Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 7 april 2022*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 b – Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset – Undantag för sjukhusvård och sjukvård – Privat sjukhus – I vederbörlig ordning erkänd inrättning – Jämförbara sociala betingelser”

I mål C-228/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Niedersächsisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Niedersachsen, Tyskland) genom beslut av den 2 mars 2020, som inkom till domstolen den 2 juni 2020, i målet

I GmbH

mot

Finanzamt H,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av ordföranden på första avdelningen A. Arabadjiev, tillika tillförordnad ordförande på andra avdelningen, samt domarna I. Ziemele (referent), T. von Danwitz, P.G. Xuereb och A. Kumin,

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– I GmbH, genom W. Franz, Rechtsanwalt,

– Finanzamt H, genom K. Hintzelmann, i egenskap av ombud,

– Tysklands regering, genom J. Möller och S. Heimerl, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: tyska.

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och L. Mantl, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 23 september 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 132.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan I GmbH och Finanzamt H (Skattekontoret i H, Tyskland). Målet rör undantag från mervärdesskatt för sjukhustjänster som I tillhandahållit under räkenskapsåren 2009–2012.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 131 i mervärdesskattedirektivet är den enda artikeln i kapitel 1 (Allmänna bestämmelser) i avdelning IX (Undantag från skatteplikt). Artikeln har följande lydelse:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

4 I artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet, som återfinns i kapitel 2, med rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” i avdelning IX i direktivet, föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

b) Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

…”

5 I artikel 133 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att ett eller flera av följande villkor är uppfyllda:

a) Organen i fråga får inte ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

b) Organen i fråga skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom en mellanman, av verksamhetens resultat.

c) De priser som organen sätter skall vara godkända av de offentliga myndigheterna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller transaktioner vars pris inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

d) Undantagen får inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

…”

6 I artikel 134 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

a) När transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna skall kunna utföras.

b) När det grundläggande syftet med transaktionerna är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.”

Tysk rätt

7 Enligt 4 § led 14 i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) av den 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad UStG), är följande undantagna från mervärdesskatteplikt:

”…

b) Sjukhusvård och sjukvård, inklusive diagnostik, medicinska undersökningar, förebyggande behandling, rehabilitering, förlossning och vård i livets slutskede, samt därtill nära knutna verksamheter, som utövas av offentligrättsliga organ. De tjänster som avses i den första meningen är också undantagna från skatteplikt om de tillhandahålls av
aa) sjukhus med tillstånd enligt 108 § [volym V i Sozialgesetzbuch (socialförsäkringslagen)]

…

cc) inrättningar som av de organ som ansvarar för den lagstadgade olycksfallsförsäkringen enligt 34 § [volym VII i socialförsäkringslagen].”

8 I 108 §, med rubriken ”sjukhus med tillstånd”, i volym V i socialförsäkringslagen (nedan kallad SGB V), föreskrivs följande:

”Sjukförsäkringskassorna får endast tillåta följande sjukhus (sjukhus med tillstånd) att tillhandahålla sjukhusvård:

1. [Universitetssjukhus]

2. Sjukhus som tas upp i en delstats sjukhusplan (sjukhus som ingår i en sjukhusplan), eller

3. Sjukhus som har ingått ett vårdavtal med Landesverbände der Krankenkassen (förbund av sjukförsäkringskassor på delstatsnivå) och Verbände der Ersatzkassen (förbund av ersättningskassor).”

9 I 109 § SGB V, med rubriken ”Ingående av vårdavtal med sjukhus” föreskrivs följande i punkterna 2 och 3:

”…

2) Det finns ingen rätt att ingå ett sådant vårdavtal som avses i 108 § led 3 i SGB V. …

3) Ett vårdavtal i den mening som avses i 108 § led 3 SGB V får inte ingås om sjukhuset

1. inte garanterar en effektiv och kostnadseffektiv sjukhusvård,

2. … [inte uppfyller vissa kvalitetskrav] eller

3. inte behövs för att de försäkrade ska få erforderlig sjukhusvård.

…”

10 I 1 §, med rubriken ”Principer”, i Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (lag om finansiering av sjukhus) av den 10 april 1991 (BGBl. 1991 I, s. 886) (nedan kallad KHG), föreskrivs följande:

”1. Syftet med denna lag är att säkerställa sjukhusens ekonomi så att befolkningen kan erbjudas en vård av hög kvalitet, med patientfokus och behovsinriktning, genom effektiva och ekonomiskt oberoende sjukhus av hög kvalitet. Vidare syftar denna lag till att bidra till socialt hållbara sjukhustaxor.”

