



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
WILLIAM HOGAN  
föredraget den 23 september 2021<sup>1</sup>

**Mål C-228/20**

**I GmbH  
mot  
Finanzamt H**

(begäran om förhandsavgörande från Niedersächsisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Niedersachsen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 b – Undantag avseende vissa medicinska verksamheter i det allmänna intresset – Begreppet ’i vederbörlig ordning erkända inrättningar’ – Begreppet ’jämförbara sociala betingelser [med dem som gäller för offentligrättsliga organ]”

## I. Inledning

1. Under vilka omständigheter är ett sjukhus som drivs i privat regi berättigat att nyttja undantaget från mervärdesskatteplikt som föreskrivs för medicinsk behandling och sjukvård för offentliga sjukhus? Detta är som vi kommer att se en inte helt enkel fråga, men det är i huvudsak detta problem som aktualiseras av förevarande begäran om förhandsavgörande som rör 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). Det är denna bestämmelse som föreskriver ett undantag för vissa sjukvårdande verksamheter som utförs av specifika typer av sjukvårdsinrättningar.

2. De undantag som föreskrivs i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet grundas på politiska överväganden varav inte alla nödvändigtvis är fullständigt förenliga. Som D. Berlin har konstaterat har utvecklingen av harmoniseringen av mervärdesskatt ofta styrts av ytterst praktiska hänsyn som ofta i sin tur dikterades av realiteter i nationell politik och regionala enskildheter.<sup>2</sup>

3. Begäran i förevarande mål har framställts av Niedersächsisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Niedersachsen, Tyskland) i samband med en tvist mellan ett privat bolag, I, och Finanzamt H (Skattemyndigheten H, Tyskland) avseende undantag från mervärdesskatt på sjukvårdstjänster som tillhandahållits av I under beskattningsåren 2009–2012. Då den

<sup>1</sup> Originalspråk: engelska.

<sup>2</sup> Se Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Bryssel, 2020, s. 538.

hänskjutande domstolen konstaterade att det förelåg viss spänning mellan den nationella lagstiftningen i fråga och ordalydelsen i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet beslutade den att fråga EU-domstolen om vilken tolkning som ska göras av denna bestämmelse.

4. Till att börja med kan jag inte underlåta att nämna att viss del av domstolens befintliga praxis rörande frågan kanske inte alltid är helt konsekvent. Som vi också kommer att se härrör en del av svårigheten från förhållandet att några av de begrepp som återfinns i artikel 132.1 b själva är något illa formulerade och svåra att tillämpa. Förevarande mål ger följaktligen domstolen tillfälle att klarlägga denna praxis genom att genomföra en omfattande och systematisk bedömning av denna bestämmelse. Innan jag går vidare med denna bedömning är det först nödvändigt att redovisa relevanta tillämpliga bestämmelser.

## II. Tillämpliga bestämmelser

### A. Unionsrätt

5. Artikel 131 i mervärdesskattedirektivet är den enda artikeln i kapitel 1 i avdelning IX i detta direktiv med rubrikerna ”Allmänna bestämmelser” respektive ”Undantag från skatteplikt”. Denna artikel har följande lydelse:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga [EU-]bestämmelser 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.”

6. Artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet, som finns i kapitel 2 däri, med rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” i avdelning IX i detta direktiv, 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 [med dem som gäller för offentligrättsliga organ] 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.

...”

7. Artikel 133 i detta direktiv har följande lydelse:

”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.

...”

### **B. Tysk rätt**

8. 4 § led 14 b i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG), i den version som var i kraft den 1 januari 2009, föreskriver följande:

”Följande transaktioner som omfattas av 1 § punkt 1 led 1 UStG ska vara undantagna från skatteplikt:

14. ...

...

- b) sjukhusvård och sjukvård, inklusive diagnostik, medicinska undersökningar, förebyggande behandling, rehabilitering, förlösning 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 § i Fünften Buches Sozialgesetzbuch [(den femte boken i sociallagen)],

...

- cc) inrättningar som av de organ som ansvarar för den lagstadgade olycksfallsförsäkringen har tillåtits att delta i vården enligt 34 § i Siebten Buches Sozialgesetzbuch [(den sjunde boken i sociallagen)]

...”

