



## Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
ELEANOR SHARPSTON  
föredraget den 26 september 2013<sup>1</sup>

**Mål C-366/12**

**Finanzamt Dortmund-West  
mot  
Klinikum Dortmund GmbH**

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Tyskland))

”Mervärdesskatt — Tillhandahållande av cytostatika för behandling av öppenvårdspatienter — Undantag för sjukhusvård och sjukvård samt närbesläktade verksamheter — Huruvida ’närbesläktade verksamheter’ måste vara tjänster — Huruvida de måste tillhandahållas av den person som tillhandahåller sjukhusvården eller sjukvården — Huruvida de kan omfattas av undantag från mervärdesskatteplikt om de är nära besläktade med tillhandahållandet av sjukvård som inte bedrivs av ett sjukhus eller liknande inrättning”

1. Enligt unionsrätten ska, å ena sidan, ”sjukhusvård, sjukvård och närbesläktad verksamhet som bedrivs av offentligt rättsliga organ” eller, under jämförbara sociala betingelser, ”av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur” och, å andra sidan, ”sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare”, undantas från mervärdesskatteplikt.

2. Genom förvarande begäran om förhandsavgörande vill den tyska Bundesfinanzhof (federala finansdomstolen) få klarhet i hur dessa undantag ska tillämpas när kemoterapeutiska läkemedel ges ut på sjukhusapotek och administreras inom ramen för öppenvård som tillhandahålls i sjukhusets lokaler men av läkare som handlar i egenskap av fristående vårdgivare.

### Relevanta unionsrättsliga bestämmelser

3. Målet vid den nationella domstolen avser beskattningsåren 2005 och 2006, när den tillämpliga unionslagstiftningen utgjordes av sjätte direktivet<sup>2</sup>.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — 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, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet). Direktivet upphävdes och ersattes av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), som innebar en omarbetning av direktivets struktur och lydelse även om detta i princip inte ledde till några materiella ändringar (se skäl 3 i ingressen).

4. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”. I enlighet med artiklarna 5.1 respektive 6.1 avses med leverans av varor ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom” och med tillhandahållande av tjänster ”varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5”.<sup>3</sup>

5. Genom artikel 12.3 a i sjätte direktivet förpliktades medlemsstaterna att tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt på lägst 15 %. De fick även tillämpa en eller två reducerade skattesatser på minst 5 % för den leverans av varor och det tillhandahållande av tjänster som anges i bilaga H.<sup>4</sup>

6. I enlighet med artikel 13 A.1 b and 13 A.1 c i sjätte direktivet skulle medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt (”och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk”):

- b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur.
- c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.<sup>5</sup>

7. I artikel 13 A.2 b i samma direktiv föreskrevs dock följande:

”Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 b ... ovan, om

- det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,
- det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.<sup>6</sup>

8. I bilaga H anges de varor och tjänster på vilka reducerade mervärdesskattesatser kan tillämpas. I punkt 3 i förteckningen anges följande: ”De farmaceutiska produkter som normalt används för hälsovård, för förebyggande av sjukdomar och för behandling i medicinskt ... syfte ...”.<sup>7</sup>

### Relevanta tyska bestämmelser

9. Enligt 1 § stycke 1 punkt 1 första meningen i 2005 års tyska mervärdesskattelag (Umsatzsteuergesetz, nedan kallad UStG) gäller mervärdesskatteplikt för ”en näringsidkares leveranser och andra tillhandahållanden som sker mot vederlag inom landet och inom ramen för dennes näringsverksamhet”. En näringsidkares leveranser är enligt 3 § stycke 1 UStG ”tillhandahållanden genom vilka näringsidkaren eller en därför befullmäktigad tredje man överför rätten att såsom ägare förfoga över en vara till en köpare eller en därför befullmäktigad tredje man (överföring av förfoganderätten)”. Med andra tillhandahållanden avses enligt 3 § stycke 9 UStG ”tillhandahållanden som inte utgör leveranser”.

3 — Se artiklarna 2.1 a, 14.1 och 24.1 i direktiv 2006/112.

4 — Se artiklarna 96–99 i direktiv 2006/112.

5 — Se artikel 132.1 b och 132.1 c i direktiv 2006/112. I den engelska språkversionen används samma uttryck (medical care) i båda bestämmelserna, medan vissa andra språkversioner använder olika uttryck. [\* I den svenska språkversionen används exempelvis ”sjukvård” i artikel 132.1 b och ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c. Övers. anm.] Domstolen har emellertid funnit att betydelsen är densamma i båda fallen: se dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier (REG 2003, s. I-12911), punkterna 46–50.

