

Sag C-156/09

Finanzamt Leverkusen

mod

Verigen Transplantation Service International AG

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof)

»Sjette momsdirektiv – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) – fritagelser til fordel for virksomhed af almen interesse – behandling af personer – udtagelse og opformering af bruskceller med henblik på reimplantation i patienten«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv – fritagelse af behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv – rækkevidde

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra c)]

Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som ændret ved direktiv 95/7, skal fortolkes således, at isolering af ledbruskceller fra bruskmateriale udtaget fra et menneske og den efterfølgende opformering af disse celler med henblik på deres reimplantation af terapeutiske grunde udgør en »behandling af personer« i denne bestemmelses forstand.

Begrebet »behandling af personer« omhandler nemlig ydelser, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier. Selv om behandling af personer skal have et terapeutisk formål, følger det ikke nødvendigvis heraf, at en ydelses terapeutiske formål skal forstås særligt snævert. I denne henseende er det uden betydning, at disse tjenesteydelser udføres af laboratoriepersonale, som ikke er faguddannede praktiserende læger, for så vidt som det ikke er nødvendigt, at ethvert aspekt af den terapeutiske behandling skal udføres af lægepersonale. Det er endvidere irrelevant for en tjenesteydelses kategorisering som »behandling af personer«, om de opformerede celler reimplanteres i den patient, fra hvem de oprindeligt blev udtaget, eller i en tredjemand.

(jf. præmis 24, 28, 29 og 32 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

18. november 2010 (*)

»Sjette momsdirektiv – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) – fritagelser til fordel for virksomhed af almen interesse – behandling af personer – udtagelse og opformering af bruskceller med henblik på reimplantation i patienten«

I sag C-156/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 1. april 2009, indgået til Domstolen den 6. maj 2009, i sagen:

Finanzamt Leverkusen

mod

Verigen Transplantation Service International AG,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (refererende dommer), E. Levits og M. Berger,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: A. Calot Escobar,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede
- den spanske regering ved F. Díez Moreno, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 29. juli 2010,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), og artikel 28b, punkt F, første afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem Verigen Transplantation Service International AG (herefter »VTSI«) og Finanzamt Leverkusen (herefter »Finanzamt«) vedrørende sidstnævntes afslag på at fritage VTSI's omsætning fra opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) inden for rammerne af opformering af ledbruskceller i de tilfælde, hvor aftagerne er etablerede i andre medlemsstater.

Retsforskrifter

Sjette direktiv

3 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1), bestemmer, at moms pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Artikel 9, stk. 1 og 2, i sjette direktiv har følgende ordlyd:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

2. Dog gælder følgende:

[...]

c) leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med

[...]

– arbejde udført på løsøregenstande

er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres.

[...]«

5 I sjette direktivs artikel 13, punkt A, der har overskriften »Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse«, bestemmes det i stk. 1, litra c), at:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

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

[...]«

6 Direktivets artikel 28b, punkt F, har følgende ordlyd:

»Uanset artikel 9, stk. 2, litra c), anses leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende sagkyndig vurdering af eller arbejde udført på løsøregenstande, som udføres for aftagere, der er momsregistrerede i en anden medlemsstat end den, ydelsen rent faktisk udføres i, for at ligge i den medlemsstat, som har tildelt aftageren det momsregistreringsnummer, hvorunder ydelsen blev udført.

[...]«

Nationale bestemmelser

7 § 3a, stk. 2, nr. 3, i lov om omsætningsafgifter (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270, herefter »UStG«), i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer bl.a.:

»Følgende øvrige ydelser udføres det sted, hvor den erhvervsdrivende udelukkende eller for en væsentlig del udøver følgende virksomhed:

[...]

c) arbejde udført på løsøregenstande og sagkyndig vurdering af disse genstande. Anvender aftageren over for den erhvervsdrivende, der udfører ydelsen, et af en anden medlemsstat tildelt momsregistreringsnummer, anses den ydelse, som erhverves under dette nummer, for at være udført på den anden medlemsstats område [...]

8 Ifølge UStG's § 4, nr. 14, er følgende af de transaktioner, der falder ind under UStG's § 1, stk. 1, nr. 1, fritaget for afgift:

»omsætning fra virksomhed som læge, tandlæge, fysioterapeut, kinesiterapeut, jordemoder eller fra anden lignende virksomhed inden for sundhedssektoren i overensstemmelse med § 18, stk. 1, nr. 1, i lov om indkomstskat [Einkommensteuergesetz] eller fra virksomhed som klinisk kemiker [...]

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 VTSI er en biotekvirksomhed, der er etableret i Tyskland, og som er aktiv inden for vævsteknologi. Virksomhedens formål er undersøgelse, udvikling, produktion og markedsføring af teknologier til diagnose og behandling af vævssygdomme hos mennesker, og herunder navnlig brusksygdomme.

10 Twisten i hovedsagen vedrører VTSI's transaktioner i forbindelse med opformering af kondrocytter med henblik på disses reimplantation i patienten i de tilfælde, hvor aftagerne af denne tjenesteydelse (læger eller klinikker) er etablerede i andre medlemsstater, og hvor VTSI har anført disses momsregistreringsnummer på sine fakturaer.