11 I 6 § KHG, som har rubriken ”Sjukhusplan och investeringsprogram”, föreskrivs följande i dess punkt 1:

”Delstaterna ska upprätta sjukhusplaner och investeringsprogram för att uppnå de mål som anges i 1 §. Den ekonomiska inverkan på bland annat sjukhustaxorna ska beaktas.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Klaganden i det nationella målet, I GmbH, är ett bolag vars verksamhetsföremål är planering, inrättande och drift av ett sjukhus där samtliga neurologiska områden är representerade.

13 Bolaget tillhandahåller sjukvårdstjänster i den mening som avses i tysk rätt och dess drift av sjukhuset är tillåten av staten. Emellertid är I GmbH inte upptaget i delstaten Niedersachsens sjukhusplan och utgör således inte ett sjukhus som ingår i en sjukhusplan i den mening som avses i 108 § led 2 SGB V. I GmbH är inte heller en vårdinrättning som omfattas av vårdavtal, eftersom det inte har ingått vårdavtal med de lagstadgade sjukkassorna eller lagstadgade ersättningskassorna i den mening som avses i 108 § led 3 SGB V.

14 I GmbH:s patienter består av privata patienter som själva betalar för behandlingen och som får tillgång till den mot betalning av en handpenning, patienter som är anslutna till en privat sjukförsäkring och/eller som har rätt till ”Beihilfe” (sjukersättning som betalas till tjänstemän vid sjukdom), så kallade ”konsulära patienter”, för vilka en främmande stats ambassad utfärdar en bekräftelse på att den kommer att stå för kostnaderna, patienter som är anställda hos Tysklands försvarsmakt, patienter som är knutna till sammanslutningar för yrkesförsäkring och patienter som är anslutna till den lagstadgade sjukförsäkringen. Patienter med privata sjukförsäkringar eller som omfattades av det lagstadgade sjukförsäkringssystemet vårdades från fall till fall efter det att de organ som betalar sjukersättning till tjänstemän vid sjukdom, sjukförsäkringskassor, privata ersättningskassor eller privata försäkringskassor hade accepterat att stå för patienternas kostnader. Kostnaderna för konsulära patienter bars av utländska sociala institutioner via de berörda ambassaderna.

15 I GmbH tog ursprungligen betalt för sjukhusvård, medicinsk behandling och därmed sammanhängande åtgärder på grundval av schablonbaserade dagavgifter för vård, såsom är brukligt vid de sjukhus som avses i 108 § SGB V, plus eventuella tillägg, om patienterna var inlagda i enkel- eller dubbelrum. De valfria medicinska tjänsterna fakturerades separat. Senare tog I GmbH successivt betalt för sina olika tjänster på grundval av schablonbelopp per falltyp, enligt ett system kallat ”Diagnosis Related Group” (”homogen diagnosgrupp”). År 2011 fakturerades 15–20 procent av sjukhusdagarna enligt detta system.

16 Den 28 juni 2012 ingick I GmbH ett ramavtal i den mening som avses i 4 § led 14 b cc UStG med en försäkringskassa för olycksfallsförsäkringar, vilken agerade i egenskap av organ som ansvarar för den lagstadgade olycksfallsförsäkringen. Avtalet började gälla från och med den 1 juli 2012.

17 I sina mervärdesskattedeklarationer för åren 2009–2012 behandlade I GmbH de sjukhustjänster som fakturerats på grundval av schablonbaserade sjukvårdsavgifter, samt de avgifter som fakturerats läkare med sängplatser på sjukhus, såsom transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt.

18 I samband med en skattekontroll som genomfördes av Finanzamt für Grossbetriebsprüfung H (skattekontor som ansvarar för kontrollen av större företag i H) ansåg granskaren att merparten av de tjänster som I GmbH tillhandahöll före den 1 juli 2012 inte skulle undantas från mervärdesskatteplikt, eftersom bolaget före detta datum inte var ett sjukhus med tillstånd. Skattekontoret fastställde detta beslut genom beslut av den 6 september 2017.

19 I GmbH anser att dessa tjänster är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Bolaget har hävdat att det driver en godkänd sjukvårdsinrättning och att det tillhandahåller sjukhusvård och behandlingar på ett liknande sätt som ett offentligrättsligt organ. Dess verksamhet är av allmänintresse. För det första erbjuder bolaget ett utbud av tjänster som är jämförbart med det utbud som tillhandahålls av offentliga sjukhus eller sjukhus som ingår i sjukhusplanen. För det andra tillhandahåller bolaget sina tjänster till alla personer, oavsett om de är anslutna till ett lagstadgat eller privat försäkringssystem, eller om de inte är försäkrade. Kostnaderna för behandlingarna bärs huvudsakligen av socialförsäkringsorgan, vilket inte enbart inbegriper de lagstadgade sjukförsäkringskassorna, utan även Tysklands försvarsmakt, sammanslutningar för yrkesförsäkring, de organ som betalar sjukersättning till tjänstemän vid sjukdom och ambassader. De patienter vars kostnader på detta sätt bärs av socialförsäkringsorgan motsvarade år 2009 33,08 procent, år 2010 34,31 procent, år 2011 38,15 procent och år 2012 40,30 procent av antalet sjukhusdagar.

