



Datum van inontvangstneming : 21/06/2016

[DDP de référence: C-412/15]

Zaak C-238/16

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

26 april 2016

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Münster (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 april 2016

Verzoekende partij:

X

Verwerende partij:

Finanzamt I

FINANZGERICHT MÜNSTER

B E S L U I T

In het geding tussen

X, [OMISSIS]

- verzoekster -

[OMISSIS]

en Finanzamt I

[OMISSIS]

- verweerder -

inzake de omzetbelasting over het tijdvak 2008 tot en met 2011

heeft de vijfde Senat [OMISSIS]

op 18 april 2016 als volgt beslist:

I. De behandeling van de zaak wordt geschorst.

II. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Moet artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd, dat de levering van menselijk bloed ook de levering van uit menselijk bloed gewonnen plasma omvat?

[Or. 2]

2. Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: geldt dit ook voor plasma dat niet rechtstreeks voor therapeutische doeleinden maar uitsluitend voor de vervaardiging van geneesmiddelen bestemd is?

3. Indien de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord: komt het voor de kwalificatie als bloed slechts aan op het doel waarvoor het plasma is bestemd of ook op de theoretische gebruiksmogelijkheid?

4. Indien de eerste en de tweede vraag bevestigend worden beantwoord: leidt een handeling waarvoor krachtens artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn binnen een lidstaat vrijstelling wordt verleend, tot de uitsluiting van het recht op aftrek van voorbelasting als bedoeld in artikel 168 van de btw-richtlijn, ongeacht de btw-regeling die in het derde land van toepassing is, zelfs indien deze handeling een exportlevering betreft waarvoor krachtens artikel 169, onder b), van de btw-richtlijn in samenhang met artikel 146, lid 1, van de btw-richtlijn, aftrek van voorbelasting mogelijk is?

[OMISSIS]

[Or. 3]

Motivering:

I.

Tussen partijen is ten eerste in geschil of de levering van plasma dat is bestemd voor de vervaardiging van geneesmiddelen moet worden beschouwd als een belastingvrije levering van bloed in de zin van § 4, punt 17, onder a), van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), respectievelijk artikel 132, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn), of als levering die in beginsel onderworpen is aan de belastingplicht, en derhalve recht op aftrek van

voorbelasting doet ontstaan. Ten tweede is in geschil of – in het geval de levering van plasma dat bestemd is voor de vervaardiging van geneesmiddelen is vrijgesteld – bij levering van het plasma in een derde land, de uitsluiting van de aftrekgeregeling overeenkomstig § 15, lid 2, eerste volzin, punt 1, UStG juncto § 4, punt 17, onder a), UStG als bijzondere norm voorrang heeft op de regeling voor aftrek van voorbelasting bij exportleveringen overeenkomstig § 15, lid 3, punt 1, onder a), juncto § 4, punt 1, onder a), § 6 UStG.

Verzoekster exploiteert meerdere bloedafnamecentra. Het volbloed dat bij het betreffende afnamecentrum wordt afgenomen wordt eerst getest op ziekten en vervolgens door middel van centrifugeren gescheiden in afzonderlijke bloedcomponenten:

- a) rode bloedcellen (erythrocyten),
- b) bloedplaatjes (trombocyten),
- c) bloedvloeistof (plasma).

Van de bloedcomponent „plasma” werd in de litigieuze jaren 2008 tot en met 2011 ongeveer 10 % als zogeheten „therapeutisch plasma” rechtstreeks bij therapeutische behandelingen gebruikt (bijvoorbeeld ter behandeling van complexe stollingsstoornissen). Ongeveer 90 % van het verkregen plasma werd echter als zogeheten „fractioneringsplasma” gebruikt als grondstof voor de vervaardiging van geneesmiddelen.

Verzoekster heeft in het kader van haar economische activiteit onder andere fractioneringsplasma geleverd ter vervaardiging van geneesmiddelen aan zowel ondernemingen binnen de Europese Unie (Italië en Oostenrijk), als geneesmiddelfabrikanten in Zwitserland.