6 — Se artikel 134 i direktiv 2006/112.

7 — Se punkt 3 i bilaga III till direktiv 2006/112.

10. I 4 § UStG förtecknas undantag från mervärdesskatteplikt. Under de år som målet avser undantogs enligt punkt 14 följande från skatteplikt: "Omsättning i rörelse som bedrivs av läkare, tandläkare, experter på alternativa behandlingsmetoder (*Heilpraktiker*), sjukgymnaster, barnmorskor eller i liknande yrkesmässigt bedriven vårdverksamhet ..." medan det i 16 § fastställs att undantag, förutsatt att vissa villkor är uppfyllda, ska göras för "verksamheter som är närbesläktade med driften av sjukhus".

11. Under de år som målet avser föreskrevs i 116 § i del V i den tyska sociallagen (Sozialgesetzbuch, nedan kallad SGB V) att sjukhusläkare (som inte är anslutna till det obligatoriska sjukförsäkringssystemet) med avslutad specialisering får, om sjukhusinstitutionen godkänner detta, av tillståndsnämnden tilldelas behörighet att utföra avtalsläkarvård av försäkrade personer. Enligt 116a § SGB V får tillståndsnämnden, efter begäran från respektive sjukhus, tilldela sjukhus med tillstånd behörighet att utföra avtalsläkarvård för motsvarande specialisering inom de planeringsområden där delstatsnämnden för läkare och försäkringskassor har fastställt att det föreligger brist, i en sådan utsträckning och för så lång tid som krävs för att täcka denna brist.

### I – Faktiska omständigheter, förfarande och tolkningsfrågor

12. Klinikum Dortmund GmbH (nedan kallad Klinikum Dortmund) är ett allmännyttigt bolag med begränsat ansvar som i egenskap av sjukhusinstitution driver ett sjukhus. Under de år som målet avser hade bolaget ett så kallat institutionstillstånd i enlighet med 116a § SGB V, som ger bolaget rätt att vid sidan av slutenvård även bedriva öppenvård. Öppenvård utförs också av de sjukhusläkare som är anställda vid Klinikum Dortmund och som då bedriver verksamhet med stöd av ett så kallat personligt tillstånd enligt 116 § SGB V.

13. Under de år som målet avser behandlade Klinikum Dortmund cancerpatienter med så kallad kemoterapi. De läkemedel (cytostatika) som administrerades till patienterna i samband med behandlingen framställde Klinikum Dortmund enligt läkarordination individuellt för respektive patient i sitt sjukhusapotek. Det är ostridigt att de cytostatika som tillhandahölls för Klinikum Dortmunds slutenvårdstjänster och den sjukvård som tillhandahölls i bolaget sjukhuslokaler inte var mervärdesskattepliktiga.

14. De cytostatika som framställts av Klinikum Dortmund användes även för de öppenvårdstjänster som tillhandahålls vid bolagets sjukhus av läkare som handlar i egenskap av fristående vårdgivare. Klinikum Dortmund utgick från att inte heller detta tillhandahållande var mervärdesskattepliktigt. Med stöd av nya mervärdesskatteriktlinjer (en administrativ föreskrift som inte är bindande för domstolarna), ansåg däremot skattemyndigheten att ett tillhandahållande mot vederlag av läkemedel till tumörpatienter i samband med öppenvård var mervärdesskattepliktigt från och med år 2005. Skattemyndigheten ändrade därför Klinikum Dortmunds bedömning och påförde mervärdesskatt, men gav bolaget rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som uppstår till följd av skattskyldigheten. (Det förefaller ostridigt att om samma läkemedel hade administrerats av samma läkare, som också hade handlat i egenskap av fristående vårdgivare men i privata lokaler och inte inom ramen för ett privat tillstånd enligt 116 § SGB V, skulle tillhandahållandet av läkemedlen inte ha varit undantaget mervärdesskatteplikt).

15. Domstolen i första instans (Finanzgericht) biföll Klinikum Dortmunds överklagande och skattemyndigheten (Finanzamt) har överklagat detta avgörande till den hänskjutande domstolen (Bundesfinanzhof) som har begärt ett förhandsavgörande avseende följande frågor:

"1. Måste dessa närbesläktade verksamheter utgöras av en tjänst i den mening som avses i artikel 6.1 i [sjätte direktivet].