9. 108 § SGB V, med rubriken ”Sjukhus med tillstånd” anger följande:

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

1. Sjukhus som är erkända som 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).”

10. Det förefaller som att enligt tysk rätt skillnaden mellan sjukförsäkringskassa och en ersättningskassa av historiska skäl är det sätt varpå de är organiserade. Detta förefaller inte ha relevans för förevarande mål.

11. 109 § SGB V, med rubriken ”Ingående av vårdavtal med sjukhus” föreskriver följande:

”...

- 2) I 108 § led 3 SGB V föreskrivs inte någon rätt att ingå vårdavtal ...
- 3) Ett vårdavtal i den mening som avses i 108 § led 3 SGB V får inte ingås om sjukhuset
  1. inte garanterar någon effektiv och kostnadseffektiv sjukhusvård,
  2. [inte uppfyller vissa kvalitetskrav] eller
  3. inte behövs för att de försäkrade ska få erforderlig sjukhusvård.”

12. 1 § i Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (lagen om finansiering av sjukhus, nedan kallad KHG, BGBl. I 1991, 886) med rubriken ”Grundsatz”, föreskriver – i den lydelse som den hänskjutande domstolen har angett är tillämplig i det nationella målet, vilket det ankommer på nämnda domstol att bekräfta – följande:

”1) Syftet med denna lag är att erbjuda ekonomisk säkerhet för sjukhus för att säkerställa en vård av hög kvalitet, med patientfokus och som är anpassad till befolkningens vårdbehov genom effektiva, högkvalitativa och självständigt verksamma sjukhus och att bidra till socialt hållbara sjukvårdsavgifter.”

13. 6 § i lagen om finansiering av sjukhus anger följande:

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

...

4) Ytterligare detaljer ska bestämmas i delstatens lagstiftning.”

14. I sina skriftliga yttranden har den tyska regeringen upplyst att Bundesministerium der Finanzen (det federala finansministeriet, Tyskland) hade antagit ett bindande administrativt cirkulär som var tillämpligt den 1 januari 2009. Enligt detta cirkulär kunde även privata sjukhus som inte var godkända i den mening som avses i 108 § SGB V begära undantag från skatten om tjänsterna som de erbjöd motsvarade tjänster som tillhandahölls av sjukhus som drevs av offentliga organ eller av sjukhus som fått tillstånd i den mening som avses i 108 § SGB V och kostnaderna till stor del bars av sjukförsäkringskassor eller andra sociala trygghetsorgan. Detta är fallet om under det senaste finansiella året i vart fall 40 procent av sjukhusdagar eller fakturerade dagar under året är hänförliga till patienter för vilka sjukhustjänster fakturerades för ett belopp som inte översteg det belopp som skulle ha varit ersättningsbart av de sociala trygghetsorganen.<sup>3</sup>

15. Slutligen anges i 30 § i Gewerbeordnung (förordning om näringsverksamhet) (GewO), med rubriken ”Privata sjukhus”, följande:

”1) Utövare av verksamhet i form av privata sjukhus, och privata förlossningssjukhus samt privata mentalsjukhus ska inneha ett tillstånd av den behöriga myndigheten. Tillståndet ska vägras endast om

1. Omständigheter föreligger som visar verksamhetsutövarens opålitlighet såvitt avser ledning eller administration av inrättningen eller kliniken.
  - 1a. Omständigheter föreligger som visar att lämplig medicinsk och vårdande omsorg om patienterna inte garanteras.
  2. Enligt beskrivningar och planer som ska ges in av verksamhetsutövaren, inrättningens eller klinikkens struktur och teknisk utrustning inte uppfyller de sanitära kraven.
  3. Inrättningen eller kliniken ska förläggas endast i en del av en byggnad som också nyttjas av andra personer och dess verksamhet kan orsaka avsevärda nackdelar eller risker för dem som nyttjar denna byggnad, eller
  4. Inrättningen eller kliniken är avsedd att inrymma personer med smittsamma sjukdomar eller mentalt sjuka och dess placering kan orsaka betydande nackdelar eller risker för ägarna eller dem som nyttjar angränsande lokaler.

2) Innan tillstånd beviljas ska den lokala polisen och kommunala myndigheter höras angående frågor som nämns i första stycket punkterna 3 och 4.”

