

Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

5 päivänä lokakuuta 2016 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset – 132 artiklan 1 kohdan d alakohta – Ihmiselinten, ?veren ja ?maidon luovutukset – Soveltamisala – Ihmisveriplasma, jota jalostetaan ja käytetään teollisiin tarkoituksiin

Asiassa C?412/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hessisches Finanzgericht (Hessenin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 24.3.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.7.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

vastaa

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. Bay Larsen sekä tuomarit D. Šváby, J. Malenovský (esittelevä tuomari), M. Safjan ja M. Vilaras,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 28.4.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, edustajinaan T. Dennisen ja T. Otto, Rechtsanwälte, ja U. Prinz, Steuerberater,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze, J. Möller ja K. Petersen,
- Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér, G. Koós ja M. Bóra,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja B. ?R. Killmann,

kuultuaan julkisasiamiehen 2.6.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 132 artiklan 1 kohdan d alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (jäljempänä TMD), joka hallinnoi Saksassa olevaa verenluovutuskeskusta, ja Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (Kasselin 2. verotoimisto, Saksa; jäljempänä veroviranomainen) ja jossa on kyseessä TMD:n harjoittaman, lääkkeiden valmistukseen tarkoitetun veriplasman luovutustoiminnan arvonlisäverollisuus.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

--

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

--”

4 Mainitun direktiivin IX osastoon, jonka otsikko on ”Vapautukset”, kuuluu muun muassa 2 luku, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”, ja 4 luku, jonka otsikko on ”Yhteisöliiketoimien vapautukset”.

5 Saman direktiivin 132 artiklan, joka kuuluu mainittuun 2 lukuun, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet;

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä;

d) ihmiselinten, veren ja maidon luovutukset;

e) hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset;

--”

Saksan oikeus

6 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), sellaisena kuin sitä sovelletaan

pääasiassa, 4 §:n 17 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 §:n 1 momentin 1 kohtaan kuuluvista liiketoimista verosta vapautettuja ovat:

--

a) ihmiselinten, veren ja maidon luovutukset”.

7 UStG:n 15 §:ssä säännellään ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta. Siinä säädetään, sellaisena kuin se sitä sovelletaan pääasiassa, seuraavaa:

”(1) Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat ostoihin sisältyvät verot:

1. toisen elinkeinonharjoittajan ensiksi mainitun elinkeinonharjoittajan yritykselle toteuttamista tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista lain mukaan maksettava vero --

(2) Ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeus ei koske veroa, joka maksetaan tavaroiden luovutuksista, maahantuonnista ja yhteisöhankinnoista sekä palveluiden suorituksista, joita elinkeinonharjoittaja käyttää seuraaviin liiketoimiin:

1. verosta vapautetut liiketoimet

--

(3) Edellä 2 momentissa tarkoitettua ostoihin sisältyvää veroa koskevan vähennysoikeuden estettä ei ole, jos liiketoimet

1. edellä 2 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa

a) on vapautettu verosta 4 §:n 1–7 kohdan -- nojalla”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 TMD:llä on verenluovutuskeskus. Sen toimintaan kuuluu veriplasman ottaminen luovuttajilta kemiallisen menetelmän avulla ja sen sekoittaminen antikoagulanttiliuokseen, joka sisältää muun muassa natriumsitraattia. Sitten liuos lingotaan ja siitä erotetaan tietyt osat. Nämä osat kerätään ja toimitetaan pakastettuina lääkeyrityksille.

9 TMD toimitti toimintansa yhteydessä tämäntyyppistä veriplasmaa X AG:lle, joka on Sveitsiin sijoittautunut yhtiö. Tämä nouti veriplasman TMD:ltä ja kuljetti sen muissa unionin jäsenvaltioissa sijaitseviin tuotantolaitoksiinsa lääkkeiden valmistusta varten.

10 TMD katsoi, että sen lääkkeenvalmistajille toimittamaan veriplasmaan ei sovellettu ihmisveren luovutusten osalta säädettyä verovapautusta. TMD vaati näin ollen vuoden 2008 arvonlisäveroilmoituksessaan veroviranomaiselta ostoihin sisältyvän veron vähennystä sen veriplasman luovutuksiin liittyvistä liiketoimista.

11 Veroviranomainen sitä vastoin katsoi, että nämä veriplasman luovutukset muihin Euroopan unionin jäsenvaltioihin olivat arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimia, ja se epäsi näin ollen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen.

12 TMD ei vaatinut ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä vuosien 2009 ja 2010 veroilmoituksissaan, jotka Finanzamt hyväksyi.