2. Om fråga 1 ska besvaras nekande: Föreligger det endast en verksamhet som är närbesläktad med sjukhusvård och sjukvård om denna verksamhet tillhandahålls av samma skattskyldiga person som även tillhandahåller sjukhusvården eller sjukvården?
3. Om fråga 2 ska besvaras nekande: Föreligger det en närbesläktad verksamhet även om vården inte är undantagen från mervärdesskatt med stöd av artikel 13 A.1 b i [sjätte direktivet], utan med stöd av artikel 13 A.1 c i samma direktiv?"

16. Klinikum Dortmund, den tyska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Samma parter yttrade sig muntligen vid förhandlingen den 13 juni 2013, och besvarade ett antal skriftliga frågor från domstolen.

## Bedömning

### *Den första frågan*

17. Samtliga parter som har inkommit med yttranden anser att uttrycket "närbesläktade verksamheter" i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, avser såväl leverans av varor som tillhandahållande av tjänster. Jag delar denna uppfattning.

18. Jag medger att språkliga skillnader kan ge upphov till vissa tvivel beträffande hur bestämmelserna ska tolkas. I flera språkversioner<sup>8</sup> används ett ord som motsvarar "verksamheter", ett uttryck som kanske snarare förknippas med tillhandahållandet av tjänster än leverans av varor, medan de flesta språkversioner<sup>9</sup> använder ett ord som motsvarar "transaktioner", som lättare kan tolkas som att det omfattar både leverans av varor och tillhandahållandet av tjänster. Om "verksamheter" emellertid ska undantas från mervärdesskatteplikt följer att uttrycket avser något som i annat fall skulle ha omfattats av mervärdesskatteplikt. Och i den ordning som införts genom den aktuella lagstiftningen kan endast transaktioner (med vilket kan avses antingen leverans av varor eller tillhandahållandet av tjänster, men som måste syfta på en av dessa kategorier) vara mervärdesskattepliktiga.

19. I kommissionens ursprungliga förslag till sjätte direktivet hänvisades det i samtliga språkversioner till "sjukhusvård, sjukvård och härtill hörande varor som tillhandahålls av sjukvårdsinrättningar".<sup>10</sup> Det finns inget som tyder på att avsikten med den ändrade formuleringen i den version som slutligen antogs av rådet var att undanta leverans av varor. Om så hade varit fallet skulle detta säkerligen ha angetts på ett mer uttryckligt sätt. Tvärtom förefaller det troligare att avsikten var att såväl tillhandahållande av tjänster som leverans av varor skulle omfattas.

20. Förvisso förefaller åtminstone den spanska språkversionen av artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet ha en mer restriktiv lydelse: "prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas". Vid en restriktiv tolkning av den språkversionen<sup>11</sup> förefaller det att endast tillhandahållande av tjänster avses.

21. Enligt fast rättspraxis kan den formulering som använts i en av språkversionerna av en unionsrättslig bestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller tillmätas större betydelse än övriga språkversioner. I händelse av skillnader mellan språkversionerna, ska bestämmelsen i fråga tolkas mot bakgrund av systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i

8 — Förutom den engelska språkversionen, se exempelvis den ungerska, den maltesiska och den svenska språkversionen.

9 — Med undantag av den engelska språkversionen, samtliga fem språkversioner som sjätte direktivet ursprungligen antogs på: danska, nederländska, franska, tyska och italienska.

10 — EGT 1973 C 80, s. 1, artikel 14.1 b.

11 — Bokstavligen, "tillhandahållande av sjukhusvårdstjänster, sjukvårdstjänster och härtill hörande [tjänster]".

vilka den ingår.<sup>12</sup> I förevarande fall föreskrivs det i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet att undantag ska göras ”för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset”. Om det ligger i allmänintresset att undanta tillhandahållande av tjänster som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård, ligger det även i allmänintresset att undanta leverans av lika närbesläktade varor. Enligt min mening förefaller den spanska språkversionen därför inte kunna tillmätas större värde än de övriga språkversionerna.

22. Den hänskjutande domstolens egna tvivel härrör framför allt från två av domstolens domar – domarna i målen *Ygeia*<sup>13</sup> och *CopyGene*<sup>14</sup> – i vilka ”närbesläktade verksamheter” i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet tolkades som att dessa måste avse tillhandahållande av tjänster.

23. Som påpekats i de yttranden som inkommit till domstolen avsåg dessa mål faktiska omständigheter som endast rörde tillhandahållande av tjänster, och att detta förklarar det språkbruk som används. I domen i målet kommissionen mot Förenade kungariket<sup>15</sup> konstaterade domstolen att leverans av varor kunde omfattas av undantag enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, även om undantag inte kunde motiveras enligt artikel 13 A.1 c.