### **III. Omständigheterna i det nationella målet och begäran om förhandsavgörande**

16. Klaganden i det nationella målet är ett privat bolag med begränsad ansvarighet som bildats enligt tysk rätt vars syfte enligt bolagsordningen är planering, etablering och drift av ett sjukhus som är specialiserat inom neurologi. Detta sjukhus verksamhet har statligt tillstånd i den mening som avses i 30 § GewO.

<sup>3</sup> Detta villkor lades till 2019 till 4 § led 14 b, aa) UStG.

17. Klagandens patienter består av personer som själva betalar för sin behandling i förskott, privat försäkrade personer, personer som har rätt till finansiellt stöd, så kallade "konsulära" patienter för vilka en utländsk stats ambassad utfärdar en garanti för behandlingskosten, medlemmar i de federala väpnade styrkorna, patienter knutna till sammanslutningar för yrkesförsäkring och patienter som omfattas av lagstadgad sjukförsäkring.

18. Klaganden fakturerade inledningsvis sina tjänster avseende sjukhus- och sjukvård och närliggande verksamhet på grund av fasta avgifter per dag, vilket var den metod som vanligen tillämpades bland de sjukhus som anges i 108 § SGB V. Valfria sjukvårdstjänster debiterades separat i enlighet med Gebührenordnung für Ärzte (förordning om läkararvoden). Vidare betalade patienter som placerades i enkel- eller dubbelrum en ytterligare avgift. Klaganden ändrade emellertid sitt debiteringssystem gradvis med åren till ett system med diagnos-relaterade grupper, ett så kallat DRG-system.<sup>4</sup> Klaganden uppgav vid den hänskjutande domstolen att år 2011 endast 15 till 20 procent av behandlingsdagarna hade debiterats på grundval av DRG-systemet.

19. Den 28 juni 2012 ingick klaganden ett ramavtal (i den mening som avses i 4 § led 14 b andra meningen (cc) UStG) med en lagstadgad olycksfallsförsäkringsgivare. Detta avtal trädde i kraft den 1 juli 2012.

20. I sina mervärdesskattedeclarationer för åren 2009–2012 behandlade klaganden sjukhustjänster som debiterats på grundval av fasta avgifter per dag och användaravgifter som debiterats externa läkare som transaktioner som undantagits från skatteplikt för mervärdesskatt. I samband med en skattekontroll intog emellertid skattemyndigheten i fråga uppfattningen att den största delen av de transaktioner som genomförts av klaganden före den 1 juli 2012 inte var undantagna från skatteplikt för mervärdesskatt, eftersom sjukhuset inte var ett sjukhus med tillstånd i den mening som avses i 108 § SGB V. Denna inställning bekräftades genom ett beslut rörande en invändning mot resultatet av kontrollen och i den talan som förts mot det beslutet.

21. Klaganden inledde därefter ett förfarande vid den hänskjutande domstolen i vilket denne vidhåller att transaktionerna i fråga ska undantas från mervärdesskatt enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet i den omfattning som de genomfördes av ett godkänt sjukhus som tillhandahållit tjänster på samma villkor som ett organ som regleras av offentlig rätt. För att visa att detta var fallet har klagandebolaget anfört att dess verksamhet ligger i det allmänna intresset, eftersom det för det första erbjuder en rad tjänster som är jämförbara med dem som erbjuds av offentliga inrättningar eller inrättningar som ingår i en delstats sjukhusplan och, för det andra, det är en av de mest erkända neurokirurgiska klinikerna i världen och, för det tredje, tillhandahåller det sina tjänster till alla personer oberoende av om de är försäkrade eller inte är försäkrade enligt en lagstadgad eller privat försäkringsplan.

22. Den hänskjutande domstolen konstaterar för sin del att beträffande perioderna i fråga uppfyller klaganden inte villkoren för undantag enligt 4 § led 14 b andra meningen (aa) UStG eller enligt 4 § led 14 b andra meningen (cc) UStG. För det första trädde det ramavtal som klaganden ingick med olycksfallsförsäkringskassan inte i kraft förrän den 1 juli 2012 och, för det andra, uppfyller klaganden inte villkoren som anges i 108 § SGB V som skulle ge det rätt att behandlas som ett godkänt sjukhus. Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel i fråga om dessa villkors förenlighet med artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

<sup>4</sup> DRG är ett system för att klassificera sjukhusfall i olika grupper.