[Or. 4]

Verzoekster heeft deze handelingen in haar btw-aangiften voor de litigieuze jaren behandeld als vrijgestelde handelingen en de voorbelasting afgetrokken die met deze leveringen verband hield.

Onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) van 7 december 2006, Eurodental, C-240/05 (Jurispr. I-11479, ECLI:EU:C:2006:763), heeft verweerder de aftrek van de voorbelasting geweigerd op grond dat de leveringen van het fractioneringsplasma binnen de Europese Unie respectievelijk in derde landen zowel krachtens § 4, punt 1, onder b), UStG als intracommunautaire leveringen respectievelijk § 4, punt 1, onder a), UStG als exportlevering, als wel krachtens § 4, punt 17, onder a), UStG als levering van bloed waren vrijgesteld. Aangezien de in § 4, punt 17, onder a), UStG neergelegde vrijstelling als bijzonder voorschrift voorrang heeft op de belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen respectievelijk

exportleveringen, is de aftrek van de voorbelasting uitgesloten, omdat de belastingvrijstelling zonder aftrek voorrang heeft op de belastingvrijstellingen met aftrek.

In haar hiertegen ingestelde beroep voert verzoekster aan dat de levering van bloedplasma ter vervaardiging van geneesmiddelen (fractioneringsplasma) geen levering van menselijk bloed vormt in de zin van de vrijstellingsbepaling van § 4, punt 17, onder a), UStG respectievelijk artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn.

Voor een strikte uitlegging van het in § 4, punt 17, onder a), UStG [respectievelijk artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn] gebruikte begrip „bloed” in die zin dat bloedbestanddelen alleen zijn vrijgesteld wanneer zij rechtstreeks voor therapeutische doeleinden worden gebruikt, pleit ten eerste de systematische positie van de vrijstelling voor bloed in de context van de vrijstellingsregelingen van artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn. De vrijstelling voor de levering van menselijk bloed krachtens artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn staat namelijk tussen de vrijstellingsbepalingen voor handelingen ter medische verzorging overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder b) en c), van de btw-richtlijn en tandtechnische diensten overeenkomstig artikel 132, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn, en derhalve tussen vrijstellingsbepalingen die uitsluitend handelingen voor therapeutische doeleinden omvatten. Ofschoon het fractioneringsplasma als bestanddeel bij de vervaardiging van geneesmiddelen uiteindelijk ook dient ter medische verzorging, is de levering van geneesmiddelen echter niet vrijgesteld.

[Or. 5]

Voor de fiscale beoordeling moet derhalve onderscheid worden gemaakt tussen bloedplasma, dat rechtstreeks voor therapeutische doeleinden worden gebruikt enerzijds, en fractioneringsplasma ten behoeve van verdere industriële verwerking ter vervaardiging van geneesmiddelen anderzijds.

Zelfs wanneer, anders dan het door verzoekster ingenomen standpunt, de levering van fractioneringsplasma een levering van menselijk bloed in de zin van de vrijstellingsbepaling van § 4, punt, onder a), UStG respectievelijk artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn vormt en is vrijgesteld, moet haar echter bij de levering in derde landen niettemin op gronden van gelijke mededinging aftrek van de voorbelasting worden verleend. Een weigering van de aftrek van voorbelasting kan leiden tot een gevoelig concurrentienadeel voor de in de Unie gevestigde leveranciers ten opzichte van concurrenten uit het desbetreffende derde land, omdat anders dan in de interne markt van de EU met zijn geharmoniseerde btw-systeem, bij exportleveringen er niet zonder meer van kan worden uitgegaan dat ook in het derde land overeenkomende vrijstellingen zonder aftrek van de voorbelasting op de leveringen van bloedplasma van toepassing zijn. Om te verzekeren dat de binnen de Unie gevestigde belastingplichtigen geen

concurrentienadeel hoeven te ondervinden ten opzichte van de ondernemers die in het derde land zijn gevestigd, moeten de eerstgenoemden volledig van omzetbelasting, en derhalve ook van voorbelasting, worden vrijgesteld. Derhalve moet de aftrek van voorbelasting voor exportleveringen van artikel 169, onder b), van de btw-richtlijn worden gewaarborgd, ongeacht of naast de vrijstelling ingevolge artikel 146, lid 1, van de btw-richtlijn ook nog een andere vrijstellingsbepaling [hier: artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn], die geen recht op aftrek van voorbelasting geeft, van toepassing is.