24. Jag anser därför att ”närbesläktade verksamheter” i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet omfattar både leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

#### *Den andra frågan*

25. Klinikum Dortmund och kommissionen är av uppfattningen att för att omfattas av undantaget för ”närbesläktade verksamheter” enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet är det inte nödvändigt att tjänsten tillhandahålls av den person som tillhandahåller den ”sjukhusvård och sjukvård” som avses.

26. Den tyska regeringen är av motsatt uppfattning. Med stöd av de formuleringar som används i artikeln (sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som ”bedrivs av” vissa tydligt definierade tjänsteleverantörer) och domstolens fasta praxis, enligt vilken undantag från mervärdesskatteplikten ska tolkas restriktivt, har den tyska regeringen gjort gällande att både vården och de besläktade verksamheterna måste bedrivas av samma person.

27. Jag delar inte denna uppfattning. Formuleringarna i fråga innebär bara att både leverans av varor och tillhandahållande av tjänster ska bedrivas av leverantörer som faller inom ramen för en viss definition.<sup>16</sup> Det stadgas inte att det i båda fallen måste röra sig om samma leverantör. Av domstolens praxis följer inte heller enbart att de uttryck som används för att avgränsa undantag ska tolkas restriktivt. Tolkningen måste även vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. En restriktiv tolkning innebär inte att de ord som används ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt.<sup>17</sup> Som domstolen konstaterade i domen i målet kommissionen mot Frankrike<sup>18</sup> är dessutom undantaget för verksamheter som är besläktade med sjukhusvård och sjukvård avsett att garantera att tillgången till sjukvård och sjukhusvård inte hindras av den ökade kostnad för denna vård som skulle uppstå om själva vården, eller därmed närbesläktade verksamheter, vore mervärdesskattepliktig. Att inte bevilja undantag av enbart det skälet att vården och de närbesläktade verksamheterna inte tillhandahölls av samma person skulle strida mot detta ändamål. I samma dom konstaterade domstolen att när ett laboratorium sänder ett blodprov till ett annat

12 — Se, exempelvis, dom av den 3 mars 2011 i mål C-41/09, kommissionen mot Nederländerna (REU, s. I-831), punkt 44 och där angiven rättspraxis. Se även dom av den 2 april 1998 i mål C-296/95, *EMU Tabac m.fl.* (REG 1998, s. I-1605, punkt 36).

13 — Dom av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, *Ygeia* (REG 2005, s. I-10373), punkt 25.

14 — Dom av den 10 juni 2010 i mål C-262/08, *CopyGene* (REU 2010, s. I-5053), punkt 40.

15 — Dom av den 23 februari 1998 i mål C-353/85, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1988, s. 817), punkt 33–35.

16 — Se även min analys i form av en tabell i punkt 27 i mitt förslag till avgörande i målet *CopyGene* (ovan fotnot 14).

17 — Se, för ett aktuellt exempel, dom av den 15 november 2012 i mål C-174/11, *Zimmermann*, punkt 22 och där angiven rättspraxis.

18 — Dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99 (REG 2001, s. I-249), punkt 23.

laboratorium för analys är denna situation ”nära knuten” till den analys som utförs av det senare laboratoriet och ska i mervärdesskattelhänseende behandlas på samma sätt enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Det framgår således att domstolen inte har uppställt något krav på att vården och de närbesläktade verksamheterna ska tillhandahållas av samma person för att vederbörande ska omfattas av undantaget.

28. Den tyska regeringen har vidare gjort gällande att endast verksamhet som bedrivs av ”offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur” kan omfattas av undantaget, och att de aktuella läkarna i målet vid den nationella domstolen inte omfattas av denna definition.

29. Kommissionen har helt riktigt påpekat att denna punkt egentligen hör till nästa fråga.

### *Den tredje frågan*

30. Den nationella domstolen vill i huvudsak få klarhet i huruvida undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet kan tillämpas på ”närbesläktade verksamheter” om den vård som verksamheterna är nära besläktade med i sig är undantagen från mervärdesskatteplikt, inte enligt samma bestämmelse men enligt artikel 13 A.1 c. Klinikum Dortmund anser att så är fallet, medan den tyska regeringen och kommissionen anser att så inte är fallet.

