Domstolens Dom (Tredje Afdeling)

3. juni 2010 *

I sag C-237/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Cour de cassation (Belgien) ved afgørelse af 18. juni 2009, indgået til Domstolen den 1. juli 2009, i sagen:

État belge

mod

Nathalie De Fruytier,

har

* Processprog: fransk.

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský (refererende dommer) og D. Šváby,

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Nathalie De Fruytier ved avocat E. Traversa

— den belgiske regering ved M. Jacobs, som befuldmægtiget

— den græske regering ved K. Georgiadis, I. Bakopoulos og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved M. Afonso, som befuldmægtiget,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra d), 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, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Nathalie De Fruytier og den belgiske stat om pligt til at betale merværdiafgift (herefter »moms«) af virksomhed bestående i transport af organer og prøver fra mennesker for forskellige hospitaler og laboratorier, som den pågældende udøver som selvstændig.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Ifølge sjette direktivs artikel 5, stk. 1, forstås ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

4 Ifølge sjette direktivs artikel 6, stk. 1, forstås ved »tjenesteydelse« enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til dette direktivs artikel 5.

5 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, bestemmer:

[…] 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:

[...]

d) levering af organer, blod og mælk fra mennesker

[...]«

Nationale bestemmelser

6 Artikel 10 og 18 i code de la taxe sur la valeur ajoutée (lov om merværdiafgift, herefter »CTVA«) gennemfører definitionerne af levering af et gode og tjenesteydelse, som er indeholdt i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, og artikel 6, stk. 1.

7 CTVA's artikel 10 bestemmer:

»1. Ved levering af et gode forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et gode. Dette omfatter navnlig den situation, at et gode stilles til rådighed for erhververen eller den person, som modtager godet i henhold til en aftale om overdragelse eller en aftale, som fastslår et ejerforhold.

[...]«

8 CTVA's artikel 18 bestemmer:

»1. Ved tjenesteydelse forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til denne lov.

[...]«

9 CTVA's artikel 44, som gennemfører sjette direktivs artikel 13, punkt A, om momsfritagelse til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse, bestemmer:

»1. Tjenesteydelser, som præsteres af følgende personer i forbindelse med udøvelse af deres sædvanlige virksomhed, er fritaget for afgift:

[...]

1. 2. læger, tandlæger, fysioterapeuter, jordmødre, sygeplejersker, behandlere, plejere, sygepassere, massører, hvis behandlingsydelser er opført i nomenklaturen over sundhedsydelser, som er dækket af den obligatoriske forsikring mod sygdom og invaliditet

2. Fritaget for afgiften er også:

2. 1. tjenesteydelser og levering af goder i tæt tilknytning hertil, som sker i forbindelse med sædvanlig virksomhed udøvet af hospitaler og psykiatriske institutioner, klinikker og mobile klinikker; transport af syge og sårede ved hjælp af transportmidler, som er specielt udstyret med henblik herpå

[...]

2. 1b levering af organer fra mennesker, blod fra mennesker og modermælk

[...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 Nathalie De Fruytier udøver selvstændig virksomhed i form af transport af organer og prøver fra mennesker for forskellige hospitaler og laboratorier.

11 De belgiske skattemyndigheder har pålagt virksomheden udøvet af Nathalie De Fruytier moms.

12 Nathalie De Fruytier, som var af den opfattelse, at den af hende udøvede virksomhed burde fritages for moms, har anlagt sag ved domstolene. Hun har ved dom afsagt af Tribunal de première instance de Namur den 1. juni 2006 og derefter ved dom afsagt af Cour d'appel de Liège den 26. oktober 2007 fået medhold, idet de to domme har fastslået, at den af hende udøvede virksomhed er fritaget for moms.

13 Cour d'appel de Liège fastslog i sin dom, at virksomheden bestående i transport af organer og prøver fra mennesker, som blev udøvet af Nathalie De Fruytier, var fritaget i medfør af CTVA's artikel 44, stk. 2, nr. 1b), i det væsentlige på baggrund af følgende ræsonnement.

14 I henhold til belgisk ret er handel med organer og prøver fra mennesker forbudt. Med henblik på at sikre den effektive virkning af bestemmelserne i CTVA's artikel 44,

stk. 2, nr. 1b), er den virksomhed af almen interesse, som bestemmelserne omhandler vedrørende organer, blod og mælk fra mennesker, således ikke levering heraf i den forstand, at der sker en »levering af et gode« således som defineret i CTVA's artikel 10, idet en sådan »levering« må anses for at være udelukket, idet den er forbudt i henhold til loven. En »levering« som omhandlet i CTVA's artikel 44, stk. 2, nr. 1b), må således anses for at være leveringen forbundet med den handling bestående i faktisk at levere et gode, hvilket svarer til de transportydelser, som Nathalie De Fruytier udfører.

15 Den belgiske stat har iværksat kassationsappel af nævnte dom.

16 Den belgiske stat har til støtte for appellen gjort gældende, at udtrykket »levering« i CTVA's artikel 44, stk. 2, nr. 1b), skal forstås som i CTVA's artikel 10, dvs. enhver transaktion, hvorved en part overdrager et materielt gode til en anden part, som herefter er berettiget til at råde herover som ejer eller i ejers sted. Det følger heraf, at eftersom den transportvirksomhed, som udøves af Nathalie De Fruytier, ikke kan anses for en »levering« som omhandlet i CTVA's artikel 10, men som en tjenesteydelse, er den ikke er omfattet af fritagelsen i CTVA's artikel 44, stk. 2, nr. 1b).