20 Den hänskjutande domstolen har angett att I GmbH inte uppfyller de villkor för undantag från skatteplikt som föreskrivs i 4 § led 14 b aa UStG och att bolaget inte kan göra gällande det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 4 § led 14 b cc UStG förrän från och med den 1 juli 2012, då det ramavtal som ingåtts med försäkringskassan för olycksfallsförsäkringar trädde i kraft.

21 Den hänskjutande domstolen har påpekat att för andra sjukhus än offentligrättsliga organ är undantaget från mervärdesskatteplikt enligt 4 § led 14 b aa UStG förbehållet sjukhus som har varit först med att tas upp i sjukhusplanen och vars tjänster tillgodoser de behov som definierats med hänsyn till lagstiftningen om social trygghet. Enligt 108 § och 109 punkt 3 led 3 SGB V kan de lagstadgade sjukförsäkringskassorna eller ersättningskassorna ingå ett vårdavtal med en sjukvårdsinrättning endast om detta är nödvändigt för sjukhusvård som är anpassad till de försäkrades behov. Även när ett sjukhus är integrerat i en sjukhusplan är de ekonomiska aspekterna fortfarande relevanta, eftersom det framgår av 1 § KHG att syftet med sistnämnda lag är att bidra till en rimlig prissättning av vården. Enligt den hänskjutande domstolen kan således inget ytterligare sjukhus integreras i delstatens sjukhusplan och följaktligen inte heller ingå vårdavtal med försäkringskassorna enligt det lagstadgade sjukförsäkringssystemet, när det inom denna delstat finns tillräckligt med tillgängliga vårdplatser inom ett visst medicinskt område.

22 Den hänskjutande domstolen anser följaktligen att ordningen för mervärdesskatt leder till att jämförbara tjänster behandlas olika. Den fördel som beviljas vissa sjukhus i förhållande till andra grundar sig uteslutande på den omständigheten att dessa sjukhus är äldre och har kunnat vara först med att tas upp i sjukhusplanen eller att ingå vårdavtal.

23 Den hänskjutande domstolen har dessutom preciserat att det i rättspraxis från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) finns en tendens att anse att 4 § led 14 UStG inte uppfyller kraven i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, eftersom undantag från skatteplikt för tjänster som tillhandahålls på sjukhus som inte är offentligrättsliga organ endast är möjligt under förutsättning att dessa tjänster tillgodoser sådana behov som definieras med hänsyn till lagstiftningen om social trygghet.

24 Den hänskjutande domstolen betvivlar att de kriterier som fastställts av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) avseende förvaltningen, kostnadsstrukturerna och det aktuella institutets ekonomiska resultat är relevanta för att avgöra huruvida de sjukhustjänster som I GmbH erbjuder och de transaktioner som är nära besläktade med dessa har tillhandahållits

under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Den hänskjutande domstolen anser att man snarare ska se situationen ur patientens synvinkel.

25 I synnerhet är de sociala betingelserna jämförbara när kostnaderna för majoriteten av patienterna ersätts av socialförsäkringsorgan. Storleken på kostnaderna för ett sjukhus är inte ett lämpligt kriterium för att fastställa huruvida ett privat sjukhus tillhandahåller sina tjänster under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för ett offentligt sjukhus, eftersom de taxor som tillämpas av ett specialiserat privat sjukhus nödvändigtvis är högre än de taxor som tillämpas av ett offentligt sjukhus som även tillhandahåller många enkla medicinska behandlingar som inte kräver kostsam utrustning.

26 Mot denna bakgrund beslutade Niedersächsisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Niedersachsen, Tyskland) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Är 4 § led 14 b i [UStG] förenlig med artikel 132.1 b i [mervärdesskattedirektivet] om sjukhus som inte är offentligrättsliga organ undantas från skatteplikt endast om de har tillstånd enligt 108 § [SGB V]?