23. I detta avseende är den nationella domstolen benägen att dela uppfattningen som intagits av den femte och elfte avdelningen vid Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) att dessa krav går längre än de krav som anges i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Med hänsyn till villkoren i artikel 108 SGB V för att räknas som ett godkänt sjukhus i den mening som anges i denna bestämmelse har den nationella domstolen uppfattningen att krav att privata sjukhus ska uppfylla dessa villkor för att kunna undantas från skatteplikt för mervärdesskatt skulle begränsa fördelen av undantaget för sjukhus som redan ingår i en sjukhusplan eller som redan har ingått ett avtal med en sammanslutning av sjukhus eller en sammanslutning av ersättningskassor. Detta beror på att andra privata sjukhus skulle ha liten chans att ingå i en sjukhusplan eller att ingå ett sådant avtal om det redan finns tillräckligt med sjukhusbäddar tillgängliga för en viss specialitet i en delstat. Resultatet skulle bli att lika vårdtjänster skulle behandlas olika beroende på huruvida det sjukhus som tillhandahåller tjänsterna tidigare eller senare begärde att få ingå i en sjukhusplan eller att ingå ett avtal om tillhandahållande av sjukvård med en sammanslutning av sjukhus på delstatsnivå eller en sammanslutning av ersättningskassor, vilket skulle vara oförenligt med principen om skatteneutralitet.

24. Om 4 § led 14 b UStG skulle anses vara oförenlig med artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet anser den hänskjutande domstolen att fråga då skulle uppkomma huruvida klaganden kunde åberopa denna bestämmelse i det direktivet. För att detta ska vara fallet krävs att de sjukhustjänster som klaganden tillhandahåller och de transaktioner som har nära anknytning till dem tillhandahålls på sociala villkor som var jämförbara med dem som var tillämpliga på organ som regleras av offentlig rätt.

25. I detta avseende konstaterar den nationella domstolen att den elfte avdelningen vid Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) har funnit att den tyska lagstiftaren har åsidosatt artikel 132 i mervärdesskattedirektivet endast i den mån som denna bestämmelse som villkor för undantag från mervärdesskatteplikt kräver att tjänsterna i fråga tillhandahålls av en inrättning som är ett godkänt sjukhus i den mening som avses i 108 § SGB V. Det skulle emellertid inte strida mot bestämmelserna i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet att den nationella lagstiftningen, som den gör i 4 § led 14 b andra meningen aa UStG, 108 § 2 och 3 SGB V, 1 § och 6 § KHG och 109 § SGB V, som förutsättning för detta undantag ställer villkor avseende hur sjukhuset löst frågor avseende personal, lokaler och utrustning samt hur kostnadseffektiv dess förvaltning är.

26. Den hänskjutande domstolen hyser tvivel beträffande denna bedömning. Den har uppfattningen att för att avgöra huruvida transaktionerna genomförs ”under jämförbara sociala betingelser” i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet är det lämpligt att tillämpa andra kriterier än dem som föreslagits av den elfte avdelningen vid Bundesfinanzhof, det vill säga huruvida kostnaderna för flertalet av patienterna bärs av organ för social trygghet.

27. Under dessa omständigheter beslutade den hänskjutande domstolen att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande:

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 är tillämpliga på offentligrättsliga organ i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet?”

## IV. Bedömning

### A. Inledande kommentarer

28. Eftersom både den hänskjutande domstolen och parterna har åberopat principen om skatteneutralitet kan det vara passande att inleda med att klarlägga betydelsen av detta uttryck. En snabb överblick över domstolens praxis visar att uttrycket ”principen om skatteneutralitet” används i åtminstone tre olika sammanhang.<sup>5</sup>

29. För *det första* används detta uttryck ofta för att beskriva omständigheten att en person som har måst betala mervärdesskatt för att förvärva varor eller tjänster kan dra av denna om dessa varor eller tjänster i sin tur är avsedda att användas i en skattepliktig verksamhet.<sup>6</sup> Detta är klart den primära innebörden av detta uttryck.

