Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 18 september 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 b och c – Undantag från skatteplikt – Sjukhusvård och sjukvård – Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare – Ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren föreligger inte”

I mål C-700/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 11 oktober 2017, som inkom till domstolen den 14 december 2017, i målet

Finanzamt Kyritz

mot

Wolf-Henning Peters,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Toader samt domarna L. Bay Larsen (referent) och M. Safjan,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Tysklands regering, inledningsvis genom T. Henze och R. Kanitz, därefter av R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom B.-R. Killmann och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,

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

följande

* Rättegångsspråk: tyska.

Dom

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

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt Kyritz (Skattekontoret i Kyritz, Tyskland, nedan kallat skattekontoret) och Wolf-Henning Peters avseende beslutet att inte medge undantag från mervärdesskatt för sjukvårdstjänster som den sistnämnda tillhandahåller som specialistläkare inom klinisk kemi och laboratoriediagnostik.

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 2006/112

3 Skäl 7 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Det gemensamma systemet för mervärdesskatt bör, även om skattesatserna och undantagen inte är helt harmoniserade, vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med lika stort skatteuttag inom varje medlemsstats territorium, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.”

4 Artikel 132.1 i direktivet har följande lydelse:

”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.

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

…”

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.

…”

Tysk rätt

6 I 4 § Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen), av den 21 februari 2005 (BGB1. 2005 I, s. 386), i dess lydelse enligt lag av den 19 december 2008 (BGBl. 2008 I, s. 2794) (nedan kallad UStG) föreskrivs följande:

”Av de transaktioner som omfattas av 1 § punkt 1 led 1 ska följande undantas från skatteplikt:

…

14 a) Sjukvårdande behandling som ges inom ramen för medicinsk eller paramedicinsk yrkesutövning, av läkare, tandläkare, *Heilpraktiker* (naturläkare eller praktiker som inte har läkarexamen), fysioterapeut, barnmorska eller varje annan liknande medicinsk yrkesverksamhet. …

…

b) Sjukhusvård och sjukvård, inbegripet diagnostik, medicinska undersökningar, förebyggande behandling, rehabilitering, förlossning och vårdhemstjänster samt därtill nära knutna verksamheter, som utövas av offentligrättsliga organ. De förmåner som anges i första meningen ska också undantas från skatteplikt om de tillhandahålls av

…

bb) centrum för medicinsk behandling och diagnos eller medicinska undersökningar, vilka är anslutna till det allmänna sjukförsäkringssystemet enligt 95 § i bok V i Sozialgesetzbuch [socialförsäkringsbalken], eller för vilka bestämmelserna enligt 115 § i bok V av socialförsäkringsbalken är tillämpliga,

…

och tjänsterna till sin karaktär är sådana som vilar på godkännande, avtal eller reglering enligt socialförsäkringsbalken, …”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Wolf-Henning Peters är en specialistläkare inom klinisk kemi och laboratoriediagnostik.

8 Under beskattningsåren 2009–2012 tillhandahöll han sjukvårdstjänster på uppdrag av LADR Medizinisches Versorgungszentrum Wittstock GmbH, ett laboratorieföretag som tillhandahöll laboratorietjänster till läkare med egen praktik, rehabiliteringskliniker, offentliga hälso- och sjukvårdsinrättningar och sjukhus.

9 Av laboratorieföretaget erhöll han en månatlig ersättning på 6 000 euro för dessa tjänster, som bland annat omfattade genomförandet av medicinska analyser i syfte att ställa konkreta diagnoser i egenskap av laboratorieläkare, liksom medicinsk hjälp vid transfusionsmedicinska åtgärder under konkreta behandlingsförhållanden.

10 Wolf-Henning Peters har inte lämnat någon mervärdesskattedeklaration för de berörda beskattningsåren, eftersom han ansåg att nämnda tjänster var undantagna från skatteplikt med stöd av 4 § led 14 a första meningen UStG.

11 Skattekontoret bedömde däremot att dessa tjänster var skattepliktiga. Beslutet motiverades med att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 4 § led 14 a första meningen UStG villkoras av att det finns ett förtroendeförhållande mellan läkaren och den behandlade personen, ett villkor som inte är uppfyllt avseende tjänster som tillhandahålls av kliniska kemister och laboratorieläkare. Skattekontoret meddelade därför beslut om skönstaxering med avseende på mervärdesskatt för de aktuella åren. Beloppen i nämnda beslut var grundade på Wolf-Henning Peters nettoarvoden.

12 Efter det att Wolf-Henning Peters begärt omprövning fann skattekontoret i beslut av den 2 december 2013 inte skäl att ändra de tidigare besluten.

13 Wolf-Henning Peters överklagade beslutet till Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Skattedomstolen i Berlin-Brandenburg, Tyskland), som biföll hans talan och ändrade den omtvistade mervärdesskattetaxeringen, med anledning av att nämnda domstol ansåg att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 4 § led 14 a första meningen UStG inte innebär ett krav på att det ska finnas ett förtroendeförhållande mellan läkaren och den behandlade personen.