2) Om fråga 1 besvaras nekande: Under vilka förutsättningar utförs sjukhusvård av privaträttsliga sjukhus ’under jämförbara sociala betingelser’ med dem som gäller för offentligrättsliga organ, i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

27 Det framgår av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att det i de bestämmelser i tysk rätt som är relevanta för utgången i det nationella målet föreskrivs att ett annat sjukhus än ett offentligrättsligt organ kan omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt enligt 4 § led 14 b aa UStG, om detta sjukhus har ett tillstånd i den mening som avses i 108 § SGB V, antingen på grund av att det ingår i en delstats sjukhusplan eller på grund av att det har ingått vårdavtal med lagstadgade sjukkassor eller ersättningskassor.

28 Den tyska regeringen har emellertid åberopat en kompletterande uppgift avseende den nationella rätten. Den har preciserat att det framgår av ett administrativt cirkulär, som är tillämpligt sedan den 1 januari 2009, att även privata sjukhus som inte har tillstånd enligt 108 § SGB V kan omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt när deras tjänster motsvarar dem som utförs av sjukhus som drivs av offentliga organ eller godkända sjukhus i den mening som avses i 108 § SGB V och kostnaderna för dessa tjänster till stor del bärs av sjukförsäkringskassorna eller av andra socialförsäkringsorgan.

29 Domstolen erinrar om att den, i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF, endast är behörig att tolka eller pröva giltigheten av unionsrätten mot bakgrund av de faktiska och rättsliga omständigheter som beskrivits av den hänskjutande domstolen, för att ge denna de uppgifter som den behöver för att lösa tvisten i fråga (dom av den 17 december 2020, Onofrei, C-218/19, EU:C:2020:1034, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

30 Följaktligen ankommer det på domstolen att besvara den nationella domstolens frågor i enlighet med hur dessa har formulerats och inom de gränser som den nationella domstolen har angett.

31 Den första frågan ska således prövas mot bakgrund av de rättsliga omständigheter som den hänskjutande domstolen har beskrivit. Den hänskjutande domstolen har ställt denna fråga mot bakgrund av de villkor som föreskrivs i 108 § SGB V. Det administrativa cirkulär som den tyska regeringen har åberopat kan inte påverka relevansen av denna fråga, särskilt som denna regering inte har bestritt att de villkor som den hänskjutande domstolen angett är tillämpliga, utan på sin höjd har hänvisat till ytterligare alternativa villkor som den hänskjutande domstolen inte har nämnt.

32 Under dessa omständigheter ska den hänskjutande domstolen anses ha ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus är undantagna från mervärdesskatteplikt om denna inrättning är auktoriserad i enlighet med de nationella bestämmelserna om det allmänna sjukförsäkringssystemet, efter det att sjukhuset har integrerats i en delstats sjukhusplan eller har ingått vårdavtal med lagstadgade sjukkassor eller ersättningskassor.

33 Enligt fast rättspraxis ska vid tolkningen av en unionsbestämmelse inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 28 oktober 2021, Magistrat der Stadt Wien (Europeisk hamster – II), C-357/20, EU:C:2021:881, punkt 20).

34 Domstolen erinrar härvidlag om att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot ersättning. Tolkningen av dessa uttryck måste emellertid vara förenlig med de krav som följer av principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, och vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär således inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin verkan (dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 57).

35 Dessa tolkningsregler är tillämpliga på de specifika villkor som måste vara uppfyllda för att de undantag som föreskrivs i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet ska gälla och i synnerhet på dem som rör egenskaper eller identiteten hos den näringsidkare som tillhandahåller de tjänster som är undantagna från skatteplikt (dom av den 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 57).

36 Det framgår av ordalydelsen i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna från skatteplikt ska undanta ”sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art”.

37 Enligt ordalydelsen i denna bestämmelse ska två kumulativa villkor vara uppfyllda för att tjänster avseende sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som tillhandahålls av en annan enhet än ett offentligrättsligt organ ska undantas från mervärdesskatteplikt. Det

första villkoret avser de tjänster som tillhandahålls och innebär ett krav på att dessa tjänster tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 mars 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, punkterna 20 och 21).

38 Det andra villkoret avser egenskaperna för den inrättning som tillhandahåller dessa tjänster och innebär ett krav på att aktören är ett sjukhus, ett centrum för medicinsk behandling eller diagnos eller en annan i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande art.

39 I förevarande fall vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida bestämmelserna i tysk rätt, enligt vilka undantag från mervärdesskatteplikt endast beviljas sjukhus som erhållit tillstånd på grundval av nationella bestämmelser om det allmänna sjukförsäkringssystemet, är förenliga med detta andra villkor.

40 Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att det i princip ankommer på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett erkännande av en inrättning i syfte att bevilja det undantag som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet kan ges till de inrättningar som begär det. Medlemsstaterna förfogar härvid över ett utrymme för skönsmässig bedömning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 63 och där angiven rättspraxis).