31. Den verksamhet som är i fråga i förevarande mål är Klinikum Dortmunds utgivning av läkemedel när den vård som utgivningen är knuten till tillhandahålls av läkare som handlar i egenskap av fristående vårdgivare. I målet vid den nationella domstolen, och i alla inlagor till domstolen, förefaller det vara ostridigt att själva vården som tillhandahålls av dessa läkare omfattas av undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, och inte enligt artikel 13 A.1 b. Jag delar denna uppfattning.

32. Som kommissionen har påpekat innehåller dessa bestämmelser separata undantag för tillhandahållandet av sjukvård. Skillnaden i behandling beror inte på tjänstens art utan på under vilka omständigheter den tillhandahålls.

33. Domstolen har visserligen vid upprepade tillfällen förklarat att den ort där tjänsten tillhandahålls är av större betydelse än tjänstens art för att avgränsa tillämpningsområdet för dessa två fall av undantag från skatteplikt.<sup>19</sup> Enligt min mening får detta dock inte tolkas som att tillhandahållandet av sjukvård måste omfattas av artikel 13 A.1 b när sjukvården tillhandahålls *i lokaler som tillhör* ett organ eller inrättning som definieras i den artikeln, om vården inte även tillhandahålls *av* det organet eller inrättningen. I det hänseendet är uttrycket ”bedrivs av” tydligt och otvetydigt.

34. Under de inte helt olika omständigheter som anges i artikel 13 A.1 g<sup>20</sup> har domstolen dessutom funnit att begreppen ”inrättning” och ”organisation” även omfattar fysiska personer.<sup>21</sup> I artikel 13 A.1 b hänvisas det emellertid till organ, sjukhus, centra och inrättningar, medan det i artikel 13 A.1 c hänvisas till behandlingar som ges av yrkesutövare, vilket i princip endast fysiska personer kan vara. Detta skiljer sig från situationen avseende artikel 13 A.1 g, som inte följs av en motsvarighet till artikel 13 A.1 c. En sådan skillnad förefaller utgöra hinder för att ge artikel 13 A.1 b en lika vid tolkning som artikel 13 A.1 g. Även om det presumeras att medlemsstaterna har rätt att erkänna

19 — Se, exempelvis, dom av den 8 juni 2006 i mål C-106/05, L.u.P. (REG 2006, s. I-5123), punkt 22 och där angiven rättspraxis, samt domen i målet CopyGene (ovan fotnot 14), punkt 27 och där angiven rättspraxis.

20 — Som gör undantag för ”[t]illhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga”.

21 — Zimmermann (ovan fotnot 17), punkt 57 och där angiven rättspraxis.

enskild hälso- och sjukvårdspersonal som ”i vederbörlig ordning erkända inrättningar” tillhandahåller tjänster ”under jämförbara sociala betingelser” som de ”verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ”, finns det dock inget i begäran om förhandsavgörande eller i något av yttrandena som tyder på att de aktuella läkarna har erhållit något sådant erkännande. Från vad som framkom vid förhandlingen förefaller det tillstånd som beviljats enligt 116 § SGB V endast ha avsett möjligheten att omfattas av ett sjukförsäkringssystem, och hade inte någon som helst inverkan på läkarnas ställning.

35. I det följande kommer jag därför att utgå från att den vård som tillhandahölls av läkarna i förevarande mål, vilka handlade oberoende av sjukhuset, även om vården tillhandahölls i sjukhusets lokaler, är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet.

36. Det framgår tydligt av ordalydelsen i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet att när sjukhus och sjukvård är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt denna artikel omfattas närbesläktade vårdverksamheter av samma undantag. Däremot följer att när sjukvård är undantagen mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 c, i vilken det inte sägs något om närbesläktade verksamheter, sträcker sig undantaget inte längre än tillhandahållandet av själva vården.

37. I domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Förenade kungariket<sup>22</sup> förklarade domstolen i detta hänseende att ”bortsett från mindre leveranser av varor som är absolut nödvändiga vid den tidpunkt när vården ges, är leverans av mediciner och andra varor, såsom korrigeringsglasögon som har ordinerats av en läkare eller en annan behörig person, såväl fysiskt som ekonomiskt fristående från tillhandahållandet av tjänsten”.