Verweerder voert ter onderbouwing van zijn tegengestelde standpunt aan dat de levering van „bloed” naast de levering van volbloed ook de levering van afzonderlijke bestanddelen van bloed als bloedplasma of bloedcellen van menselijke oorsprong omvat.

De belastingvrijstelling voor de levering van bloedplasma heeft, ongeacht de btw-regeling die in het land van bestemming van toepassing is, met betrekking tot de aftrek van de voorbelasting voorrang op de belastingvrijstelling voor exportleveringen respectievelijk intracommunautaire leveringen, met als gevolg dat geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Derhalve kan in het midden blijven of de leveringen [Or. 6] van fractioneringsplasma in het land van bestemming al dan niet leiden tot btw-plichtigheid.

II.

II. De Senat verzoekt het Hof krachtens artikel 267 VWEU om een prejudiciële beslissing over de in het dictum van het besluit neergelegde vragen.

1. Toepasselijke bepalingen

a) Nationaal recht

Umsatzsteuergesetz (UStG)

§ 4 – Vrijstellingen bij goederenleveringen en diensten

Van de handelingen bedoeld in § 1, lid 1, punt 1, worden vrijgesteld van de belasting:

1. a) exportleveringen (§ 6) [...],
- b) de intracommunautaire leveringen (§ 6a);

[...]

17. a) de leveringen van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk; [...]

§ 15 Aftrek van voorbelasting

(1) zin 1: De ondernemer kan de volgende bedragen aan voorbelasting aftrekken:

1. de wettelijk verschuldigde belasting ter zake van goederenleveringen en diensten die ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht door een andere ondernemer [...]

(2) Van de aftrek van voorbelasting is uitgezonderd de belasting ter zake van de leveringen, de invoer en de intracommunautaire verwerving van goederen alsmede ter zake van diensten die de ondernemer voor de volgende handelingen gebruikt:

[Or. 7]

1. belastingvrije handelingen; [...]

(3) De uitsluiting van de aftrek van voorbelasting krachtens lid 2 is niet van toepassing indien de handelingen

1. in de gevallen bedoeld in lid 2, eerste volzin, punt 1, bedoelde gevallen,

a) zijn vrijgesteld krachtens van § 4, punten 1 tot en met 7 [...]

§ 15, lid 1, eerste volzin, punt 1, eerste volzin, UStG bepaalt dus dat de ondernemer de belasting die hij wettelijk verschuldigd is voor de door een andere ondernemer voor zijn onderneming verrichte goederenleveringen of diensten, als betaalde voorbelasting in aftrek mag brengen. De voorbelasting mag krachtens § 15, lid 2, eerste volzin, punt 1, UStG niet worden afgetrokken voor handelingen die de ondernemer voor vrijgestelde handelingen gebruikt, met dien verstande dat onder andere bij vrijgestelde handelingen voor exportleveringen of intracommunautaire leveringen de voorbelasting krachtens § 15, lid 3, punt 1, onder a), UStG wel aftrekbaar is (uitzondering op het beginsel van de weigering van het recht op aftrek bij vrijgestelde handelingen).

b) Unierecht

Btw-richtlijn

Artikel 132

(1) De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

d) de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk;

Artikel 138

(1) De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als **[Or. 8]** zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

Artikel 146

- (1) De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:
- a) de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap;

Artikel 168

Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

- a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

Artikel 169

Naast de in artikel 168 bedoelde aftrek heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

- b) door de belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor overeenkomstig de artikelen 138, 142 en 144, de artikelen 146 tot en met 149, de artikelen 151, 152, 153 en 156, artikel 157, lid 1, onder b), de artikelen 158 tot en met 161 en artikel 164 vrijstelling is verleend;

III.

