

Udskriftsdato: 24. december 2025

SKR nr 9778 af 26/06/2017 (Gældende)

Praksisændring - Momsfritagelse af levering af blod fra mennesker - styresignal

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 16-1557099

Praksisændring - Momsfritagelse af levering af blod fra mennesker - styresignal

SKM2017. 420. SKAT

Sammenfatning

EU-domstolen ændrer dansk praksis for momsfratagelse af levering af blod fra mennesker, herunder blodplasma fremstillet af blod fra mennesker, idet EU-domstolen fastslår, at momsfratagelsen alene kan udstrækkes til at omfatte levering af blodplasma, som faktisk er beregnet direkte til sundhedspleje eller til behandlingsformål.

Herved kan levering af blodplasma, der er bestemt til at indgå i en industriel produktion, bl.a. med henblik på fremstilling af lægemidler, ikke omfattes af momsfratagelsen.

Baggrund og problemstilling

Momsfratagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, omfatter levering af blod fra mennesker.

EU-domstolen har den 5. oktober 2016 afsagt dom i sag C-412/15, TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, som ændrer dansk praksis for momsfratagelsen af levering af blod fra mennesker.

Det retlige grundlag

Momsfratagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, har følgende ordlyd:

"1) Hospitalsbehandling og lægevirksomhed, herunder kirurgi, fysioterapi og anden egentlig sundhedspleje samt tandlæge- og anden dentalvirksomhed."

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e) i dansk ret.

"1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligretlige organer eller, under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

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

d) levering af organer, blod og mælk fra mennesker

e) levering af ydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikers levering af tandproteser."

Reglerne er nærmere omtalt i Den juridiske vejledning, afsnit D. A. 5.1.2.

Hidtidig praksis

Uagtet, at levering af blod fra mennesker ikke fremgår direkte af ordlyden af momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, omfattes sådanne leverancer af momsfratagelsen, idet bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d, hvorefter fremgår, at levering af blod fra mennesker er momsfrataget.

Dette fremgår tillige af forarbejderne til bestemmelsen, jf. lovforslag nr. 124 af 12. august 1993, samt Den juridiske vejlednings afsnit D. A. 5.1.2. (tidligere Momsvejledningens afsnit D. 11.1.).

Skatterådet har også i SKM2015. 326. SR, fastslået, at et hospitals levering af blodkomponenter i form af blodplasma og blodceller er omfattet af momsfrigtagelsen.

Det er på denne baggrund SKATs praksis, at levering af blod fra mennesker, herunder blodkomponenter i form af blodplasma og blodceller udvundet heraf, – uanset hvem disse leveres til – er omfattet af momsfrigtagelsen.

Baggrund for ændring af praksis

EU-domstolen har ved dom af 5. oktober 2016 i sag C-412/15, TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, slået fast, at momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra d, skal fortolkes således, at de leverancer af blod fra mennesker, som medlemsstaterne skal fritage i henhold til denne bestemmelse, ikke omfatter plasma udvundet af blod fra mennesker, når dette plasma ikke er beregnet direkte til behandlingsformål, men udelukkende til fremstilling af lægemidler.

Sagen omhandlede et selskab, der driver et bloddonorcenter. Selskabets virksomhed består i ved hjælp af en kemoteknisk proces at udtage blodplasma fra donorerne og blande dette med en antikoagulationsvæske, som bl.a. indeholder natriumcitrat. Blandingen videreføres derefter i en centrifuge for at udvinde visse komponenter. Disse komponenter indsamles og leveres frosne til virksomheder i lægemiddelindustrien.

Virksomheden havde taget fradrag for momsen af sine driftsomkostninger, idet virksomheden anså sine leverancer af blodplasma for fuldt momsplichtige, hvilke de tyske skattemyndigheder imidlertid bestred.

EU-domstolen bemærkede i sine præmisser, at begrebet ”blod fra mennesker” i momsfrigtagelsen henviser til en del af den menneskelige krop, som udgøres af flere bestanddele, som ikke er selvstændige, men supplerer hinanden, og hvis synergieffekt gør det muligt at irrigere alle organer og væv. En af de supplerende bestanddele ved blod er plasma, som er den væske, der tjener til at transportere de øvrige bestanddele i blodet fra mennesker rundt i kroppen.

Fritagelsen for leverancer af blod fra mennesker i artikel 132, stk. 1, litra d), i momssystemdirektivet skal følgelig forstås således, at den tilsigter at sikre, at leveringen af produkter, som bidrager til sundhedspleje eller hvis formål er behandling, ikke bliver uopnåelig på grund af de forøgede omkostninger til sådanne produkter, hvis levering heraf var pålagt moms.

Henset hertil skal levering af blod fra mennesker, herunder levering af det plasma, der er en bestanddel heraf, henhøre under fritagelsen i artikel 132, stk. 1, litra d), i momssystemdirektivet, når denne levering bidrager direkte til virksomhed af almen interesse, nemlig når den leverede plasma anvendes direkte til sundhedspleje eller til behandlingsformål.