11 Bundesfinanzhof har beskrevet processen som følger. Fra en læge eller en klinik modtager VTSI bruskmateriale, som er udtaget ved biopsi fra en patient. Vævet bearbejdes af VTSI, således at kondrocytterne kan udtages. Efter en behandling i eget blodserum i et varmeskab bliver disse kondrocytter opformeret, hvilket i reglen varer tre-fire uger. De opformerede celler implanteres i nogle tilfælde i en kollagenmembran, således at der skabes et »bruskplaster«. Cellerne fremsendes i alle tilfælde til den behandlende læge eller klinikken med henblik på reimplantation i patienten.

12 VTSI behandlede sine tjenesteydelser som ikke-momspligtige, når ydelserne blev leveret til aftagere i en anden medlemsstat.

13 Finanzamt anså derimod ydelserne for at være afgiftspligtige og fastsatte ved afgørelse af 17. december 2003 den omsætningsafgift, som VTSI skulle betale for året 2002.

14 Inden for rammerne af en klageprocedure over denne afgørelse og derefter for Finanzgericht Köln gjorde VTSI gældende, at opformering af bruskceller ikke er en tjenesteydelse til behandling af personer, men at der derimod er tale om »rutinemæssige laboratorieydelser«, som udføres af bio- eller medikotekniske assistenter. Virksomheden præciserede, at de nødvendige kvalitetskontroller foretages af en farmaceut og en ekstern apoteker.

15 Finanzgericht Köln gav VTSI medhold i virksomhedens søgsmål. Denne ret fastslog, at celleopformering er en ydelse, der skal betragtes som »arbejde udført på løsøregenstande« i henhold til UStG's § 3a, stk. 2, nr. 3, litra c). Retten fandt, at organer, der er udtaget til transplantation, bliver til løsøregenstande ved adskillelsen fra patientens legeme. Om den adskilte legemsdel senere anvendes til en autolog eller allogen transplantation, er uden betydning for henførelsen under begrebet løsøregenstand.

16 Under henvisning til, at de aftagere, der er etablerede i andre medlemsstater, havde anvendt de momsregistreringsnumre, som deres respektive medlemsstater har tildelt dem, fandt Finanzgericht Köln ikke, at de omhandlede transaktioner var afgiftspligtige i Tyskland.

17 Finanzamt indgav »revisionsanke« til prøvelse af denne dom. For Bundesfinanzhof gjorde Finanzamt gældende, at cellerne ikke bliver til løsøregenstande som følge af den kortvarige adskillelse fra patientens legeme, således at celleopformeringen ikke bliver omfattet af begrebet »arbejde« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i UStG's § 3a, stk. 2, nr. 3, litra c). Ifølge Finanzamt foreligger der heller ingen anvendelse af et momsregistreringsnummer, der er tildelt af en anden medlemsstat, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i UStG's § 3a, stk. 2, nr. 3, litra c), eftersom dette ville have krævet en forudgående aftale mellem sagsøgeren og aftageren.

18 Det er den forelæggende rets opfattelse, at fremsendelsen af de opformerede bruskceller til den behandlende læge eller klinikken ikke er en levering af varer, idet VTSI ikke har beføjelse til frit at disponere over bruskmaterialet. Celleopformering udgør en tjenesteydelse og er ikke afgiftspligtig i Tyskland, når leveringsstedet for denne ydelse ligger i en anden medlemsstat. Dette ville dog kun kunne være tilfældet, såfremt sjette direktivs artikel 28b, punkt F, skal fortolkes som omfattende VTSI's tjenesteydelser. I modsat fald er transaktionen afgiftspligtig i Tyskland, medmindre den kan anses for »behandling af personer« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

19 På denne baggrund har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [sjette direktivs] artikel 28b, punkt F, stk. 1, [...] fortolkes således, at:

- a) bruskmateriale udtaget fra et menneske (biopsi), som overlades til en erhvervsdrivende med henblik på celleopformering og efterfølgende tilbagelevering som implantat til den pågældende patient, er en »løsøregenstand« i denne bestemmelses forstand
- b) isolering af ledbruskceller fra bruskmaterialet og den efterfølgende celleopformering er »arbejde« udført på løsøregenstande i denne bestemmelses forstand
- c) tjenesteydelsen allerede er udført for aftageren under dennes »[moms]registreringsnummer«, når dette er anført på tjenesteyderens faktura, uden at der blev indgået en udtrykkelig skriftlig aftale om anvendelsen heraf?

2) Såfremt et af ovenstående spørgsmål besvares benægtende[,] skal sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), da fortolkes således, at isolering af ledbruskceller fra bruskmateriale

udtaget fra et menneske og den efterfølgende celleopformering er en »behandling af personer«, når de celler, der fremkommer ved celleopformeringen, reimplanteres i donoren?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det andet spørgsmål

20 Med det andet spørgsmål, som skal undersøges først, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at isolering af ledbruskceller fra bruskmateriale udtaget fra et menneske og den efterfølgende opformering af disse celler er en »behandling af personer« i denne bestemmelses forstand, når de celler, der fremkommer ved celleopformeringen, skal reimplanteres i donoren.

