varor, gemenskapsinterna förvärv av varor samt tjänster som näringsidkaren använder i samband med följande transaktioner:

1. Transaktioner som är undantagna från skatteplikt,

...

(3) Undantaget från avdragsrätt i stycke 2 är inte tillämpligt om transaktionerna,

1. i det fall som avses i stycke 2 första meningen punkt 1,

a) är undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkterna 1?7 ..."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 TMD driver en blodgivningscentral. Företagets verksamhet består i att genom en kemisk process utvinna blodplasma från blodgivare och blanda den med en lösning som förhindrar koagulering och som bland annat innehåller natriumcitrat. Blandningen bearbetas därefter i en centrifug i syfte att bryta ut vissa beståndsdelar. Dessa beståndsdelar samlas in och levereras frusna till företag inom läkemedelsbranschen.

9 TMD har i sin näringsverksamhet levererat denna typ av plasma till X AG, ett företag etablerat i Schweiz. Detta företag hämtade plasman hos TMD och transporterade den till sina olika produktionsanläggningar i andra medlemsstater i unionen i syfte att framställa läkemedel.

10 TMD gjorde bedömningen att den plasma som företaget levererade till läkemedelstillverkarna inte omfattades av undantaget från skatteplikt för leveranser av organ, blod och mjölk från människor. I sin mervärdesskattedeklaration för år 2008 ansökte TMD därför hos skattemyndigheten om att få göra avdrag för ingående mervärdesskatt på transaktioner knutna till företagets plasmaleveranser.

11 Skattemyndigheten fastställde emellertid att plasmaleveranser till andra medlemsstater i unionen utgjorde transaktioner undantagna från skatteplikt och godkände därför inte avdraget för ingående skatt.

12 I sina deklarationer för åren 2009 och 2010, vilka skattemyndigheten godkände, yrkade

TMD inte avdrag för ingående skatt.

13 Den 7 december 2012 ansökte TMD om rättelse av fastställd mervärdesskatt avseende perioden mellan år 2008 och år 2010. Företaget begärde att skattemyndigheten skulle bevilja rätt till avdrag för ingående skatt som betalats för plasmaleveranserna. TMD gjorde till stöd för sin begäran gällande att de gemenskapsinterna plasmaleveranser, för vilka rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt begärdes, inte var undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkt 17 a UStG, eftersom dessa leveranser, enligt detta företag, i själva verket utgjorde leveranser av aferesplasma till läkemedelsföretag för fraktionering och därpå följande läkemedelstillverkning.

14 Genom beslut av den 7 maj 2013 avlog skattemyndigheten ansökningarna om rättelse. TMD överklagade det beslutet till den hänskjutande domstolen.

15 TMD gjorde till stöd för överklagandet gällande att plasmaleveranser avsedda 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 direktiv 2006/112.

16 Mot denna bakgrund beslutade Hessisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Hessen, Tyskland) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

- ”1) Ska artikel 132.1 d i direktiv [2006/112] tolkas så, att leveranser av mänskligt blod även innefattar leveranser av plasma som framställts av mänskligt blod?
- 2) Om den första frågan ska besvaras jakande: Gäller detta även för plasma som inte är avsedd att användas direkt för terapeutiska ändamål, utan uteslutande för läkemedelstillverkning?
- 3) Om den andra frågan ska besvaras nekande: Beror klassificeringen som blod uteslutande på hur plasman är avsedd att användas eller även på hur den teoretiskt kan användas?”

Begäran om att återuppta det muntliga förfarandet

17 Genom skrivelse av den 13 juni 2016 begärde TMD att det muntliga förfarandet skulle återupptas av det skälet att punkt 49 i generaladvokatens förslag till avgörande innehåller ett sakfel.

18 Domstolen konstaterar i det avseendet att det varken i stadgan för Europeiska unionens domstol eller i dess rättegångsregler föreskrivs någon möjlighet för parterna att inkomma med yttranden över generaladvokatens förslag till avgörande (beslut av den 4 februari 2000, Emesa Sugar, C-17/98, EU:C:2000:69, punkt 2, och dom av den 6 september 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, punkt 29).

19 Enligt artikel 83 i domstolens rättegångsregler får domstolen visserligen, efter att ha hört generaladvokaten, när som helst, genom särskilt uppsatt beslut, besluta att den muntliga delen av förfarandet ska inledas eller återupptas, bland annat om domstolen anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet, eller om en part, efter det att den muntliga delen har förklarats avslutad, har lagt fram en ny omständighet som kan ha ett avgörande inflytande på målets utgång, eller om målet ska avgöras på grundval av ett argument som inte har avhandlats mellan parterna.

20 Efter att ha hört generaladvokaten anser sig domstolen emellertid ha kännedom om de omständigheter som är nödvändiga för att kunna avgöra förevarande mål.