Det følger heraf, at såkaldt ”industriel” plasma, dvs. plasma, hvis levering ikke bidrager direkte til virksomhed af almen interesse, idet det er bestemt til at indgå i en industriel produktion, bl.a. med henblik på fremstilling af lægemidler, derimod ikke henhører under momsfrigtagelsen.

For så vidt som muligheden for at drage fordel af denne momsfrigtagelse er betinget af plasmaets anvendelse til en bestemt type virksomhed af almen interesse, kan den omstændighed, at et plasma bestemt til industriel anvendelse teoretisk kan gøres til genstand for direkte behandlingsformål, selv hvis en sådan mulighed antages at foreligge, ikke medføre, at plasmaet skal drage fordel af fritagelsesordningen, der er

fastsat med henblik på alene at begrænse omkostningerne for det plasma, der faktisk er beregnet direkte til behandlingsformål.

SKATs opfattelse

Det er SKATs opfattelse, at dansk praksis, hvorefter enhver levering af blod fra mennesker, herunder blodplasma og blodceller fremstillet på baggrund af blod fra mennesker, er moms fritaget, ikke længere kan opretholdes.

Med baggrund i EU-domstolens dom i sag C-412/15, TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, kan alene levering af blod, herunder blodplasma og blodceller, der faktisk er beregnet direkte til sundhedspleje eller til behandlingsformål, omfattes af moms fritagelsen.

Det påhviler leverandøren at vurdere, hvorvidt betingelserne for moms fritagelse – og dermed om leverancen er beregnet direkte til sundhedspleje eller til behandlingsformål – er opfyldt.

Det er SKATs opfattelse, at leverandøren ved vurderingen kan tage udgangspunkt i følgende:

1. Kan en leverance af et af disse produkter ikke efter sin art anvendes direkte til sundhedspleje eller til behandlingsformål omfattes leverancen ikke af moms fritagelsen.
2. Kan en leverance af et af disse produkter efter sin art udelukkende anvendes direkte til sundhedspleje og/eller til behandlingsformål omfattes leverancen af moms fritagelsen, og leverandøren kan uden yderligere anse leverancen for omfattet af moms fritagelsen.
3. Kan en leverance af et af disse produkter efter sin art anvendes både direkte til sundhedspleje og/eller til behandlingsformål og til andre formål, herunder eksempelvis til industrielle formål, skal leverandøren for at kunne anse leverancen for omfattet af moms fritagelsen sikre sig, at
 - køberen erklærer at ville anvende produktet direkte til sundhedspleje eller til behandlingsformål
 - køberen fremstår over for offentligheden som et hospital, lægevirksomhed e.lign., som driver virksomhed med sundhedspleje og/eller behandling.

Opfyldes disse betingelser kan leverandøren med rette anse leverancen for moms fritaget, uanset det efterfølgende skulle vise sig, at køberen ikke anvender produktet direkte til sundhedspleje eller til behandlingsformål.

Genoptagelse

Adgang til genoptagelse

Der kan anmodes om genoptagelse af momstilsvaret, hvis hidtidig dansk praksis samlet set har været til ugunst for virksomheden. Hvis der anmodes om genoptagelse, skal anmodningen omfatte alle de afgiftsperioder, der kan ske genoptagelse for. Der kan ikke anmodes om genoptagelse alene for udvalgte perioder.

Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2 kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest 3 år efter angivelsesfristens udløb.

Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, 2. led, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den afgifts-

pligtige/godtgørelsesberettigede fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den første sag, som resulterede i underkendelse af praksis.

Praksis må anses for underkendt ved EU-domstolens dom af 5. oktober 2016, og dommen vedrørte afgiftsperioden 1. januar 2008 til 31. december 2010.

Hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt, kan der derfor i henhold til skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 1, 2. led, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse for alle virksomheder med en påbegyndt, men ikke udløbet, afgiftsperiode den 1. januar 2008.

Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 32, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter den afgiftspligtige er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristen i skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på SKATs hjemmeside.

Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse skal indgives til SKAT via SKAT.dk eller til adressen: SKAT, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing.

Anmodningen skal indeholde oplysninger om navn, adresse og CVR-nr., samt en specificeret opgørelse af kravet på tilbagebetaling.

Dokumentation

Virksomheden skal kunne dokumentere opgørelsen af tilbagebetalingskravet gennem relevant regnskabsmateriale og andet relevant bilagsmateriale, som efter virksomhedens opfattelse kan bidrage til at dokumentere kravet.

Gyldighed

I det omfang praksisændringen samlet set er til gunst for virksomheden, har praksisændringen virkning fra datoen for offentliggørelsen af dette styresignal.

I det omfang praksisændringen samlet set er til ugunst for virksomheden, har praksisændringen virkning 6 måneder fra offentliggørelsen af styresignalet.

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil blive indarbejdet i Den juridiske vejledning, 2017-2

Efter offentliggørelsen i Den juridiske vejledning 2017-2 og udløbet af reaktionsfristen, jf. ovenfor, er styresignalet ophævet.

Skatteministeriet, den 26. juni 2017