13 TMD haki 7.12.2012 vuosien 2008–2010 arvonlisäveropäätösten oikaisua. Se haki

veriplasman luovutuksiin liittyvän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden tunnustamista. Vaatimuksensa tueksi se esitti, että veriplasman yhteisöluovutukset, joihin liittyvien ostoihin sisältyvien arvonlisäverojen vähennysoikeutta se vaatii nyttemmin, eivät olleet UStG:n 4 §:n 17 kohdan a alakohdan nojalla verottomia liiketoimia, koska mainitun yhtiön mukaan kyseessä ovat niin sanotun lähdeplasman luovutukset lääkeyhtiöille fraktiointia ja sen jälkeistä lääkkeiden valmistusta varten.

14 Veroviranomainen hylkäsi oikaisuvaatimukset 7.5.2013 tekemällään päätöksellä, josta TMD nosti kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

15 TMD vetoaa kanteensa tueksi siihen, että veriplasman luovutus lääkkeiden valmistukseen ei ole UStG:n 4 §:n 17 kohdan a alakohdassa tai direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettu veren luovutus.

16 Tässä tilanteessa Hessisches Finanzgericht (Hessenin verotuomioistuin, Saksa) päätti lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan d alakohtaa tulkittava siten, että ihmisveren luovutus sisältää myös ihmisverestä peräisin olevan veriplasman luovutuksen?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, koskeeko tämä myös veriplasmaa, jota ei ole tarkoitettu suoraan terapeuttisiin tarkoituksiin vaan yksinomaan lääkkeiden valmistukseen?

3) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko vereksi luokittelun kannalta merkityksellinen yksinomaan veriplasman käyttötarkoitus vai myös veriplasman abstrakti käyttömahdollisuus?”

Vaatus suullisen käsittelyn aloittamisesta uudelleen

17 TMD vaati 13.6.2016 päivätyllä kirjeellä suullisen käsittelyn aloittamista uudelleen pääasiallisesti sillä perusteella, että julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 49 kohdassa on objektiivinen virhe.

18 Tässä yhteydessä on muistutettava, että Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännössä ja unionin tuomioistuimen työjärjestyksessä ei määrätä asianosaisten mahdollisuudesta esittää huomautuksia vastaukseksi julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen (määräys 4.2.2000, Emesa Sugar, C?17/98, EU:C:2000:69, 2 kohta ja tuomio 6.9.2012, Döhler Neuenkirchen, C?262/10, EU:C:2012:559, 29 kohta).

19 Kuten unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 83 artiklasta käy ilmi, unionin tuomioistuin voi julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa määrätä asian käsittelyn suullisen vaiheen aloitettavaksi uudelleen erityisesti, jos unionin tuomioistuin katsoo, ettei sillä ole riittävästi tietoa asiasta, tai jos asianosainen on suullisen vaiheen päätyneeksi julistamisen jälkeen vedonnut uuteen seikkaan, joka voi olennaisesti vaikuttaa unionin tuomioistuimen ratkaisuun, taikka jos asia on ratkaistava sellaisella perusteella, josta asianosaisella ei ole ollut tilaisuutta lausua.

20 Unionin tuomioistuin katsoo kuitenkin julkisasiamiestä kuultuaan, että sillä on kaikki nyt esillä olevan asian ratkaisemiseksi tarvittavat tiedot.

21 Edellä esitetyn perusteella unionin tuomioistuin katsoo, että ei ole syytä määrätä asian käsittelyn suullista vaihetta aloitettavaksi uudelleen.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