30. För *det andra* tolkas principen om skatteneutralitet ibland såvitt gäller mervärdesskatt som en återspeglning av principen om likabehandling.<sup>7</sup> När den används i denna mening kan en sådan princip naturligtvis åberopas för att angripa giltigheten av en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet.<sup>8</sup>

31. För *det tredje* använder domstolen ibland detta uttryck för att visa att mervärdesskatt ska vara neutral från konkurrenssynpunkt.<sup>9</sup> I huvudsak är tanken att lika varor eller tjänster som konkurrerar med varandra ska behandlas på samma sätt.<sup>10</sup> Denna princip är emellertid något olika likabehandlingsprincipen, eftersom den inte utgör en sådan övergripande regel i primärrätten som kan avgöra giltigheten av ett visst undantag.<sup>11</sup> Använd i denna (tredje) betydelse är tanken med skatteneutralitet snarare en tolkningsprincip som får betydelse när andra tolkningsmetoder inte leder till ett entydigt resultat.<sup>12</sup>

<sup>5</sup> Se, med avseende på de första två betydelserna, dom av den 15 november 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkterna 47 och 48). I några domar blandar domstolens redogörelse för dess praxis dessa två olika betydelser, som kan ge intrycket av en viss osäkerhet med avseende på tillämpningsområdet för principen om skatteneutralitet. Se, till exempel, dom av den 29 oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, punkterna 40–44).

<sup>6</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 februari 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 24), dom av den 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 38) och på senare tid dom av den 26 april 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 43) eller dom av den 26 april 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punkterna 32–34).

<sup>7</sup> Dom av den 13 mars 2014, Jetair och BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punkt 53) och dom av den 17 december 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, punkt 48).

<sup>8</sup> Se, till exempel, dom av den 7 mars 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 38).

<sup>9</sup> Begreppet skatteneutralitet har lånats från de liberala ekonomiska teorierna som var inriktade på att i synnerhet ge skatter ett strikt avkastningsmål. I praktiken är emellertid inget skattesystem ekonomiskt neutralt, eftersom valet av skatteunderlag och skattesats nödvändigtvis påverkar ekonomiska aktörers handlande. Följaktligen har tanken att skatter i allmänhet ska vara neutrala mer eller mindre övergetts då beskattningens roll som ett instrument för ekonomisk och social påverkan med tiden bekräftats. Se Bommier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ, Paris, 2021, s. 4–7.

<sup>10</sup> Se, till exempel, för ett liknande resonemang, dom av den 10 april 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49).

<sup>11</sup> Se, till exempel, dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 45).

<sup>12</sup> Som domstolen bekräftade i sin dom av den 7 mars 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 54) ställs unionslagstiftaren vid åtgärder av skatterättslig karaktär inför val av politisk, ekonomisk och social art och måste rangordna motstridiga intressen och göra komplexa bedömningar och ska följaktligen tillerkännas ett stort utrymme för skönsmässig bedömning. Detsamma gäller på nationell nivå när ett direktiv tillerkänner medlemsstaterna rätt att inte tillämpa kriterier som anges i direktivet men att specificera dem. Se mitt förslag till avgörande i målet Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, punkterna 55–60 och där angiven rättspraxis).



32. I förevarande mål använder den hänskjutande domstolen och parterna i sin argumentation detta uttryck i dess tredje betydelse, det vill säga med hänvisning till det syfte som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet: att skatten så långt som möjligt ska vara neutral från konkurrenssynpunkt. Som vi kommer att se är emellertid likabehandlingsprincipen som allmän princip också relevant vid tolkningen av dessa bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

### ***B. Beträffande den första frågan***

33. Genom sin första fråga vill den nationella domstolen få klarhet i huruvida 4 § led 14 b UStG i den version som var tillämplig på beskattningsperioden i fråga är förenlig med artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

34. I detta avseende ska det erinras om att domstolen inom ramen för förfarandet för förhandsavgörande emellertid inte är behörig att pröva nationella bestämmelsers förenlighet med unionsrätten utan endast i enlighet med artikel 267 första stycket FEUF ska uttala sig om tolkningen av fördragen samt om giltigheten och tolkningen av rättsakter som beslutas av unionens institutioner, organ eller byråer.<sup>13</sup>

35. Följaktligen och med hänsyn till de klarlägganden som gjorts av den tyska regeringen i dess yttranden rörande dess nationella lagstiftning anser jag att den första frågan ska uppfattas avse i huvudsak frågan huruvida artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på det sättet att den utgör hinder för nationell lagstiftning såsom den som är i fråga i det nationella målet som beviljar undantag från mervärdesskatteplikt för ett sjukhus som inte är ett universitetssjukhus endast när detta sjukhus antingen anlitas för att tillhandahålla vård av en lagstadgad olycksfallsförsäkringsgivare eller ingår i en sjukhusplan på delstatsnivå (sjukhus som ingår i en sjukhusplan) eller det har ingått ett avtal om tillhandahållande av sjukvård med en sammanslutning av sjukhus på delstatsnivå eller en sammanslutning av ersättningskassor eller när det under det föregående räkenskapsåret har utfört åtminstone 40 procent av sjukhustjänster som fakturerats till ett belopp understigande det belopp som ersätts av sociala trygghetsorgan.

