DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 3 juni 2010 *

I mål C-237/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Cour de cassation (Belgien) genom beslut av den 18 juni 2009, som inkom till domstolen den 1 juli 2009, i målet

État belge

mot

Nathalie De Fruytier,

meddelar

* Rättegångsspråk: franska.

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský (referent) och D. Šváby,

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Nathalie De Fruytier, genom E. Traversa, avocat,

— Belgiens regering, genom M. Jacobs, i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Georgiadis, I. Bakopoulos och M. Tassopoulou, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom M. Afonso, i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 A 1 d 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) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Nathalie De Fruytier och État belge (belgiska staten) angående det förhållandet att mervärdesskatt uttagits på verksamhet bestående i transport av organ och prover från människor åt olika sjukhus och laboratorier som berörda part utför som självständig näringsidkare.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet ska ”leverans av varor” avse överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

4 Enligt artikel 6.1 i sjätte direktivet ska ”tillhandahållande av tjänster” avse varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

5 Enligt artikel 13 A 1 i sjätte direktivet

”... 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:

...

d) Tillhandahållande av organ, blod och mjölk från människor.

...”

Nationell rätt

6 Genom artiklarna 10 och 18 i lagen om mervärdesskatt (code de la taxe sur la valeur ajoutée) (nedan kallad mervärdesskattelagen) införlivas definitionerna av leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i artiklarna 5.1 respektive 6.1 i sjätte direktivet i den nationella lagstiftningen.

7 I artikel 10 i mervärdesskattelagen anges följande:

”1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Därmed avses särskilt att ställa en vara till förvärvarens eller mottagarens förfogande i enlighet med avtal om överlåtelse eller fastställelse av ett rättsförhållande.

...”

8 Artikel 18 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1. Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i enlighet med denna lag.

...”

9 I artikel 44 i mervärdesskattelagen, genom vilken artikel 13 A i sjätte direktivet införlivas angående undantag från mervärdesskatteplikt för vissa verksamheter av allmänintresse, anges följande:

”1. Tjänster som tillhandahålls av följande personer inom ramen för deras normala verksamhet ska undantas från skatteplikt:

...

1. 2 läkare, tandläkare, sjukgymnaster, barnmorskor, sjuksköterskor, vårdare, sjukvårdare, massörer, vilkas vårdtjänster är upptagna i förteckningen över hälsovård som täcks av obligatorisk sjuk- och invalidförsäkring;

2. Även följande är undantaget från skatteplikt: 2.

1 tillhandahållande av tjänster och leverans av varor i nära anknytning till dessa, som sker inom ramen för normal verksamhet vid sjukhus och psykiatriska inrättningar, kliniker och vårdcentraler; transporter av sjuka och skadade genom transportmedel som är särskilt utrustade för detta syfte.

....

1b leverans av mänskliga organ, mänskligt blod och modersmjölk.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Nathalie De Fruytier utövar såsom självständig näringsidkare verksamhet bestående i transport av organ och prover från människor åt olika sjukhus och laboratorier.

11 Den belgiska skattemyndigheten beslutade att Nathalie De Fruytiers verksamhet ska vara mervärdesskattepliktig.

12 Nathalie De Fruytier ansåg att verksamheten borde vara undantagen från mervärdesskatt och väckte därför talan vid domstol. Hennes talan bifölls och undantag från skatteplikt fastställdes av Tribunal de première instance de Namur, genom dom av den 1 juni 2006, och därefter av Cour d'appel de Liège, genom dom av den 26 oktober 2007.

13 Cour d'appel de Liège fann i sin dom att den verksamhet bestående i transport av organ och prover från människor som Nathalie De Fruytier utför är undantagen från skatteplikt enligt artikel 44.2 1 b i mervärdesskattelagen på följande grund.