38. Det målet rörde framför allt leverans av korrigeringsglasögon, och domstolen betraktade tillhandahållandet av receptbelagda läkemedel på samma sätt. Under de aktuella omständigheterna utgör diagnos (tillsammans med mindre och absolut nödvändiga leveranser av varor – såsom, exempelvis, administration av ögondroppar för att vidga pupillerna) och ordination gemensamt ett enda tillhandahållande som omfattas av undantaget i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Detsamma gäller förmodligen tillhandahållandet av alla artiklar, – såsom, exempelvis, salvor eller bandage – som är nödvändiga för den faktiska behandling som hälso- och sjukvårdspersonalen utför under en undersökning. En optikers eller apotekares tillhandahållande av en artikel som en sådan yrkesutövare har ordinerat utgör däremot ett separat tillhandahållande som inte omfattas av det undantaget.

39. Om undantag skulle göras för läkemedel som ges under sådana omständigheter som är i fråga i förevarande mål förefaller det, enligt min mening, emellertid som att ett sådant undantag måste utsträckas till alla receptbelagda läkemedel, eftersom läkares förskrivning av läkemedel, som ska beredas av apotekare, i princip alltid måste betraktas som en verksamhet som är nära besläktad med den sjukvård som läkarna tillhandahåller. Detta skulle dock inte vara förenligt med domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Förenade kungariket. Det framgår dessutom att läkemedel som ”används för ... behandling i medicinskt ... syfte” (en beskrivning som i högre grad förefaller gälla läkemedel som förskrivits av läkare än receptfria preparat) i princip är mervärdesskattepliktiga, annars skulle de inte ingå i förteckningen i bilaga H i sjätte direktivet.

40. I princip förefaller därför det enda tänkbara svaret på den tredje frågan vara att tillhandahållande av läkemedel i enlighet med en receptförskrivning inom ramen för tillhandahållandet av sjukvård inte kan omfattas av undantaget enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet om den vård som verksamheten är nära besläktad med i sig inte är undantagen mervärdesskatteplikt enligt den bestämmelsen, utan enligt artikel 13 A.1 c.

22 — Ovan fotnot 15, punkt 33.

41. Av detta följer inte nödvändigtvis att, i de specifika omständigheter som är fråga i målet vid den nationella domstolen, tillhandahållande av läkemedel inte kan undantas enligt artikel 13 A.1 c. Även om tillhandahållandet inte skulle kunna betraktas som "närbesläktad verksamhet", skulle det kanske åtminstone kunna betraktas som en leverans som "är absolut nödvändig vid den tidpunkt när vården ges" och som inte är "såväl fysiskt som ekonomiskt fristående från tillhandahållandet av tjänsten", för att använda domstolens ord i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Förenade kungariket.<sup>23</sup>

42. En variant vore att tillhandahållandet och administrationen av läkemedlen, för att än en gång låna domstolens ord, borde anses ha "ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och det därför vore konstlat att skilja dem åt".<sup>24</sup> Eller så kanske tillhandahållandet ska anses underordnad en huvudsaklig tjänst, eftersom det "inte utgör ett ändamål i sig utan endast är ett medel för att på bästa sätt tillgodogöra sig den huvudsakliga tjänsten", som kan gälla för tillhandahållandet av "sådana tjänster som logiskt sett ingår i sjukhusvård och sjukvård och som utgör ett väsentligt led i tillhandahållandet av sistnämnda tjänster för att uppnå de med dessa tjänster eftersträvade behandlingsmålen".<sup>25</sup>

43. En annan möjlighet vore ett behov av att låta tillhandahållandet omfattas av samma mervärdesskattebehandling oavsett huruvida läkemedlen administreras i samband med öppen eller slutna vård, för att respektera principen om skatteneutralitet i mervärdesskattesystemet, vilken, enligt fast rättspraxis, utgör hinder mot att liknande, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende.<sup>26</sup>

44. Varje bedömning av dessa möjligheter måste grundas på betydligt mer information om de omständigheter under vilka vården ges än de som anges i begäran om förhandsavgörande. Det ankommer naturligtvis på den nationella domstolen att fastställa de faktiska omständigheterna i detta hänseende, men vid förhandlingen bad EU-domstolen parterna att ta ställning till hur relevanta ett antal frågor var, däribland vilken form av vård som gavs och vem som gav den, frågan huruvida den vården kunde ha getts utan att tillhandahålla läkemedlen i fråga och till vem rätten att lämna ut läkemedlen överläts (med andra ord vem som mottog dem).