36. I detta sammanhang är naturligtvis utgångspunkten att de olika undantaget i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt.<sup>14</sup> Detta betyder att dess tolkning inte ska medföra verkningar som inte krävs för att nå de mål som eftersträvas. Dessa mål är i allmänhet att undanta från mervärdesskatteplikt viss verksamhet i det allmänna intresset i syfte att underlätta tillgång till vissa tjänster och varor genom att undvika den ökade kostnad som mervärdesskatten medför.<sup>15</sup> Kravet på restriktiv tolkning betyder emellertid inte att de ord som använts för att definiera undantagen ska tolkas så, att dessa mål inte uppnås och undantagen därmed förlorar sin avsedda verkan.<sup>16</sup>

37. I detta sammanhang föreskriver artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna ska undanta från skatteplikt ”sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligt rättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning

<sup>13</sup> Se, till exempel, dom av den 17 juli 2008, ASM Brescia (C-347/06, EU:C:2008:416, punkt 28).

<sup>14</sup> Se, till exempel, dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 18).

<sup>15</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 30).

<sup>16</sup> Se, till exempel, dom av den 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 28).

erkända inrättningar av liknande art”. Detta kompletteras med artikel 132.1 c som anger att medlemsstaterna också ska undanta ”sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga”.

38. Då dessa två bestämmelser i huvudsak endast är konsoliderade versioner av de tidigare bestämmelserna i 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 omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund<sup>17</sup> ska de tolkas på samma sätt. Följaktligen ska EU-domstolens praxis rörande artikel 13 A.1 b och c i direktiv 77/388 anses vara i princip tillämplig på artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet.<sup>18</sup>

39. Det framgår av domstolens praxis att det undantag som föreskrivs i vad som nu är artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet är avsett, tillsammans med det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 c i detta direktiv, att sänka vårdkostnaderna<sup>19</sup> genom att ange villkoren på vilka samtliga tjänster som har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem kan vara undantagna.<sup>20</sup>

40. Även om dessa två bestämmelser har samma mål, har de emellertid olika tillämpningsområden. Medan artikel 132.1 b i direktivet avser tjänster som tillhandahålls i en *inrättning för sjukvård* rör artikel 132.1 c i direktivet tjänster som tillhandahålls utanför en sådan inrättning antingen i tjänsteleverantörens privata bostad eller i patientens hem eller på någon annan plats.<sup>21</sup>

41. Vad närmare bestämt gäller undantaget som anges i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet finns det tre krav<sup>22</sup> som avser:

- den tillhandahållna tjänstens karaktär,
- beskaffenheten av den inrättning som tillhandahåller tjänsten och
- sättet för hur tjänsten tillhandahålls.<sup>23</sup>

<sup>17</sup> (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

<sup>18</sup> Se, till exempel, dom av den 18 september 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punkt 18).

<sup>19</sup> Se, till exempel, dom av den 13 mars 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 28).

<sup>20</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 27) och dom av den 13 mars 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 29).

<sup>21</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 19) och dom av den 18 september 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753 punkterna 20 och 21). Till skillnad från artikel 132.1 b avser emellertid inte artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet verksamhet som har en nära anknytning till de sjukvårdstjänster som nämns i förstnämnda bestämmelse. Se dom av den 13 mars 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 32).

<sup>22</sup> Båda bestämmelserna har också gemensamt att de inte anger något krav avseende mottagaren av de undantagna transaktionerna.

<sup>23</sup> Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Sharpston i målet CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, punkt 27).