14 I belgisk rätt är handel med mänskliga organ och prover förbjuden. För att bestämmelsen i artikel 44.2 1 b i mervärdesskattelagen ska kunna behålla sin ändamålsenliga

verkan, kan sådana verksamheter av allmänintresse som avses med dessa bestämmelser om organ, blod och mjölk inte bestå i en leverans av dessa, i betydelsen ”leverans av varor”, i den bemärkelse som avses i artikel 10 i mervärdesskattelagen, då en sådan ”leverans” måste antas vara utesluten, eftersom den är förbjuden enligt lag. ”Leverans” i enlighet med artikel 44.2 1 b i mervärdesskattelagen måste här anses vara knutet till den faktiska leveransen av varor, vilket motsvarar Nathalie De Fruytiers transportverksamhet.

15 Belgiska staten överklagade domen.

16 Till stöd för överklagandet åberopas att begreppet ”leverans” enligt artikel 44.2.1 b i mervärdesskattelagen bör förstås i enlighet med artikel 10 i samma lag, det vill säga att det innefattar all verksamhet som innebär överföringar av materiell egendom från en person till en annan och som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som ägare eller som om han var ägare till densamma. Med anledning av detta är inte Nathalie De Fruytiers transporttjänst att betrakta som en ”leverans” enligt artikel 10 i mervärdesskattelagen, utan som ett ”tillhandahållande av tjänst” som inte omfattas av undantaget i artikel 44.2 1 b i mervärdesskattelagen.

17 Mot denna bakgrund beslutade Cour de cassation att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Utgör en verksamhet, bestående i transport av organ och prover från människor, som utövas av en självständig näringsidkare åt sjukhus och laboratorier, ett ”tillhandahållande av organ, blod och mjölk från människor ”som är undantaget från mervärdesskatt genom artikel 13 A 1 d i … sjätte direktiv[et] ...?”

Tolkningsfrågan

18 Den hänskjutande domstolen vill med sin fråga få klarhet i huruvida artikel 13 A 1 d i sjätte direktivet, som undantar ”tillhandahållande av organ, blod och mjölk från människor” från mervärdesskatt, ska tolkas så att den innefattar verksamhet, bestående i transport av organ och prover från människor, som utövas av en självständig näringsidkare åt sjukhus och laboratorier.

19 Det ska direkt påminnas om att enligt sjätte direktivet är tillämpningsområdet för bestämmelserna om mervärdesskatt mycket omfattande och inbegriper all ekonomisk verksamhet som bedrivs av tillverkare, affärsinnehavare och personer som tillhandahåller tjänster. I artikel 13 i detta direktiv undantas emellertid vissa verksamheter från mervärdesskatteplikt av hänsyn till allmänintresset (artikel 13 A) samt andra verksamheter (13 B) (se dom av den 16 oktober 2008 i mål C-253/07, Canterbury Hockey Club och Canterbury Ladies Hockey Club, REG 2008, s. I-7821, punkt 15, och av den 28 januari 2010 i mål C-473/08, Eulitz (REG 2010, s. I-907), punkt 24).

20 Enligt fast rättspraxis ska dessutom de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot vederlag. 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 ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se domar av den 14 juni 2007 i mål C-434/05, Horizon College, REG 2007, s. I-4793, punkt 16, i mål C-445/05, Haderer, REG 2007, s. I-4841, punkt 18 och där angiven rättspraxis, och dom av den 19 november 2009 i mål C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed (REG 2009, s. I-11079), punkt 25 och där angiven rättspraxis).

21 Enligt domstolens praxis är de undantag som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet 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, domen i det ovannämnda målet Horizon College, punkt 15, och dom av den 22 oktober 2009 i mål C-242/08, Swiss Re Germany Holding (REG 2009, s. I-10099, punkt 33). Följaktligen ska en bestämmelse i sjätte direktivet som inte innehåller någon uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar när det gäller att bestämma dess betydelse och räckvidd normalt ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela unionen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 november 2003 i mål C-497/01, Zita Modes, REG 2003, s. I-14393, punkt 34, och av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE, REG 2005, s. I-3123, punkt 63).