De beslissing in het onderhavige geding hangt af van de beantwoording van de voorgelegde vragen. Mocht het Hof beslissen dat de levering van bloedplasma, ongeacht het gebruiksdoel ervan, een levering van bloed in de zin van artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn vormt en bovendien met betrekking tot de aftrek van voorbelasting het voorschrift van artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn voor de algemene belastingvrijstelling niet alleen geldt voor

intracommunautaire leveringen, maar ook voor exportleveringen, moet de door verzoekster gewenste aftrek van voorbelasting worden geweigerd.

[Or. 9]

Mocht het Hof daarentegen oordelen dat de door verzoekster uitgevoerde plasmaleveringen die in het geding aan de orde zijn niet als „levering van bloed” zijn vrijgesteld, dan heeft verzoekster voor haar intracommunautaire leveringen en exportleveringen van fractioneringsplasma recht op aftrek van voorbelasting.

1. Met betrekking tot de prejudiciële vragen 1 tot en met 3 sluit de Senat – ter voorkoming van herhalingen – zich volledig aan bij de uiteenzettingen van het Hessische Finanzgericht in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof van 24 maart 2015 [OMISSIS], dat thans bij het Hof aanhangig is onder zaaknummer C-412/15.

2. Enkel in het geval dat het Hof de eerste twee prejudiciële vragen bevestigend beantwoordt en beslist dat de levering van bloedplasma dat is bestemd voor de vervaardiging van geneesmiddelen onder de belastingvrijstelling van artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn valt, is het vervolgens de vraag of verzoekster in verband met haar exportleveringen van bloedplasma in Zwitserland (derde land) de aftrek van voorbelasting moet worden geweigerd.

Met betrekking tot de vierde prejudiciële vraag gaat de Senat op grond van de beginselen die door het Hof zijn geformuleerd in zijn arrest van 7 december 2006 in de zaak Eurodental (C-240/05, ECLI:EU:C:2006:763) en in overeenstemming met het arrest van het Bundesfinanzhof [hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland] (arrest van 22 augustus 2013 [OMISSIS] inzake de intracommunautaire levering van bloedplasma) ervan uit, dat de bijzondere vrijstellingsregeling van artikel 132, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn [respectievelijk de in dezelfde bewoordingen opgestelde nationale regeling van § 4, punt 17, onder a), UStG] prevaleert boven de algemene belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen, met als gevolg dat de leveringen van bloedplasma die in het onderhavige geval aan de orde zijn geen recht geven op aftrek van voorbelasting, wanneer zij binnen een lidstaat worden uitgevoerd of een intracommunautair karakter hebben.

Het Bundesfinanzhof is in zijn beslissing van 22 augustus 2013 echter [OMISSIS] uitdrukkelijk niet ingegaan op de vraag of de beginselen van het arrest van het Hof Eurodental ook op exportleveringen kunnen worden toegepast.

[Or. 10]

Wanneer de beginselen uit het arrest Eurodental (C-240/05, ECLI:EU:C:2006:763) naar analogie worden toegepast op exportleveringen, kunnen bij grensoverschrijdende handelingen naar een derde land situaties ontstaan die voor de betrokken ondernemer een risico voor dubbele belasting

inhouden indien hij geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Echter, aangezien de harmonisatie binnen de EU nog niet is voltooid en voor sommige, in artikel 132, lid 1, van de btw-richtlijn geregelde belastingvrijstellingen [bijvoorbeeld artikel 132, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn] die geen recht geven op aftrek van voorbelasting krachtens artikel 168 van de btw-richtlijn, artikel 370 in samenhang met bijlage X, deel A, punt 1, van de btw-richtlijn de lidstaten toestaat om in afwijking daarvan de handelingen te blijven belasten krachtens een eerder nationaal geregelde belasting, kunnen dergelijke situaties van dubbele belasting of niet-belasting ook optreden bij intracommunautaire handelingen. Niettemin heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie in het arrest Eurodental (C-240/05, ECLI:EU:C:2006:763) ook voor dit bijzondere geval de specifieke belastingvrijstellingen van artikel 132 van de btw-richtlijn laten prevaleren op de algemene belastingvrijstellingen en uitdrukkelijk geen onderscheid gemaakt naar gelang de in de lidstaat van bestemming geldende btw-regeling en uiteindelijk de aftrek van voorbelasting geweigerd.