17 På denne baggrund har Cour de cassation besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Udgør virksomhed med transport af organer og prøver fra mennesker, der udøves som selvstændig for hospitaler og laboratorier, en levering af organer, blod og mælk fra mennesker, som er fritaget for [moms] i henhold til [sjette direktivs] artikel 13, punkt A, stk. 1, litra d)[...]«

Om det præjudicielle spørgsmål

18 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra d), som momsfritager »levering af organer, blod og mælk fra mennesker«, skal fortolkes således, at den finder anvendelse på virksomhed med transport af organer og prøver fra mennesker, der udøves som selvstændig for hospitaler og laboratorier.

19 Indledningsvis bemærkes, at sjette direktiv anviser et meget vidt anvendelsesområde for momsen, der omfatter alle former for økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder. Dette direktivs artikel 13 fritager dog visse former for virksomhed af almen interesse for moms (artikel 13, punkt A) og andre aktiviteter (artikel 13, punkt B) (jf. dom af 16.10.2008, sag C-253/07, Canterbury Hockey Club og Canterbury Ladies Hockey Club, Sml. I, s. 7821, præmis 15, og af 28.1.2010, sag C-473/08, Eulitz, Sml. I, s. 907, præmis 24).

20 Det fremgår endvidere af fast retspraksis, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes strengt, 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 streng 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. dom af 14.6.2007, sag C-434/05, Horizon College, Sml. I, s. 4793, præmis 16, af 14.6.2007, sag C-445/05, Haderer, Sml. I, s. 4841, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis, og af 19.11.2009, sag C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, Sml. I, s. 11079, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

21 De fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, er i henhold til Domstolens praksis 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-349/06, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 15, Horizon College-dommen, præmis 15, og dom af 22.10.2009, sag C-242/08, Swiss Re Germany Holding, Sml. I, s. 10099, præmis 33). Ordlyden af en bestemmelse i sjette direktiv, som ikke indeholder en udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med hensyn til fastlæggelsen af dens betydning og rækkevidde, skal således normalt i hele Unionen undergives en selvstændig og ensartet fortolkning (jf. i denne retning dom af 27.11.2003, sag C-497/01, Zita Modes, Sml. I, s. 14393, præmis 34, og af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 63).

22 Det følger af de foregående betragtninger, at udtrykket »levering af et gode«, som sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra d), henviser til hvad angår, »levering af organer, blod og mælk fra mennesker«, skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning, som er særlig for EU-retten.

23 I denne forbindelse skal der mindes om, at sjette direktivs artikel 5, stk. 1, bestemmer, at »ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode« (jf. dom af 29.3.2007, sag C-111/05, Aktiebolaget NN, Sml. I, s. 2697, præmis 31). Hvad angår begrebet »tjenesteydelse« følger det desuden af sjette direktivs artikel 6, stk. 1, at dette dækker enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til direktivets artikel 5 (jf. dom af 11.2.2010, sag C-88/09, Graphic Procédé, Sml. I, s. 1049, præmis 17).

24 Det følger desuden af Domstolens praksis, at begrebet »levering af et gode« ikke henviser til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men at det omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (jf. i denne retning dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7 og 8, af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 13 og 14, og af 6.2.2003, sag C-185/01, Auto Lease Holland, Sml. I,

s. 1317, præmis 32 og 33, samt dommen i sagen Aktiebolaget NN, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

25 Selv om virksomhed i form af transport af organer og prøver fra mennesker som den i hovedsagen omhandlede udelukkende består i, at transportøren fysisk flytter de omhandlede produkter fra et sted til et andet på vegne af forskellige hospitaler og laboratorier, kan en sådan virksomhed ikke være beslægtet med en »levering af et gode« som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, eftersom den ikke bemyndiger en anden person til som ejer at råde over de omhandlede produkter.

26 En sådan virksomhed kan følgelig ikke nyde den momsfritagelse, som er fastsat for »levering af organer, blod og mælk fra mennesker« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra d).

27 Det bemærkes herved, at selv om det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at der i Belgien ikke kan handles med organer og prøver fra mennesker, og selv om det i konventionen om beskyttelse af menneskerettigheder og menneskelig værdighed i forbindelse med anvendelse af biologi og lægevidenskab: konventionen om menneskerettigheder og biomedicin, indgået i Oviedo den 4. april 1997, i artikel 21 med overskriften »Forbud mod økonomisk gevinst« anføres, at den menneskelige krop og dens bestanddele ikke som sådan må give anledning til økonomisk gevinst, kan disse forhold i sig selv ikke anses for at fratage sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra d), enhver effektiv virkning. Denne konvention, som er åben for undertegnelse navnlig for Europarådets medlemsstater og Den Europæiske Unions medlemsstater, som det fremgår af konventionens artikel 33, stk. 1, er ikke blevet undertegnet af Unionen. Desuden er det blandt medlemsstaterne kun et lille flertal, som på nuværende tidspunkt har ratificeret denne konvention.

28 Det følger heraf, at det ikke kan udelukkes, at sådanne transaktioner, herunder navnlig sådanne vedrørende mælk fra mennesker, i andre medlemsstater end Kongeriget

Belgien er tilladt og derfor kan være omfattet af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra d).

29 Henset til de ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra d), som momsfritager »levering af organer, blod og mælk fra mennesker«, skal fortolkes således, at den ikke finder anvendelse på virksomhed bestående i transport af organer og prøver fra mennesker, som udøves selvstændigt på vegne af hospitaler og laboratorier.

Sagens omkostninger

30 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 13, punkt A, stk. 1, litra d), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som momsfritager »levering af organer, blod og mælk fra mennesker« for merværdiafgift, skal fortolkes således, at den ikke finder anvendelse på virksomhed bestående i transport af organer og prøver fra mennesker, som udøves selvstændigt på vegne af hospitaler og laboratorier.

Underskrifter