22 Av det som anförts följer att uttrycket ”leverans av varor”, till vilket artikel 13 A 1 d i sjätte direktivet refererar, angående ”tillhandahållande av organ, blod och mjölk från människor” ska ges en självständig och enhetlig tolkning, i enlighet med unionsrätten.

23 Domstolen påminner i detta hänseende om att i enlighet med artikel 5.1 i sjätte direktivet ”[avses] med ’leverans av varor’ … överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom” (se dom av den 29 mars 2007 i mål C-111/05, Aktiebolaget NN, REG 2007, s. I-2697, punkt 31). Dessutom följer det av artikel 6.1 i sjätte direktivet att begreppet ”tillhandahållande av tjänster” avser varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 5 i direktivet (se dom av den 11 februari 2010 i mål C-88/09, Graphic Procédé (REG 2010, s. I1049), punkt 17).

24 Det framgår dessutom av domstolens praxis att begreppet leverans av varor inte hänför sig till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, REG 1990, s. I-285, punkterna 7 och 8, svensk specialutgåva, volym 10, s. 295, av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht, REG 1995, s. I-2775, punkterna 13 och 14, av den 6 februari 2003 i mål C-185/01, Auto Lease Holland,

REG 2003, s. I-1317, punkterna 32 och 33, och domen i det ovannämnda målet Aktiebolaget NN, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

25 Om en verksamhet som innebär transport av organ och prover från människor, såsom den som är för handen i det nationella målet, emellertid endast består i att transportören i praktiken överför de berörda varorna från en plats till en annan, för olika sjukhus och laboratoriers räkning, kan en sådan tjänst inte liknas vid en ”leverans av varor”, i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet, då denna inte ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över varorna i fråga som om han vore ägare till desamma.

26 Således omfattas inte en sådan verksamhet av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs till förmån för ”tillhandahållande av organ, blod och mjölk från människor”, i artikel 13 A 1 d i det sjätte direktivet.

27 Även om det framgår av beslutet om hänskjutande att det i Belgien är förbjudet med handel med organ och prover från människor, och även om konventionen om skydd av människan och människovärdet vid tillämpning av biologi och medicin: konvention om mänskliga rättigheter och biomedicin, undertecknad i Oviedo den 4 april 1997, i enlighet med artikel 21 däri, med titeln ”Förbud mot ekonomisk vinning”, föreskriver att människokroppen och dess delar inte som sådana får ge upphov till ekonomisk vinning, kan detta emellertid inte i sig betyda att bestämmelsen i artikel 13 A 1 d i sjätte direktivet fråntas sin ändamålsenliga verkan. Konventionen, öppnad för underskrift för, bland annat, dels medlemsstaterna i Europarådet, dels Europeiska unionen, har nämligen inte, såsom framgår av artikel 33.1 i densamma, undertecknats av unionen. Bland medlemsstaterna är det dessutom endast en knapp majoritet som har ratificerat den.

28 Detta innebär att det inte kan uteslutas att det i andra medlemsstater än Konungariket Belgien är tillåtet med sådan verksamhet, särskilt vad gäller mjölk från människor,

och att den därmed kan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt nämnda bestämmelse i artikel 13 A 1 d i sjätte direktivet.

29 Mot bakgrund av det ovan anförda ska frågan besvaras enligt följande: Artikel 13 A 1 d i sjätte direktivet, genom vilken ”tillhandahållande av organ, blod och mjölk från människor” undantas från mervärdesskatteplikt, ska tolkas så att den inte är tillämplig på verksamhet som innebär transport av organ och prover från människor som utövas av en självständig näringsidkare åt sjukhus och laboratorier.

Rättegångskostnader

30 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 (tredje avdelningen) följande:

Artikel 13 A 1 d 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, genom vilken ”tillhandahållande av organ, blod och mjölk från människor” undantas från mervärdesskatteplikt, ska tolkas så att den inte är tillämplig på verksamhet som innebär transport av organ och prover från människor som utövas av en självständig näringsidkare åt sjukhus och laboratorier.

Underskrifter