41 Ett sådant erkännande förutsätter inte ett formellt förfarande och behöver inte nödvändigtvis följa av nationella skatterättsliga bestämmelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 61).

42 När en beskattningsbar person ansöker om att bli betraktad som en i vederbörlig ordning erkänd inrättning i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ankommer det på de behöriga myndigheterna att, genom att tillämpa de unionsrättsliga principerna, och då särskilt principen om likabehandling vilken på mervärdesskatteområdet kommer till uttryck i principen om skatteneutralitet, hålla sig inom gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som de har enligt denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 64 och där angiven rättspraxis).

43 Det är mot bakgrund av dessa principer som domstolen ska fastställa gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som en medlemsstat har enligt mervärdesskattedirektivet och pröva huruvida artikel 132.1 b i direktivet ska tolkas så, att dessa gränser har iakttagits när det för ett privat sjukhus uppställs krav på att ha tillstånd i enlighet med de nationella bestämmelserna om det allmänna sjukförsäkringssystemet, vilket innebär att sjukhuset ska vara integrerat i det lokala sjukvårdssystemet eller ha ingått vårdavtal med de lagstadgade sjukkassorna eller ersättningskassorna.

44 Det ska således för det första prövas huruvida kravet på att vara ”i vederbörlig ordning erkänd” hänför sig till samtliga enheter som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet eller endast till ”andra … inrättningar av liknande art” i den mening som avses i denna bestämmelse.

45 Härvidlag konstaterar domstolen inledningsvis att i den spanska, den franska, den italienska, den portugisiska och den rumänska språkversionen av artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet har uttrycket ”i vederbörlig ordning erkända” placerats efter det att det hänvisats till ”andra inrättningar av liknande art”, medan ”i vederbörligen erkända” i andra språkversioner, bland annat den tyska, den engelska, och den lettiska, har placerats mellan orden ”andra” och

”inrättningar av liknande art”. I vissa språkversioner av artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet antyds således att endast ”andra inrättningar av liknande art” omfattas av kravet på att vara ”i vederbörligen ordning erkända”, medan det i andra språkversioner medges att detta krav är tillämpligt på alla kategorier av privata inrättningar som avses i denna bestämmelse.

46 Enligt fast rättspraxis ska emellertid unionsbestämmelserna tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt mot bakgrund av de olika versionerna på samtliga unionsspråk (dom av den 26 juli 2017, Mengestab, C-670/16, EU:C:2017:587, punkt 82 och där angiven rättspraxis).

47 Det följer också av fast rättspraxis att den formulering som använts i en av språkversionerna av en unionsbestämmelse inte ensam kan ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller ges företräde framför övriga språkversioner (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 oktober 2021, KAHL och Roeper, C-197/20 och C-216/20, EU:C:2021:892, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

48 Eftersom ”andra inrättningar” måste vara av ”liknande art” som ”sjukhus och centrum för medicinsk behandling eller diagnos” för att omfattas av undantaget, måste villkoret för erkännande av en inrättning förstås så, att det avser samtliga inrättningar som nämns i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

49 En sådan tolkning stöds av det sammanhang i vilket artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ingår och av syftet med denna bestämmelse.

50 Vad för det första gäller det sammanhang i vilket bestämmelsen ingår, konstaterar domstolen att den ingår i kapitel 2, med rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”, i avdelning IX i direktivet. Detta undantag avser således inrättningar som eftersträvar mål av allmänintresse.

51 Vidare framgår det av domstolens praxis att medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket begrepp innefattar att upprätthålla och återställa – människors hälsa kan omfattas av undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet (dom av den 21 mars 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

52 Vad gäller undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet är följaktligen syftet med tillhandahållandet av betydelse vid bedömningen av huruvida dessa tjänster är undantagna från mervärdesskatteplikt och huruvida den berörda inrättningen omfattas av artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Undantaget är nämligen tillämpligt på tjänster som utförs i syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för eller bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa, men omfattar inte tjänster som utförs av rent kosmetiska skäl (dom av den 21 mars 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punkterna 28 och 29).

53 Slutligen ska det erinras om att medlemsstaterna enligt artikel 133 första stycket i mervärdesskattedirektivet får göra undantagen i artikel 132.1 b i direktivet beroende av att ett eller flera av de villkor som nämns däri är uppfyllda. Dessa villkor gäller de nämnda organens mål, deras förvaltning och de priser som de tar ut, och berör alla de privata organ som avses i den sistnämnda bestämmelsen.