21 Av det anförda följer att skäl saknas för att återuppta den muntliga delen av förfarandet.

Prövning av tolkningsfrågorna

- 22 Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 d i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att begreppet leveranser av mänskligt blod, som medlemsstaterna är skyldiga att undanta från skatteplikt enligt denna bestämmelse, även omfattar leveranser av plasma som framställts av mänskligt blod, när plasman inte är avsedd att användas direkt för terapeutiska ändamål, utan uteslutande för läkemedelstillverkning.
- 23 Enligt artikel 132.1 d i direktiv 2006/112 ska medlemsstaterna undanta leveranser av organ, blod och mjölk från människor från skatteplikt.
- 24 Det ska inledningsvis påpekas att det följer av domstolens fasta praxis att begreppen i denna artikel 132 utgör självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (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 44).
- 25 Begreppet blod från människor i artikel 132.1 d i direktiv 2006/112 definieras emellertid inte i detta direktiv.
- 26 Betydelsen och räckvidden av detta begrepp måste därför fastställas utifrån dess normala betydelse i vanligt språkbruk, med beaktande av det sammanhang i vilket det används och de mål som eftersträvas med det regelverk i vilket det ingår (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 oktober 2012, Ketelä, C-592/11, EU:C:2012:673, punkt 51 och där angiven rättspraxis).
- 27 Vad gäller begreppets normala betydelse påpekas att begreppet blod från människor refererar till en beståndsdel av människokroppen som är sammansatt av flera icke autonoma komplementära komponenter som, genom synergi, möjliggör försörjning av samtliga organ och vävnader.
- 28 En av de komplementära beståndsdelarna är plasman, det vill säga den vätska vars funktion är att transportera andra blodkomponenter genom kroppen.
- 29 Inledningsvis, vad gäller det allmänna sammanhanget, påpekas att det enligt artikel 3.2 c i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna är förbjudet att låta människokroppen och dess delar i sig utgöra en källa till ekonomisk vinning.
- 30 Vad vidare avser de mål som eftersträvas med bestämmelserna i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska påpekas att artikeln har till syfte att från skatteplikt undanta vissa verksamheter av allmänt intresse i syfte att underlätta tillgången till vissa tjänster och leveranser av vissa varor, genom att de befrias från den merkostnad som mervärdesskatten medför (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, punkterna 43 och 45 och där angiven rättspraxis).
- 31 Vad slutligen avser artikel 132.1 d i direktiv 2006/112 ska påpekas att denna bestämmelse, i likhet med leden b, c och e i samma punkt, avser transaktioner som är direkt knutna till hälso- och sjukvård eller som har ett terapeutiskt syfte.
- 32 Undantaget för leveranser av blod från människor i artikel 132.1 d i direktiv 2006/112 ska därför tolkas så, att det syftar till att säkerställa att leveranser av produkter som bidrar till hälso- och sjukvård eller som har ett terapeutiskt syfte inte omöjliggörs på grund av den merkostnad som skulle uppstå om leveransen av dessa produkter vore mervärdesskattepliktig (se, analogt, 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).

33 Av det anförda följer att leveranser av blod från människor, inklusive leveranser av plasma, som utgör en komponent däri, omfattas av undantaget i artikel 132.1 d i direktiv 2006/112 när denna leverans direkt bidrar till verksamheter av allmänt intresse, det vill säga när den levererade plasman används direkt i hälso- och sjukvård eller för terapeutiska ändamål.

34 Domstolen erinrar dock om att de begrepp som används för att beskriva undantagen i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska påföras varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot ersättning (se, bland annat, dom av den 28 juli 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punkt 23, och dom av den 22 oktober 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

35 Härav följer att så kallad industriell plasma, det vill säga plasma som inte direkt bidrar till verksamheter av allmänt intresse, eftersom den är avsedd att användas i industriell produktion, bland annat för att framställa läkemedel, emellertid inte omfattas av undantaget i artikel 132.1 d i direktiv 2006/112.

36 Således omfattas endast plasma som är direkt avsedd att användas för terapeutiska ändamål av undantaget i artikel 132.1 d i direktiv 2006/112.

37 I den mån undantagets tillämplighet är avhängigt av att plasman används i vissa typer av verksamheter av allmänt intresse, kan den omständigheten att plasma avsedd för industriellt bruk teoretiskt sett kan användas direkt för terapeutiska ändamål ? om detta kan styrkas ? inte innebära att den ska omfattas av undantagsbestämmelser som syftar till att begränsa kostnaderna enbart för plasma som faktiskt används i direkt terapeutiskt syfte.

38 Det framgår av handlingarna i målet att en sådan plasma som den i det nationella målet, inte är avsedd att användas i hälso- och sjukvård eller för terapeutiska ändamål, utan uteslutande för farmaceutiska ändamål.

39 Sådan plasma kan således inte anses omfattas av artikel 132.1 d i direktiv 2006/112.

40 Av det anförda följer att de ställda frågorna ska besvaras enligt följande. Artikel 132.1 d i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att begreppet leveranser av mänskligt blod, som medlemsstaterna är skyldiga att undanta från skatteplikt enligt denna bestämmelse, inte omfattar leveranser av plasma som framställts av mänskligt blod, när plasman inte är avsedd att användas direkt för terapeutiska ändamål, utan uteslutande för läkemedelstillverkning.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (tredje avdelningen) följande:

Artikel 132.1 d i rådets direktiv 2006/112 av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att begreppet leveranser av mänskligt blod, som medlemsstaterna är skyldiga att undanta från skatteplikt enligt denna bestämmelse, inte omfattar leveranser av plasma som framställts av mänskligt blod, när plasman inte är avsedd att användas direkt för terapeutiska ändamål, utan uteslutande för läkemedelstillverkning.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.