45. Av parternas svar har jag förstått att den aktuella behandlingen består av en rad sinsemellan besläktade verksamheter. En läkare ställer en exakt diagnos på patientens tillstånd och identifierar ett skraddarsytt cytostatika för att behandla patientens tillstånd; en vårdplan utarbetas tillsammans med patienten; cytostatikan skrivs ut av läkaren och bereds på apoteket; den kontrolleras och kompletterande läkemedel kan läggas till för att mildra bieffekter; den administreras sedan av sjukvårdspersonalen, antingen under överinseende av läkaren eller genom att läkaren hålls informerad om när ett läkaringripande krävs; läkaren kan när som helst behöva justera dosen eller sammansättningen av det läkemedel som ges, eller modifiera vårdplanen.

46. Grundat på denna beskrivning framgår det tydligt att det rör sig om kontinuerlig vård, som både omfattar "sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare" och tillhandahållande av läkemedel. Det framgår dessutom tydligt att utan tillhandahållandet av läkemedlen skulle den sjukvårdande behandlingen inte fylla något syfte. Tillhandahållandet är därför "absolut nödvändigt vid den tidpunkt när vården ges".

23 — Se punkt 37 och fotnot 22 ovan.

24 — Se, för ett mycket aktuellt exempel, dom av den 21 februari 2013 i mål C-18/12, Žamberk, punkt 28 och där angiven rättspraxis.

25 — Se, exempelvis, domen i målet CopyGene (ovan fotnot 14), punkt 40 och där angiven rättspraxis

26 — Se, exempelvis, domen i målet L.u.P. (ovan fotnot 19), punkterna 24 och 32.



47. Samtidigt har jag emellertid svårt att se att tillhandahållandet av läkemedel antingen inte är ”såväl fysiskt som ekonomiskt fristående från tillhandahållandet av [den sjukvårdande behandlingen] eller att båda formerna av tillhandahållande har ”ett så nära samband [med den sjukvårdande behandlingen] att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk prestation att det skulle vara konstlat att försöka skilja dem från varandra”.

48. Därför är det nödvändigt att fastställa vem som tillhandahåller läkemedlen och vem som mottar dem. Den frågan behandlades vid förhandlingen och, även om det medgavs att det i nästan samtliga fall var ett privat eller offentligt sjukförsäkringsorgan som stod för kostnaderna, förföll det råda enighet om att patienten förvärvade ”rätten att förfoga över [läkemedlen] som ägare”. Varken läkaren eller sjukförsäkringsorganet har rätt att bestämma huruvida patienten ska acceptera administrationen av läkemedlen eller ej. Detta gör det omöjligt att anse att läkaren överläter tillhandahållandet av läkemedlen på patienten, som en del av den vård som ges. Det förefaller därför nödvändigt att gå vidare under premissen att patienten tillhandahålls flera varor eller tjänster. Dels tillhandahålls patienten sjukvård från läkaren och sjukvårdspersonalen, dels tillhandahålls vederbörande läkemedel från sjukhusapoteket.

49. När olika personer tillhandahåller olika varor eller tjänster förefaller det oundvikligt att tillhandahållandena inte kan ”utgör[a] en enda odelbar ekonomisk prestation[, så] att det skulle vara konstlat att försöka skilja dem från varandra”, eller att de skulle vara ”såväl fysiskt som ekonomiskt fristående”. De kan vara (och förefaller faktiskt vara) ”nära besläktade” och ett sådant nära släktskap innebär att ett tillhandahållande av läkemedel ska undantas från mervärdesskatteplikt när det besläktade tillhandahållandet av sjukvård är undantaget mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, men inte när det är undantaget mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 c. I detta hänseende utgör åtskillnaden mellan den person som tillhandahåller läkemedlen och den person som tillhandahåller den sjukvårdande behandlingen, enligt min mening, ett hinder för att tillsammans betrakta dem som ett enda tillhandahållande, oavsett den omständigheten att inget av dem kan tjäna något användbart syfte utan det andra – till skillnad från exempelvis den situation som undersöktes i domen i målet Deutsche Bank,<sup>27</sup> där samma beskattningsbara person tillhandahöll två tjänster som hade ett så nära samband att de betraktades som ett enda odelbart tillhandahållande.

50. Genom ett liknande resonemang har jag kommit fram till att den tjänsten som tillhandahållandet av läkemedlen utgör inte kan anses vara ”underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller”. När en läkare, enligt beskrivningen i svaret på domstolens fråga, ställer diagnos, skriver ut läkemedel och överser tillhandahållandet av tjänster, skulle det vara konstigt att hävda att de administrerade läkemedlen tillhandahölls – av en annan person – som ”ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten”. Tillhandahållandet av läkemedlen är, rent logiskt, nära besläktat med läkarens tjänster men skiljer sig märkbart från dessa och är inte ett medel att på bästa sätt åtnjuta dem (eller dra fördel av dem under bättre förhållanden, enligt en mer bokstavstrogen tolkning av den formulering som domstolen använde på franska, det språk som användes vid domstolens överläggningar). Det går till och med att föreställa sig tillhandahållandet av läkemedlen som den viktigaste aspekten för patienten och diagnosen, förskrivningen och översynen av administrationen som ett medel att på bästa sätt åtnjuta detta.