54 Med hänsyn till det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har i detta sammanhang, såsom det erinrats om i punkt 40 ovan, har domstolen slagit fast att förekomsten av den möjlighet som föreskrivs i artikel 133 första stycket i mervärdesskattedirektivet bekräftar tolkningen att det ankommer på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till de inrättningar som begär det, även om den omständigheten att en medlemsstat inte har använt sig av denna rättighet inte påverkar möjligheten att erkänna en inrättning för tillämpningen av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 november 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, punkterna 64–66).

55 Endast den omständigheten att en inrättning i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet har erkänts kan dock inte i sig likställas med ett tillstånd att utföra vissa transaktioner i enlighet med den nationella lagstiftningen. Det skulle innebära att de nationella myndigheterna fråntogs det utrymme för skönsmässig bedömning som de tillerkänns i nämnda bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 75).

56 Av detta följer att erkännandet av en inrättning som kan undantas från mervärdesskatteplikt enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet gör det möjligt för medlemsstaterna dels att försäkra sig om att endast de inrättningar som bedriver verksamhet som motsvarar syftena med denna bestämmelse omfattas av ett sådant undantag, dels att uppställa de villkor som föreskrivs i artikel 133 i mervärdesskattedirektivet för att omfattas av nämnda undantag och följaktligen inte kan begränsas till endast ”andra inrättningar” som avses i den förstnämnda bestämmelsen.

57 När det gäller det mål som eftersträvas med artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet erinrar domstolen om att denna bestämmelse särskilt syftar till att sänka vårdkostnaderna och göra denna vård mer tillgänglig för enskilda (dom av den 6 november 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, punkt 43), vilket även förutsätter tillgång till vård av god kvalitet.

58 Det mål av allmänintresse som eftersträvas med denna bestämmelse stöder tolkningen att det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna förfogar över, i enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 40 ovan, avser samtliga inrättningar som nämns i denna bestämmelse.

59 En sådan tolkning är dessutom förenlig med principen om skatteneutralitet, vilken bland annat, såsom angetts i punkt 42 ovan, utgör hinder för att aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 6 november 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, punkt 44).

60 Av detta följer att en medlemsstat, vid utövandet av sitt utrymme för skönsmässig bedömning, kan föreskriva att ett privat sjukhus ska vara ”i vederbörlig ordning erkänt” för att vårdtjänster som sjukhuset tillhandahåller under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ ska kunna undantas från skatteplikt i enlighet med artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

61 Vad för det andra gäller de omständigheter som ska beaktas för att erkänna inrättningar som kan omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, ankommer det på de nationella myndigheterna att, i enlighet med unionsrätten och under de nationella domstolarnas kontroll, beakta flera omständigheter, däribland huruvida den beskattningsbara personens verksamhet är av allmänintresse, att andra

beskattningsbara personer som bedriver samma verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande och huruvida kostnaderna för de aktuella tjänsterna eventuellt till stor del bärs av sjukkassor eller av andra socialförsäkringsorgan (dom av den 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 65, och där angiven rättspraxis).

62 Såsom har påpekats i punkt 42 ovan begränsas det utrymme för skönsmässig bedömning som ges i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet av de krav som följer av principen om skatteneutralitet.

63 Vid genomförandet av det undantag som anges i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet kräver nämligen iakttagandet av skatteneutraliteten bland annat att alla andra organ än offentligrättsliga organ behandlas likadant vid tillhandahållande av liknande tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juni 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 50).

64 I förevarande fall framgår det av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat att ett tillstånd för ett privat sjukhus i enlighet med de nationella bestämmelserna om allmän sjukförsäkring enligt tysk rätt förutsätter att sjukhuset har tagits upp i en delstats sjukhusplan eller att det har ingått vårdavtal med de lagstadgade sjukförsäkringskassorna eller ersättningskassorna.

65 Enligt den tyska regeringens förklaringar utarbetar delstaterna sjukhusplaner för att uppnå de mål som avses i 1 § KHG, nämligen att säkerställa sjukhusens ekonomi så att befolkningen kan erbjudas en vård av hög kvalitet, med patientfokus och behovsinriktning, genom effektiva och ekonomiskt oberoende sjukhus av hög kvalitet, samt att bidra till socialt hållbara sjukhustaxor.

66 Denna regering har i huvudsak anfört att ett privat sjukhus, för att ingå vårdavtal med de lagstadgade sjuk- eller ersättningskassorna, måste erbjuda en effektiv och ekonomisk sjukhusvård, uppfylla de kvalitetskrav som närmare anges i lagen och vara nödvändigt för sjukhusvård som är anpassad till de försäkrades behov. När det finns flera lämpliga sjukhus som ansöker om att ingå ett vårdavtal och det är nödvändigt att göra ett val, ska beslutet fattas med beaktande av allmänintresset och mångfalden bland de institutioner som driver sjukhus, efter en vederbörlig bedömning av vilket av sjukhusen som bäst uppfyller kraven på högkvalitativ sjukhusvård, med patientfokus och behovsinriktning, som är effektiv och ändamålsenlig.

