

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 5 mars 2020 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 c – Undantag från skatteplikt – Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare – Behandling per telefon – Behandling som ges av sjuksköterskor och vårdassistenter”

mål C-48/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 18 september 2018, som inkom till domstolen den 25 januari 2019, i målet

X-GmbH

mot

Finanzamt Z

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

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

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- X-GmbH, genom G. Burwitz, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom S. Eisenberg, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och L. Mantl, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 132.1 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 X-GmbH och Finanzamt Z (skattekontoret Z, Tyskland), angående Finanzamt Z:s beslut att inte bevilja undantag från mervärdesskatt för den rådgivning i hälsofrågor och för de uppföljningsprogram för patienter med kroniska eller långvariga sjukdomar som X tillhandahåller, per telefon, för de offentliga försäkringskassornas räkning.

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 2006/112

3 Artikel 132.1 i direktiv 2006/112 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.

...”

Tysk rätt

4 I 4 § i Umsatzsteuergesetz (lagen om mervärdesskatt), av den 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i dess lydelse enligt lag av den 19 december 2008 (BGBl. 2008 I, s. 2794), anges följande:

”Av de transaktioner som omfattas av 1 § punkt 1 led 1 är följande undantagna från skatteplikt:

...

14. a) Sjukvårdande behandling som ges inom ramen för medicinsk eller paramedicinsk yrkesutövning, av läkare, tandläkare, *heilpraktiker* (naturläkare), fysioterapeut, barnmorska eller varje annan liknande medicinsk yrkesverksamhet. ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

5 X är ett tyskt bolag med begränsat ansvar. Under februari 2014 tillhandahöll bolaget per telefon, för de offentliga sjukvårdskassornas räkning, rådgivning i hälsofrågor och uppföljningsprogram för patienter med kroniska eller långvariga sjukdomar.

6 Dessa tjänster tillhandahölls av sjuksköterskor och vårdassistenter, varav de flesta även var utbildade som så kallade ”hälsokonsulter”. I över en tredjedel av fallen konsulterades en läkare som övertog rådgivningen, eller gav instruktioner eller ett andra utlåtande om ytterligare uppgifter begärdes.

7 Telefonrådgivningen gav försäkringstagarna möjlighet att när som helst ringa X medarbetare för att få upplysningar. För de fall att försäkringstagarna önskade medicinsk rådgivning gjorde medarbetarna, med hjälp av riktade frågor, en datorbaserad bedömning för att fastställa den medicinska kontext som den försäkrade personens situation skulle anses omfattas av och gav vederbörande råd om dennes vårdssituation, genom att ge försäkringstagaren förklaringar avseende diagnoser och möjliga behandlingar, eller genom att föreslå hur personen kunde ändra sitt beteende eller tas om hand.

8 Avslutade fall gavs slumpmässigt in till den ansvarige läkaren, som bland annat kontrollerade att de dokumenterade uppgifterna var korrekta i medicinskt hänseende.

9 Inom ramen för uppföljningsprogrammen valdes deltagarna ut av försäkringskassan, på grundval av uppgifter som framgick av deras vårdräkningar samt deras sjukdomstillstånd, varefter de tillfrågades av försäkringskassan och registrerades i programmet om de så önskade. Genom dessa program kunde deltagarna, under en period på tre till tolv månader, när som helst kontaktas per telefon av X anställda eller ringa dem för att få information om sitt sjukdomstillstånd.

10 Den hänskjutande domstolen har uppgett att de huvudsakliga målsättningarna med uppföljningsprogrammen var att förbättra deltagarnas och deras familjemedlemmars förståelse för sjukdomen i fråga, säkerställa att en förskriven medicinsk behandling efterlevdes eller att andra behandlingar inleddes, undvika felaktig medicinering och att vidta lämpliga åtgärder vid eventuellt tilltagande symptom och social isolering. Syftet med dessa program var att förbättra kostnadshanteringen för patienternas vård, bland annat genom att väsentligt minska antalet patienter som återigen måste läggas in på sjukhus, stödja föräldrar till patienter som eventuellt led av ADHD, och minska riskerna för följsjukdomar.

11 För denna verksamhet ansökte X om undantag från skatteplikt under den period som är aktuell i det nationella målet. Skattekontoret Z ansåg att de aktuella transaktionerna var skattepliktiga.