51. Det återstår att göra en bedömning av huruvida principen om skatteneutralitet ger ett annat resultat.

52. Jag delar kommissionens uppfattning att så inte är fallet.

27 — Dom av den 19 juli 2012 i mål C-44/11, Deutsche Bank, punkterna 20-29, se även mitt förslag till avgörande i nämnda mål, punkterna 26–32.

53. Den principen kan inte utvidga ett undantags räckvidd om detta inte tydligt framgår av själva ordalydelsen. Det rör sig inte om någon primärrättslig bestämmelse, utan om en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med principen om restriktiv tolkning av undantag.<sup>28</sup>

54. I detta hänseende görs i artikel 13 A.1 b och 13 A.1 c i sjätte direktivet en tydlig åtskillnad mellan vård som bedrivs av offentligt rättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar, och sjukvårdande behandling som – under andra sociala betingelser – ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare.

55. När det i sjätte direktivet således tydligt anges att dessa fall ska behandlas olika bör detta inte åsidosättas av en tolkningsprincip som inte har företräde framför lagtext.

56. Trots det kan en medlemsstat motverka risken för snedvridning av konkurrensen genom att välja att fastställa de villkor som krävs ”för att ... förhindra eventuell[t] missbruk” enligt artikel 13 A.1 i sjätte direktivet eller, i enlighet med artikel 13 A.2 b inte bevilja undantag för tillhandahållanden som annars skulle undantas enligt artikel 13 A.1 b om det grundläggande syftet var ”att vinna ytterligare intäkter ... genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt”. Varje sådan åtgärd skulle emellertid innebära en begränsning av undantaget för transaktioner som är nära besläktade med sjukhusvård och sjukvård enligt artikel 13 A.1 b, genom att undantaget inte utsträcks till att gälla de verksamheter som är nära besläktade med den sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare i den mening som avses i artikel 13 A.1 c. Med andra ord skulle följden bli att skatt påförs transaktioner som för närvarande inte omfattas av skatteuppbörd, snarare än att räckvidden för undantaget från mervärdesskatteplikt utvidgas.

57. Jag inser att min slutsats – att tillhandahållandet av läkemedel kan omfattas av, eller undantas från, mervärdesskatteplikt beroende på i vilket sammanhang de administreras – kan förefalla onaturlig. Att hävda att artikel 13 A.1 c, i likhet med artikel 13 A.1 b, är avsedd att innefatta verksamheter som är nära besläktade med den vård som beskrivits skulle emellertid innebära att man i den förstnämnda bestämmelsen läser in ord som inte finns där. Det medges att följden kan bli att det uppstår en lucka i lagstiftningen. Om så är fallet är detta en fråga för lagstiftaren. Det förefaller emellertid olämpligt att utvidga tillämpningsområdet för domstolens dom i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike<sup>29</sup> till samtliga fall där kostnaderna skulle kunna öka om de omfattades av mervärdesskatt, i avsaknad av en tydlig avsikt från lagstiftarens sida i det hänseendet.

### Förslag till avgörande

58. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som Bundesfinanzhof har ställt på följande sätt:

1. Uttrycket ”närbesläktade verksamheter” i artikel 13 A.1 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund – omfattar såväl leverans av varor som tillhandahållande av tjänster.
2. För att sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter ska komma i åtnjutande av undantag från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 13 A.1 b i direktiv 77/388/EEG är det inte nödvändigt att tillhandahållandet görs av den person som ger vården i fråga.
3. Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som är

28 — Se domen i målet Deutsche Bank (ovan fotnot 27), punkt 45.

29 — Se punkt 27 (ovan fotnot 18).

- i) nära besläktade med sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare i den mening som avses i artikel 13 A.1 c i direktiv 77/388/EEG,
- ii) såväl fysiskt som ekonomiskt fristående från tillhandahållandet av sådan sjukvårdande behandling och
- iii) inte nära besläktade med sjukhusvård och sjukvård i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i samma direktiv

omfattas inte av undantag enligt någon av dessa båda bestämmelser.