67 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende, såsom nämnts i punkt 21 ovan, preciserat att tillämpningen av den aktuella nationella lagstiftningen får till följd att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet endast är möjligt om de tjänster som tillhandahålls av det privata sjukhuset i fråga svarar mot de behov som definieras med hänsyn till lagstiftningen om social trygghet. I praktiken skulle således ett privat sjukhus inte ha någon möjlighet att integreras i delstatens sjukhusplan eller ingå vårdavtal med försäkringskassorna inom det lagstadgade sjukförsäkringssystemet, när det inom denna delstat redan finns tillräckligt med vårdplatser för ett visst medicinskt område.

68 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 111 och 112 i sitt förslag till avgörande följer det av dessa uppgifter från den hänskjutande domstolen att organen i det lagstadgade olycksfallsförsäkringssystemet, sammanslutningarna av sjukförsäkringskassor på delstatsnivå och sammanslutningar av ersättningskassor har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller ingåendet av ett avtal med ett sjukhus och att delstaterna inte är skyldiga att låta privata sjukhus som inte är universitetssjukhus, vilka bedriver verksamhet under sociala betingelser som är jämförbara med de betingelser som gäller för offentliga organ, ingå i delstatens sjukhusplan.

69 Utövandet av ett sådant utrymme för skönsmässig bedömning utifrån de behov som fastställts i socialförsäkringsrätten kan, i strid med principen om skatteneutralitet, leda till att jämförbara privata sjukhus behandlas olika med avseende på det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet när det gäller liknande tjänster som tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ.

70 Den första frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus är undantagna från mervärdesskatteplikt om denna inrättning har tillstånd i enlighet med de nationella bestämmelserna om det allmänna sjukförsäkringssystemet, efter det att den har integrerats i en delstats sjukhusplan eller har ingått vårdavtal med lagstadgade sjukkassor eller ersättningskassor, vilket leder till att jämförbara privata sjukhus, som tillhandahåller liknande tjänster under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ, behandlas olika när det gäller det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse.

Den andra frågan

71 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i vilka omständigheter som de behöriga myndigheterna i en medlemsstat kan beakta vid bedömningen av huruvida vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ, i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

72 Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i huruvida sjukhusets effektivitet i fråga om personal, lokaler och utrustning samt huruvida sjukhuset drivs på ett ekonomiskt effektivt sätt, kan beaktas i detta syfte, eller om man bör utgå från patientens synvinkel och anse att de sociala betingelserna är jämförbara när kostnaderna för majoriteten av patienterna bärs av socialförsäkringsorgan.

73 Det ska i detta hänseende erinras om att artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon exakt definition av vilka aspekter av de berörda vårdtjänsterna som ska jämföras för att bedöma huruvida de tillhandahålls under jämförbara sociala betingelser och, följaktligen, huruvida nämnda bestämmelse är tillämplig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 mars 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, punkt 24).

74 Under dessa förhållanden har EU-domstolen funnit att man kan beakta sådana omständigheter som tjänsternas allmänintresse, den omständigheten att tjänsterna betalas av socialförsäkringssystemet eller tillhandahålls inom ramen för avtal som ingåtts med offentliga myndigheter i en medlemsstat till priser som fastställs i dessa avtal och vars kostnader delvis täcks av medlemsstatens institutioner för social trygghet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punkterna 69 och 70, och dom av den 5 mars 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, punkt 32).

75 Vad för det första gäller räckvidden av begreppet ”jämförbara sociala betingelser”, ska det preciseras, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 89 i sitt förslag till avgörande, att det framgår av själva ordalydelsen i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet att detta villkor hänför sig till tjänster som tillhandahålls av den berörda inrättningen.

76 Det framgår även av denna bestämmelses ordalydelse dels att betingelserna under vilka tjänsterna tillhandahålls på ett sjukhus inte måste vara identiska med, utan jämförbara med, dem under vilka tjänsterna tillhandahålls av ett offentligrättsligt organ, dels att dessa betingelser är av social karaktär.

77 För det andra syftar, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 86 i sitt förslag till avgörande, villkoret avseende ”jämförbara sociala betingelser” till att förhindra att de tjänster som tillhandahålls av privata inrättningar undantas från skatteplikt när dessa inrättningar inte omfattas av skyldigheter med ett socialt syfte vilka kan jämföras med dem som offentligrättsliga inrättningar har.