12 X, vars talan vid behörig domstol i första instans ogillades, överklagade till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland).

13 För det första söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida det är möjligt att anse att medicinsk rådgivning per telefon, som inte avser en konkret medicinsk behandling eller endast föregår en sådan behandling, ska vara föremål för mervärdesskatt, eller huruvida den ska tillämpa EU-domstolens praxis som innebär att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 inte omfattar vård som enbart syftar till att tillgodose allmänna behov såsom fritidsintressen, välbefinnande eller estetiska behov.

14 För det andra söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida de kvalifikationskriterier som den aktuella medlemsstaten har fastställt för medicinska eller paramedicinska yrkesutövare, i den mening som avses i artikel 132.1 c i det direktivet, vid "traditionell" vårdande behandling även kan gälla för sådan sjukvårdande behandling som ges helt utan personlig kontakt, eller huruvida det i sådana fall ska uppställas ytterligare krav i detta avseende.

15 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

"1) Är det under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, där en beskattningsbar person på uppdrag av försäkringskassor tillhandahåller rådgivning per telefon inom olika hälso- och sjukdomsrelaterade områden, fråga om en verksamhet på vilken artikel

132.1 c i [direktiv 2006/112] är tillämplig?

2) Är det under sådana omständigheter som de som är aktuella i det nationella målet, avseende sådana tjänster som de som avses i den första frågan och transaktioner som utförs inom ramen för 'patientuppföljningsprogram', tillräckligt, för att styrka de yrkeskvalifikationer som krävs, att telefonrådgivningen ges av 'hälsokonsulter' (vårdassistenter, sjuksköterskor) och att en läkare konsulteras i ungefär en tredjedel av fallen?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

16 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida tjänster som tillhandahålls per telefon och som består i hälso- och sjukdomsrelaterad rådgivning kan omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112.

17 Det följer av en bokstavstolkning av artikel 132.1 c i direktivet att en tjänst ska undantas från skatteplikt om den uppfyller två villkor. Det ska för det första 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 (dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

18 Eftersom den första frågan avser de berörda tjänsternas art, ska innebörden av det första av dessa villkor preciseras närmare.

19 I detta hänseende påpekar domstolen, vad gäller det första villkoret, att artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 endast hänvisar till begreppet "sjukvårdande behandling", utan att ange var denna behandling ska utföras.

20 Det framgår av domstolens praxis att artikel 132.1 b i direktivet avser 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 18 september 2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

21 Härav följer att en tjänst som uppfyller de villkor som anges i artikel 132.1 c i nämnda direktiv kan omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den bestämmelsen, oavsett var den utförs.

22 Domstolen har dessutom, när det gäller medicinska undersökningar som beställts av allmänpraktiserande läkare, erinrat om att principen om skatteneutralitet inte iakttas om det för sådana tjänster skulle gälla olika mervärdesskattebestämmelser beroende på var de utfördes, trots att de är av motsvarande kvalitet med hänsyn till tjänsteutövarnas utbildning (dom av den 18 september 2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

23 Mot denna bakgrund kan det konstateras att vårdtjänster som tillhandahålls per telefon kan omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112, förutsatt att de uppfyller samtliga villkor för att detta undantag ska vara tillämpligt.

24 Detta synsätt är dessutom förenligt med det ändamål som eftersträvas genom artikel 132.1 c i direktivet, nämligen att sänka vårdkostnaderna och göra vården mer tillgänglig för enskilda (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).

25 Det är emellertid möjligt att en och samma beskattningsbara person tillhandahåller både tjänster som är undantagna från skatteplikt och som omfattas av begreppet "sjukvårdande behandling", och andra sådana tjänster vilka ska vara föremål för mervärdesskatt. (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 november 2003, *Unterpertinger*, C?212/01, EU:C:2003:625, punkt 38, dom av den 20 november 2003, *D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services*, C?307/01, EU:C:2003:627, punkt 56, och dom av den 21 mars 2013, *PFC Clinic*, C?91/12, EU:C:2013:198, punkterna 31 och 32).

26 Det ankommer således på den hänskjutande domstolen att avgöra i vilken mån den rådgivning per telefon som är aktuell i det nationella målet omfattas av begreppet "sjukvårdande behandling" enligt artikel 132.1 c i direktiv 2006/112.