14 Skattekontoret överklagade beslutet till den hänskjutande domstolen genom så kallad revisionstalan.

15 Enligt den hänskjutande domstolens uppfattning har förtroendeförhållandet inte någon avgörande betydelse för platsen där tjänsten tillhandahålls, vilken enligt EU-domstolens praxis är vad som fastställer skillnaden mellan undantagsbestämmelserna i artikel 132.1 b och c i direktiv 2006/112. Enligt den hänskjutande domstolen utgör förekomsten av ett förtroendeförhållande mellan läkare och patient inte en tvingande förutsättning för undantag från skatteplikt för en verksamhet inom ramen för en sjukvårdande behandling i den mening som avses i den tyska bestämmelsen om införlivande av artikel 132.1 c i direktivet. Ett sådant förtroendeförhållande är endast något som typiskt sätt förekommer när undantagsbestämmelsen är tillämplig.

16 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

”1. Ska undantaget för sjukvårdande behandling av specialistläkare inom klinisk kemi och laboratoriediagnostik under de omständigheter som föreligger i det nationella målet bedömas enligt artikel 132.1 c i [direktiv 2006/112] eller enligt artikel 132.1 b i samma direktiv?

2. Förutsätter tillämpningen av artikel 132.1 c i [direktiv 2006/112] – för det fall att denna bestämmelse är tillämplig – att det finns ett förtroendeförhållande mellan läkaren och den behandlade personen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

17 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 b och c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att sådana sjukvårdstjänster, som de som är aktuella i det nationella målet, vilka tillhandahålls av en specialistläkare inom klinisk kemi och laboratoriediagnostik, kan omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 132.1 c i direktivet.

18 Det ska inledningsvis påpekas att artikel 13 A.1 b och c 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) och artikel 132.1 b och c i direktiv 2006/112, vars utformning i huvudsak är identisk, ska tolkas på samma sätt. Den praxis från domstolen som avser den förstnämnda bestämmelsen kan således användas för att tolka den sistnämnda bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 27).

19 Enligt artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 ska medlemsstaterna 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 från skatteplikt. I artikel 132.1 c i direktivet föreskrivs undantag från skatteplikt för sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

20 Det följer av domstolens praxis att begreppen ”sjukvård” i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 och ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i samma direktiv, båda avser tjänster som har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem (dom av den 2 juli 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

21 Det ska även påpekas att den plats där tjänsten tillhandahålls är av större betydelse än tjänstens art för att avgränsa tillämpningsområdet för dessa två fall av undantag från skatteplikt som föreskrivs i nämnda bestämmelser. Artikel 132.1 b i direktivet avser nämligen tjänster som utförs på sjukhus, medan artikel 132.1 c i samma direktiv avser tjänster som utförs utanför denna ram, såväl i vårdgivarens hem som i patientens hem eller på annan plats (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juni 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 22, och dom av den 2 juli 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 19).

22 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att den första tolkningsfrågan avser sjukvårdstjänster, vilket innebär att dessa tjänster kan omfattas av begreppet ”sjukvård” i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 eller av begreppet ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i direktivet.

23 Vad gäller tillämpningen av artikel 132.1 b i direktivet på sådana tjänster har domstolen redan slagit fast att ett laboratorium eller en individualiserad enhet som har en jämförbar funktion kan anses utgöra en inrättning som är ”av liknande art” som ”sjukhus” och ”centrum för medicinsk behandling eller diagnos”, i den mening som avses i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

24 Bedömningen av huruvida sjukvårdstjänster är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 132.1 b i direktivet ska ske med beaktande av samtliga de krav som ställs upp i bestämmelsen samt med beaktande av andra relevanta bestämmelser i kapitel 1 och 2 i avdelning IX i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

25 Dessutom får medlemsstaterna enligt artikel 133 i direktiv 2006/112 göra undantagen i artikel 132.1 b i direktivet, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, beroende av att ett eller flera av de villkor som nämns däri är uppfyllda.

26 I det sammanhanget undrar den hänskjutande domstolen närmare bestämt huruvida det är möjligt att tillämpa artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 på sådana tjänster som är i fråga i det nationella målet, för det fall att domstolen skulle komma fram till att tjänsterna inte uppfyller samtliga villkor för tillämpning av det undantag från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b i direktivet.

27 Det ska i det avseendet påpekas att det i princip inte är uteslutet att de sjukvårdstjänster som inte uppfyller alla de krav som ställs för att omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 132.1 b i direktivet kan omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 c i samma direktiv.

28 Det framgår nämligen inte på något sätt av ordalydelsen i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 att denna bestämmelse syftar till att begränsa räckvidden av artikel 132.1 c i direktivet, vilken, såsom har påpekats i punkt 21 i denna dom, avser de sjukvårdstjänster som tillhandahålls, utanför de strukturer som omfattas av artikel 132.1 b i nämnda direktiv, av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare, såsom dessa definieras av medlemsstaterna.