42. Beträffande det *första kravet* framgår det av ordalydelsen i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet att tjänsterna i fråga, för att omfattas av undantaget, ska ingå i någon av följande kategorier:

- avse inläggning på sjukhus av en patient, det vill säga en persons intagande och vistelse på ett sjukhus<sup>24</sup> eller
- syfta till att skydda, vidmakthålla eller återställa en persons hälsa<sup>25</sup> eller
- röra verksamheter som är nära knutna till de första två kategorierna.<sup>26</sup>

43. Såvitt gäller förevarande mål medför det första kravet inga problem. Det är *de andra två kraven* som medför svårigheter både med att definiera deras respektive omfattning och sättet för deras tillämpning. Jag avser nu att behandla dessa krav vart för sig.

### 1. *Beträffande beskaffenheten av den inrättning som tillhandahåller tjänsterna i fråga*

44. Artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet föreskriver att tjänster som tillhandahålls av organ som inte är offentligrättsliga endast kan undantas från skatteplikt om de är ”sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art”. Jag vill inledningsvis erinra om att domstolen har fastställt att begreppet ”inrättning” som används i denna bestämmelse bland annat innebär att inrättningen i fråga ska vara en ”individualiserad enhet”.<sup>27</sup> Eftersom dessutom artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet har ett annat tillämpningsområde än artikel 132.1 c i direktivet, som avser tillhandahållande av personlig vård utanför en medicinsk anläggning, omfattas endast individualiserade enheter i form av en sjukvårdsanläggning av detta särskilda undantag, det vill säga enheter i vilka olika resurser, i synnerhet mänskliga, tekniska, byggnads- och finansiella resurser, är förenade.<sup>28</sup>

<sup>24</sup> Som domstolen förklarade i punkt 29 i dom av den 1 december 2005, Ygeia (C-394/04 och C-395/04, EU:C:2005:734): ”[kan] tjänster som ... syftar till att förbättra patienternas komfort och välbefinnande i princip inte ... omfattas av ... undantag[et] ... [såvida inte] tjänsterna är väsentliga för att uppnå behandlingsmålen med sjukhusvården och sjukvården inom ramen för vilka de tillhandahålls.”

<sup>25</sup> Beträffande karaktären av de sjukvårdstjänster som kan undantas, se, till exempel, dom av den 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 29), dom av den 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punkterna 28, 40–52), dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 37), dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 28 och 29) och dom av den 4 mars 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, punkterna 25 och 26).

<sup>26</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkterna 28–31) Beträffande begreppet nära knutna transaktioner i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, se, till exempel, dom av den 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punkterna 33–35), dom av den 1 december 2005, Ygeia (C-394/04 och C-395/04, EU:C:2005:734, punkterna 23–29), dom av den 25 mars 2010, kommissionen/Nederländerna (C-79/09, ej publicerad, EU:C:2010:171, punkt 51) och dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 49).

<sup>27</sup> Se dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 35). Till exempel förklarade domstolen att ett privaträttsligt laboratorium som utför medicinska diagnostiska analyser ska 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 mervärdesskattedirektivet, då analyser som genomförs av sådana enheter, med hänsyn till deras terapeutiska syfte, omfattas av begreppet ”sjukvård” i nämnda bestämmelse. Se dom av den 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 35) och dom av den 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 60). En enhet som bedriver verksamhet som innebär transport av organ och prover från människor och som utövas av en självständig näringsidkare åt sjukhus och laboratorier fullgör emellertid inte samma typ av särskilda uppgift som den som fullgörs av sjukhus och centrum för medicinsk behandling eller diagnos, vilket anses vara relevant för att en enhet ska betecknas som ”en inrättning av liknande art” i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Dom av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 36).

<sup>28</sup> Denna ansamling av resurser är vad ett sjukhus, ett centrum för medicinsk behandling och ett centrum för diagnos har gemensamt. Det är också vad som skiljer ett sjukvårdscentrum från en medicinsk eller paramedicinsk mottagning vars tjänster också kan undantas från skatteplikt, men på grundval av artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet.