27 I detta avseende ankommer det på den domstolen att avgöra huruvida denna rådgivning har ett terapeutiskt syfte, eftersom det är ett sådant syfte som är avgörande för frågan huruvida en medicinsk tjänst ska undantas från skatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 november 2003, *Unterpertinger*, C?212/01, EU:C:2003:625, punkterna 40 och 42, 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 24 och där angiven rättspraxis).

28 Det följer härvidlag av fast rättspraxis att begreppet "sjukvårdande behandling" avser tjänster som syftar till att diagnostisera, vårda och om möjligt bota sjukdomar och hälsoproblem (dom av den 14 september 2000, *D.*, C?384/98, EU:C:2000:444, punkt 18, och dom av den 18 september 2019, *Peters*, C?700/17, EU:C:2019:753, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

29 Härav följer emellertid inte med nödvändighet att en tjänsts terapeutiska syfte måste tolkas särskilt restriktivt (dom av den 10 juni 2010, *Future Health Technologies*, C?86/09, EU:C:2010:334, punkt 40 och där angiven rättspraxis, och dom av den 21 mars 2013, *PFC Clinic*, C?91/12, EU:C:2013:198, punkt 26). Medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket innefattar att upprätthålla och återställa – hälsan hos personer omfattas följaktligen av undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 (dom av den 10 juni 2010, *Future Health Technologies*, C?86/09, EU:C:2010:334, punkterna 41 och 42 och där angiven rättspraxis, och dom av den 21 mars 2013, *PFC Clinic*, C?91/12, EU:C:2013:198, punkt 27).

30 Inom ramen för denna prövning är den omständigheten att rådgivningen per telefon inte har föregåtts av en ordination eller åtföljts av en konkret medicinsk behandling, mot bakgrund av den rättspraxis som det erinrats om i föregående punkt, inte tillräcklig för att avgöra huruvida sådan rådgivning ska anses omfattas av begreppet "sjukvårdande behandling", i den mening som avses i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112.

31 Eftersom rådgivning som består i att förklara eventuella diagnoser och behandlingar, samt att föreslå ändringar i pågående behandlingar, gör det möjligt för den berörda personen att förstå sin situation i medicinskt hänseende och, i förekommande fall, agera i enlighet därmed, bland annat genom att ta eller inte ta ett visst läkemedel, kan sådan rådgivning ha ett terapeutiskt syfte och därmed omfattas av begreppet "sjukvårdande behandling", i den mening som avses i artikel 132.1 c i nämnda direktiv.

32 Tjänster som består i att tillhandahålla information om sjukdomar och behandlingar, men som på grund av sin allmänna karaktär inte kan bidra till att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa, omfattas däremot inte av detta begrepp.

33 Tjänster som består i att tillhandahålla administrativa upplysningar, såsom kontaktuppgifter

till en läkare eller vårdinrättning, kan inte heller likställas med sådana tjänster som omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112.

34 Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att tjänster som tillhandahålls per telefon och som består i hälso- och sjukdomsrelaterad rådgivning, kan omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den bestämmelsen, förutsatt att de har ett terapeutiskt syfte, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Den andra frågan

35 Det ska inledningsvis erinras om att det följer av fast rättspraxis att enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera den fråga som hänskjutits (dom av den 25 juli 2018, Dyson, C-632/16, EU:C:2018:599, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

36 I förevarande fall har den hänskjutande domstolen uppgett att det inte finns någon gällande nationell lagstiftning angående vilka yrkeskvalifikationer som krävs för att få tillhandahålla medicinsk rådgivning per telefon, och vad gäller rekommendationer, som inte är tvingande, för uppföljning av patienter, hänvisningar till yrkeskategorier som kan komma att ingripa men utan att uttryckligen nämna sjuksköterskor eller vårdassistenter. Den hänskjutande domstolen anser att det under dessa omständigheter vore tänkbart att det endast är de fall av sjukvårdande behandling per telefon där en läkare anlitas som ska omfattas av undantaget från skatteplikt.

37 Den hänskjutande domstolen ska således anses ha ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida den omständigheten att sjuksköterskor och vårdassistenter ger sjukvårdande behandling per telefon innebär att de ska omfattas av ytterligare krav på yrkeskvalifikationer, för att de tjänster som de därvidlag tillhandahåller ska omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112.