- 22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan d alakohtaa tulkittava siten, että ihmisveren luovutukset, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava tämän säännöksen nojalla verosta, sisältävät myös ihmisverestä peräisin olevan veriplasman luovutukset, jos tätä veriplasmaa ei ole tarkoitettu suoraan terapeuttisiin tarkoituksiin vaan yksinomaan lääkkeiden valmistukseen.
- 23 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta ihmiselinten, veren ja maidon luovutukset.
- 24 Aluksi on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan mainittuun 132 artiklaan sisältyvät käsitteet ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (tuomio 26.2.2015, VDP Dental Laboratory ym., C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, 44 kohta).
- 25 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettua käsitettä "ihmisveri" ei kuitenkaan määritellä direktiivissä 2006/112.
- 26 Tämän käsitteen merkitys ja ulottuvuus on näin ollen määriteltävä sen tavanomaisen merkityksen mukaan, joka käsitteellä on yleiskielessä, ottaen samalla huomioon se asiayhteys, jossa kyseistä käsitettä käytetään, ja sen säännösten tavoitteet, johon se kuuluu (ks. vastaavasti tuomio 25.10.2012, Ketelä, C-592/11, EU:C:2012:673, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 27 Käsitteen "ihmisveri" tavanomaisesta merkityksestä on todettava, että tällä viitataan ihmiskehon komponenttiin, joka muodostuu useista epäitsenäisistä toisiaan täydentävistä rakenneosista, jotka yhdessä mahdollistavat verenkierron toimimisen kaikissa elimissä ja kudoksissa.
- 28 Eräs näistä toisiaan täydentävistä rakenneosista on veriplasma eli neste, joka on tarpeen ihmisveren muiden rakenneosien kuljettamiseen kehon läpi.
- 29 Yleisestä asiayhteydestä on muistutettava, että Euroopan unionin perusoikeuskirjan 3 artiklan 2 kohdan c alakohdassa vahvistetaan kielto hankkia taloudellista hyötyä ihmisruumiista ja sen osista sellaisinaan.
- 30 Direktiivin 2006/112 132 artiklan kaikkien säännösten tarkoituksesta on muistutettava, että mainitun artiklan tarkoituksena on vapauttaa arvonlisäverosta tietyt yleishyödylliset toiminnat, jotta voidaan helpottaa tiettyjen palvelujen saamista ja tiettyjen tavaroiden toimittamista välttämällä lisäkulut, jotka niiden arvonlisäverollisuudesta aiheutuisivat (ks. vastaavasti tuomio 26.2.2015, VDP Dental Laboratory ym., C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, 43 ja 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan d alakohdasta on todettava lopuksi, että mainittu säännös koskee, kuten saman kohdan b, c ja e alakohtakin, liiketoimia, jotka liittyvät suoraan terveydenhoitoon tai joilla on terapeuttinen tarkoitus.
- 32 Näin ollen on katsottava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetyn, ihmisveren luovutusta koskevan verovapautuksen tarkoituksena on taata se, että sellaisten tuotteiden, jotka liittyvät suoraan terveydenhoitoon tai joilla on terapeuttinen tarkoitus, luovutukset eivät tule liian kalliiksi sen vuoksi, että näiden tuotteiden kustannukset kasvaisivat, jos

niistä olisi maksettava arvonlisäveroa (ks. analogisesti tuomio 26.2.2015, VDP Dental Laboratory ym., C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Edellä esitetty huomioon ottaen on niin, että ihmisveren luovutukseen, mukaan luettuna sellaisen veriplasman luovutus, joka on ihmisveren osa, on sovellettava direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädettyä vapautusta, kun luovutus edistää suoraan yleishyödyllistä toimintaa, eli kun toimitettua veriplasmaa käytetään suoraan terveydenhoitoon tai terapeuttisiin tarkoituksiin.

34 Lisäksi on muistutettava, että direktiivin 2006/112 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta (ks. vastaavasti mm. tuomio 28.7.2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, 23 kohta ja tuomio 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Tästä seuraa, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettua vapautusta ei sitä vastoin voida soveltaa niin sanottuun teolliseen veriplasmaan eli sellaiseen veriplasmaan, jonka luovutus ei edistä suoraan yleishyödyllistä toimintaa, koska se on tarkoitettu teolliseen jatkokäsittelyyn ja erityisesti lääkkeiden valmistukseen.

36 Näin ollen vain veriplasmaan, joka on todella tarkoitettu suoraan terapeuttisiin tarkoituksiin, sovelletaan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädettyä vapautusta.

37 Koska tämän vapautuksen soveltamisen edellytyksenä on, että veriplasma on tarkoitettu tiettyntyyppiseen yleishyödylliseen toimintaan, se seikka, että veriplasmaa, joka on tarkoitettu teolliseen käyttöön, voitaisiin teoriassa käyttää suoraan terapeuttisiin tarkoituksiin, ei tarkoita – vaikka tämä seikka näytettäisiin toteen –, että siihen on sovellettava mainittua vapautuksia koskevaa järjestelmää, jolla pyritään rajoittamaan ainoastaan suoraan terapeuttisiin tarkoituksiin tarkoitettua veriplasman kustannuksia.

38 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista veriplasmaa ei ole tarkoitettu käytettäväksi terveydenhoitoon tai terapeuttisiin tarkoituksiin vaan yksinomaan lääkkeiden valmistukseen.

39 Näin ollen tällainen veriplasma ei voi kuulua direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamisalaan.

40 Edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että ihmisveren luovutukset, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava tämän säännöksen nojalla verosta, eivät sisällä ihmisverestä peräisin olevan veriplasman luovutuksia, jos tätä veriplasmaa ei ole tarkoitettu suoraan terapeuttisiin tarkoituksiin vaan yksinomaan lääkkeiden valmistukseen.

Oikeudenkäyntikulut

41 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että ihmisveren luovutukset, jotka jäsenvaltioiden on vapautettava tämän säännöksen nojalla verosta, eivät sisällä ihmisverestä peräisin olevan veriplasman luovutuksia, jos tätä veriplasmaa ei ole tarkoitettu suoraan terapeuttisiin tarkoituksiin vaan yksinomaan lääkkeiden valmistukseen.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.