78 För det tredje är syftet med artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, såsom det erinrats om i punkt 57 ovan, bland annat att minska kostnaderna för hälsovården och göra denna vård mer tillgänglig för enskilda, vilket även förutsätter tillgång till vård av god kvalitet.

79 Vid bedömningen av huruvida de tjänster som tillhandahålls av privata sjukhus tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga inrättningar, ankommer det således på den hänskjutande domstolen att beakta de villkor som föreskrivs i den tillämpliga lagstiftningen och som gäller för offentliga sjukhus vad gäller de tjänster som tillhandahålls, och som syftar till att uppnå målet att minska kostnaderna för hälsovården och göra vård av god kvalitet mer tillgänglig för enskilda, samt är lämpliga och nödvändiga för detta ändamål.

80 Vidare följer det av syftet med undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, såsom det erinrats om i punkt 78 ovan, att man ska beakta de kostnader för tjänster som tillhandahålls av privata sjukhus som ska betalas av patienterna själva.

81 Såsom Europeiska kommissionen har påpekat kan det i detta hänseende vara relevant huruvida de schablonbaserade dagavgifterna beräknas på ett jämförbart sätt på ett privat sjukhus och på ett offentligt sjukhus. Likaså ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida de tjänster som tillhandahålls av privata sjukhus ersätts av socialförsäkringssystemet eller enligt avtal som ingåtts med offentliga myndigheter i en medlemsstat, så att de kostnader som återstår för patienterna att betala är jämförbara med dem som patienterna vid offentliga inrättningar betalar.

82 Slutligen kan hänsyn tas till det privata sjukhusets effektivitet i fråga om personal, lokaler och utrustning samt huruvida sjukhuset drivs på ett ekonomiskt effektivt sätt, i den mån de offentliga sjukhusen är underkastade jämförbara förvaltningsindikatorer och dessa indikatorer bidrar till att uppnå målet att minska hälso- och sjukvårdskostnaderna och göra vård av god kvalitet mer tillgänglig för enskilda, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

83 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att vid bedömningen av huruvida vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ, får de behöriga myndigheterna i en medlemsstat ta hänsyn till följande när de syftar till att uppnå målet att minska kostnaderna för hälso- och sjukvård och göra vård av god kvalitet mer tillgänglig för enskilda, de rättsliga villkor som gäller för tjänster som tillhandahålls av offentliga sjukhus samt indikatorer för detta privata sjukhus effektivitet i fråga om personal, lokaler och utrustning och för den ekonomiska effektiviteten i förvaltningen, förutsatt att dessa indikatorer också är tillämpliga för offentliga sjukhus. Hänsyn

kan även tas till hur de schablonbaserade dagavgifterna beräknas och i vilken mån, enligt systemet för social trygghet eller avtal med offentliga myndigheter, ersättning betalas för tjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus, så att den kostnad som bärs av patienten är i närheten av den kostnad, för liknande tjänster, som bärs av en patient på ett offentligt sjukhus.

Rättegångskostnader

84 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (andra avdelningen) följande:

1) **Artikel 132.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus är undantagna från mervärdesskatteplikt om denna inrättning har tillstånd i enlighet med de nationella bestämmelserna om det allmänna sjukförsäkringssystemet, efter det att den har integrerats i en delstats sjukhusplan eller har ingått vårdavtal med lagstadgade sjukkassor eller ersättningskassor, vilket leder till att jämförbara privata sjukhus, som tillhandahåller liknande tjänster under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ, behandlas olika när det gäller det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse.**

2) **Artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att vid bedömningen av huruvida vårdtjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus tillhandahålls under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ, får de behöriga myndigheterna i en medlemsstat ta hänsyn till de rättsliga villkor som gäller för tjänster som tillhandahålls av offentliga sjukhus och till indikatorer för detta privata sjukhus effektivitet i fråga om personal, lokaler och utrustning och för den ekonomiska effektiviteten i förvaltningen, förutsatt att dessa indikatorer också är tillämpliga för offentliga sjukhus, när dessa villkor och indikatorer syftar till att uppnå målet att minska kostnaderna för hälso- och sjukvård och göra vård av god kvalitet mer tillgänglig för enskilda. Hänsyn kan även tas till hur de schablonbaserade dagavgifterna beräknas och i vilken mån, enligt systemet för social trygghet eller avtal med offentliga myndigheter, ersättning betalas för tjänster som tillhandahålls av ett privat sjukhus, så att den kostnad som bärs av patienten är i närheten av den kostnad, för liknande tjänster, som bärs av en patient på ett offentligt sjukhus.**

Underskrifter