38 Det ska noteras att denna fråga syftar till att klargöra innebörden av det andra av de två villkor som uppställs i artikel 132.1 c i detta direktiv och som det erinrats om i punkt 17 ovan, nämligen att den sjukvårdande behandlingen ska ges "av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga".

39 Domstolen erinrar härvidlag om att det framgår av själva ordalydelsen i artikel 132.1 c i direktivet att begreppet "medicinska eller paramedicinska yrkesutövare" inte definieras i denna bestämmelse, utan att definitionen i medlemsstaternas interna lagstiftning ska gälla i detta avseende (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 28, och dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 23).

40 Under dessa omständigheter har medlemsstaterna, särskilt för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantaget i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112, ett utrymme för skönsmässig bedömning för att definiera de yrken inom vilka sjukvårdande behandling är undantagen från skatteplikt, och i synnerhet för att fastställa vilka kvalifikationer som krävs för att utöva dessa yrken (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, punkterna 29, 30 och 32, och dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, punkt 24).

41 Detta utrymme för skönsmässig bedömning är dock inte obegränsat, i och med att

medlemsstaterna måste ta hänsyn till dels det syfte som eftersträvas med denna bestämmelse, nämligen att säkerställa att undantaget endast gäller sjukvårdande behandling som tillhandahålls av utövare som har de yrkeskvalifikationer som krävs, dels principen om skatteneutralitet (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, punkterna 31, 36 och 37, och dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C?597/17, EU:C:2019:544, punkt 25).

42 Medlemsstaterna ska således, för det första, säkerställa att det undantag som föreskrivs i nämnda bestämmelse endast avser sådan sjukvårdande behandling som 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, och dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C?597/17, EU:C:2019:544, punkt 26).

43 Kravet på tillräckligt hög kvalitet är tillämpligt oberoende av på vilket sätt tjänsten tillhandahålls.

44 Det ankommer således på medlemsstaterna att fastställa sådana yrkeskvalifikationer som gör det möjligt för de som tillhandahåller tjänsterna att erbjuda vård av tillräckligt hög kvalitet, i förekommande fall genom att kräva att de som tillhandahåller tjänsterna förvärvar ytterligare yrkeskvalifikationer utöver de som krävs för att ge sjukvårdande behandling på annat sätt än per telefon.

45 Medlemsstaterna ska, för det andra, iakttäva principen om skatteneutralitet, enligt vilken jämförbara, och således med varandra konkurrerande, tjänster inte får behandlas olika i mervärdesskattehanseende (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 39 och där angiven rättspraxis, och dom av den 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C?597/17, EU:C:2019:544, punkt 28).

46 Således ankommer det på den hänskjutande domstolen att bland annat kontrollera huruvida det strider mot principen om skatteneutralitet att inte låta rådgivning och patientuppföljningsprogram som tillhandahålls av sjuksköterskor och vårdassistenter omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112, i den mån personer inom dessa yrkeskategorier, på grund av sina yrkeskvalifikationer, kan säkerställa att de tjänster som de tillhandahåller per telefon är av samma kvalitet som de tjänster som andra yrkeskategorier också tillhandahåller per telefon.

47 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den omständigheten att sjuksköterskor och vårdassistenter ger sjukvårdande behandling per telefon inte innebär att dessa sjuksköterskor och vårdassistenter måste omfattas av ytterligare krav på yrkeskvalifikationer för att de tjänster som de därvidlag tillhandahåller ska omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse, förutsatt att tjänsterna kan anses vara av samma kvalitet som de tjänster som andra yrkeskategorier också tillhandahåller per telefon, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

48 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 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att tjänster som tillhandahålls per telefon och som består i hälso- och sjukdomsrelaterad rådgivning, kan omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i den bestämmelsen, förutsatt att de har ett terapeutiskt syfte, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.**
- 2) **Artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den omständigheten att sjuksköterskor och vårdassistenter ger sjukvårdande behandling per telefon inte innebär att dessa sjuksköterskor och vårdassistenter måste omfattas av ytterligare krav på yrkeskvalifikationer för att de tjänster som de därvidlag tillhandahåller ska omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse, förutsatt att tjänsterna kan anses vara av samma kvalitet som de tjänster som andra yrkeskategorier också tillhandahåller per telefon, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.