21 Indledningsvis bemærkes, at momsens i henhold til sjette direktiv har et meget vidt anvendelsesområde, da de afgiftspligtige transaktioner i henhold til direktivets artikel 2 ud over indførsel af goder omfatter levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab (jf. bl.a. dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 49, af 14.12.2006, sag C-401/05, VDP Dental Laboratory, Sml. I, s. 12121, præmis 22, og af 10.6.2010, sag C-262/08, CopyGene, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 23).

22 Direktivets artikel 13 fritager imidlertid visse former for virksomhed for moms. Ifølge Domstolens praksis er fritagelserne i henhold til sjette direktivs artikel 13 selvstændige EU-retlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (jf. bl.a. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 15, og CopyGene-dommen, præmis 24).

23 Det fremgår desuden af fast retspraksis, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes snævert, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. Reglen om en snæver fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er fastsat i nævnte artikel 13, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. bl.a. dom af 14.6.2007, sag C-445/05, Haderer, Sml. I, s. 4841, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis, og CopyGene-dommen, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

24 Hvad særligt angår den fritagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), fremgår det af retspraksis, at begrebet »behandling af personer« omhandler ydelser, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier (CopyGene-dommen, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis). Selv om behandling af personer skal have et terapeutisk formål, følger det i henhold til den i foregående præmis nævnte retspraksis ikke nødvendigvis heraf, at en ydelses terapeutiske formål skal forstås særligt snævert (CopyGene-dommen, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

25 Det er i den foreliggende sag ubestridt, at processen, som består i at udtage ledbruskceller fra bruskmateriale med henblik på heraf at isolere celler, der opformeres for at blive reimplanteret i patienten, samlet set har et terapeutisk formål.

26 De særlige tjenesteydelser, som VTSI leverer, udgør ganske vist kun en del af den samlede proces. Som det er anført i punkt 23 i generaladvokatens forslag til afgørelse, udgør disse imidlertid en uundværlig, inkorporeret og uadskillelig del af processen, i hvilken ingen af trinene

formålstjenligt kan udføres isoleret i forhold til de andre.

27 Det følger af ovenstående, at isolering af ledbruskceller fra bruskmateriale udtaget fra et menneske og den efterfølgende opformering af disse celler med henblik på deres reimplantation af terapeutiske grunde er omfattet af begrebet »behandling af personer« i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). En sådan fortolkning er desuden i overensstemmelse med denne bestemmelses formål om at nedbringe udgifterne til behandling (jf. dom af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P., Sml. I, s. 5123, præmis 29).

28 I denne henseende er det uden betydning, at disse tjenesteydelser udføres af laboratoriepersonale, som ikke er faguddannede praktiserende læger, for så vidt som det ikke er nødvendigt, at ethvert aspekt af den terapeutiske behandling skal udføres af lægepersonale (jf. i denne retning dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 41, og L.u.P.-dommen, præmis 39).

29 Det tilføjes endvidere, at det i princippet er irrelevant for en tjenesteydelses kategorisering som »behandling af personer«, om de opformerede celler reimplanteres i den patient, fra hvem de oprindeligt blev udtaget, eller i en tredjemand (jf. analogt CopyGene-dommen, præmis 51).

30 Hvad angår det argument, som den tyske regering har gjort gældende, hvorefter en kategorisering af de omhandlede ydelser som »behandling af personer« kan være i konflikt med princippet om afgiftsneutralitet, da det af VTSI fremstillede »brusklaster« funktionelt er sammenligneligt med et farmaceutisk produkt, som ikke ville være fritaget for moms, er det tilstrækkeligt at bemærke, at kategorisering af en ydelse som »behandling af personer« kun kan afhænge af denne ydelses egen art, og spørgsmålet om, hvorvidt et farmaceutisk produkt er tilgængeligt som et alternativ eller ikke, er ikke relevant.

31 Som det således er anført i punkt 28 i generaladvokatens forslag til afgørelse, har visse sådanne behandlinger farmaceutiske alternativer, mens andre ikke har det, men sandsynligvis vil kunne få det i fremtiden, således at de to kategorier er i konstant udvikling.

32 Henset til de ovennævnte betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at isolering af ledbruskceller fra bruskmateriale udtaget fra et menneske og den efterfølgende opformering af disse celler med henblik på deres reimplantation af terapeutiske grunde udgør en »behandling af personer« i denne bestemmelses forstand.

Om det første spørgsmål

33 Henset til besvarelsen af det andet spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det første spørgsmål.

Sagens omkostninger

34 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale 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 (Første Afdeling) for ret:

Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995, skal fortolkes således, at isolering af ledbruskceller fra bruskmateriale udtaget fra et menneske og den efterfølgende opformering af disse celler

med henblik på deres reimplantation af terapeutiske grunde udgør en »behandling af personer« i denne bestemmelses forstand.

Underskrifter

* Processprog: tysk.