29 Domstolen har vidare, när det gäller medicinska undersökningar som beställts av allmänpraktiserande läkare, preciserat att principen om skatteneutralitet inte iakttas om det för sådana tjänster skulle gälla olika mervärdesskattebestämmelser beroende på vilken plats de utfördes, trots att de är av motsvarande kvalitet med hänsyn till tjänstetillhandahållarnas utbildning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juni 2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 32).

30 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 132.1 b och c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att sådana sjukvårdstjänster, som de som är aktuella i det nationella målet, vilka tillhandahålls av en specialistläkare inom klinisk kemi och laboratoriediagnostik, kan omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 132.1 c i direktivet, om tjänsterna inte uppfyller samtliga villkor för tillämpning av det undantag från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b i direktivet.

Den andra frågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det däri föreskrivna undantaget från mervärdesskatteplikt förutsätter att den berörda sjukvårdande behandlingen tillhandahålls inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren.

32 Domstolen påpekar i detta hänseende att det följer av en bokstavstolkning av artikel 132.1 c i direktivet att en tjänst ska undantas från skatteplikt om den uppfyller två villkor. För det första ska det röra sig om en sjukvårdande behandling och för det andra ska denna behandling ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 september 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 27, och dom av den 27 april 2006, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 och C-444/04, EU:C:2006:257, punkt 23).

33 Det framgår således inte på något sätt av ordalydelsen i denna bestämmelse att sjukvårdande behandling ska tillhandahållas inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan vårdgivaren och patienten för att denna sjukvårdande behandling ska undantas från skatteplikt.

34 Att lägga till ett sådant villkor är, för övrigt, inte motiverat med hänsyn till syftet som eftersträvas med bestämmelsen att minska vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till denna vård (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 28 och där angiven rättspraxis), i den mån dessa behandlingar håller en tillräckligt hög kvalitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 2006, Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 och C-444/04, EU:C:2006:257, punkt 37), utan att förekomsten av ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren, i detta hänseende, har någon avgörande betydelse.

35 Förvisso har domstolen fastställt att undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet är tillämpligt på tjänster som utförs utanför sjukhus och i en situation av förtroende mellan patienten och vårdgivaren, normalt i vårdgivarens praktik, detta till skillnad från artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 februari 1988, kommissionen/Förenade kungariket, 353/85, EU:C:1988:82, punkt 33, och dom av den 10 september 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 35).

36 Av dessa konstateranden följer emellertid inte att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 endast är tillämpligt på sjukvårdande behandling som ges inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan vårdgivare och patient.

37 Det ska nämligen framhållas att nämnda konstateranden enbart ska förstås som en betoning av motsättningen mellan denna bestämmelse och artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet i förhållande till avgränsningen av tillämpningsområdet för de två undantag från skatteplikt som föreskrivs i dessa bestämmelser.

38 Således har domstolen i punkt 33 i dom av den 23 februari 1988, kommissionen/Förenade kungariket (353/85, EU:C:1988:82), för att besvara det argument som anfördes av Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland rörande parallellerna mellan artikel 13 A.1 b och artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, betonat vikten av att det finns ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren för att kunna dra slutsatsen att leveranser av läkemedel och andra varor – med undantag av mindre leveranser av varor som är absolut nödvändiga vid den sjukvårdande behandlingen – i materiellt och ekonomiskt hänseende kan skiljas från tillhandahållandet av de tjänster som avses i artikel 13 A.1 c i direktivet.

39 På liknande sätt hänvisade domstolen till att det förelåg ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren i punkt 35 i dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), för att betona motsättningen mellan de två undantagen från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet vad gäller frågan var tjänsterna ska tillhandahållas, genom att illustrera i vilka sammanhang de tjänster som avses i artikel 13 A.1 c i direktivet generellt tillhandahålls.

40 I punkt 36 i den domen preciserade domstolen att alla tjänster som utförs på sjukhus undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, medan syftet med artikel 13 A.1 c i direktivet är att undanta medicinska tjänster som utförs utanför denna ram, såväl i vårdgivarens hem som i patientens hem eller på annan plats.

41 Även om domstolen i punkt 27 i nämnda dom angav de villkor som gäller för det undantag från skatteplikt som avses i denna bestämmelse, hänvisade domstolen i detta avseende inte till förekomsten av ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren.

42 Den andra frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. Artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det däri föreskrivna undantaget från mervärdesskatteplikt inte förutsätter att den berörda sjukvårdande behandlingen tillhandahålls inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren.

Rättegångskostnader

43 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 (sjätte avdelningen) följande:

1) **Artikel 132.1 b och c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att sådana sjukvårdstjänster, som de som är aktuella i det nationella målet, vilka tillhandahålls av en specialistläkare inom klinisk kemi och laboratoriediagnostik, kan omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 132.1 c i direktivet, om tjänsterna inte uppfyller samtliga villkor för tillämpning av det undantag från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b i direktivet.**

2) **Artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det däri föreskrivna undantaget från mervärdesskatteplikt inte förutsätter att den berörda sjukvårdande behandlingen tillhandahålls inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren.**

Underskrifter