45. Beträffande, för det första, *den typ av verksamhet* som dessa enheter ska bedriva för att kunna komma i fråga för detta undantag anger artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet att den ska vara den som bedrivs av ett sjukhus, ett centrum för medicinsk behandling, ett centrum för diagnos eller en inrättning av liknande art.<sup>29</sup>

46. Eftersom dessa kategorier av inrättningar inte definieras i mervärdesskattedirektivet ska de tolkas utifrån deras normala betydelse i vanligt språkbruk.<sup>30</sup>

47. Här är det klart att utifrån deras vanliga mening i vanligt språkbruk avser termerna ”sjukhus”, ”centrum för medicinsk behandling” och ”centrum för diagnos” enheter vars huvudverksamhet är vård av sjuka människor eller offer för medicinska trauman som är alltför komplicerade för att behandlas hemma eller på en läkares mottagning, utförande av medicinska tjänster i syfte att skydda, vidmakthålla eller återställa människors hälsa respektive utförande av analyser i syfte att fastställa förekomsten av en sjukdom eller bristande funktion hos en patient.<sup>31</sup>

48. Beträffande begreppet inrättningar av ”liknande art” är det klart att detta begrepp ska tolkas som att det avser medicinska anläggningar i vilka olika resurser samlas inbegripet medicinska yrken, medicinska administratörer och liknande för att bedriva verksamhet som liknar verksamhet som bedrivs av ett sjukhus, ett centrum för medicinsk behandling eller ett diagnostiskt centrum.

49. Vad för det andra gäller *enheternas status* föreskrivs i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet att för att komma i åtnjutande av undantaget som anges i denna bestämmelse ska de berörda inrättningarna som inte är offentligrättsliga organ vara ”i vederbörlig ordning erkända”. I detta avseende är det helt klart av den engelska versionen av artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet att detta krav gäller för sjukhus, centrum för medicinsk behandling, centrum för diagnos och andra liknande inrättningar förutsatt att de inte är offentligrättsliga organ.<sup>32</sup> Denna version anger att undantaget gäller för ”andra *i vederbörlig ordning erkända* inrättningar av liknande art”, vilket betyder att detta villkor också är tillämpligt på den inrättning som utgör referensobjekt.

50. Det är riktigt att i romanska språk såsom spanska, franska, italienska, portugisiska och rumänska står orden ”vederbörligt erkända” efter hänvisningen till den andra inrättningen (till exempel på franska ”et d’autres établissements de même nature *dûment reconnus*”) vilket kunde ge intrycket att detta villkor endast rör ”de andra inrättningarna av liknande art”. Då emellertid förteckningen över inrättningar vartill hänvisas slutar med en hänvisning till dessa andra inrättningar av liknande art är det klart att denna förteckning ska uppfattas endast som illustrativ

<sup>29</sup> I dom av den 23 februari 1988, kommissionen/Förenade kungariket (353/85, EU:C:1988:82, punkt 32), dom av den 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punkt 47) och dom av den 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 58) hade domstolen i förbigående förklarat utan motivering att undantaget från skatteplikt som föreskrevs i vad som nu är artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet rör tjänster som tillhandahålls av ”inrättningar som har samhällsnyttiga ändamål” medan sådana ändamål inte framgår vare sig av ordalydelsen eller av målet som endast avser sjukvård. Det är visserligen riktigt att denna bestämmelse fastlägger ett krav på ”social jämförbarhet” men detta avser sättet på vilket tjänsterna i fråga tillhandahålls och inte ändamålet för inrättningarna som tillhandahåller dem. Jag konstaterar emellertid att domstolen i sin senare praxis har upphört med att hänvisa till ändamålet som inrättningen i fråga ska ha.

<sup>30</sup> Se, till exempel, dom av den 5 oktober 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 26) och mitt förslag till avgörande i målet Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302, punkterna 40–51).

<sup>31</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 35).

<sup>32</sup> Se, för ett liknande resonemang, rörande begreppet ”andra liknande inrättningar”, dom av den 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 41).

för den typ av inrättning vars tjänster kan undantas. I detta sammanhang bör orden ”i vederbörlig ordning erkända” uppfattas avse alla typer av medicinska inrättningar vartill hänvisas i denna bestämmelse.

51. För att fastställa tillämpningsområdet för detta krav ska det erinras om att det av domstolens fasta praxis följer att ordalydelsen i en unionsbestämmelse som inte innehåller någon *uttrycklig* hänvisning till medlemsstaternas rättsordningar för fastställandet av bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde, i regel ska ges en självständig och enhetlig tolkning inom hela Europeiska unionen.<sup>33</sup> Då artikel 132 i mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon sådan hänvisning kan man dra slutsatsen att de olika villkoren för tillämpning av de undantag som anges i denna bestämmelse ska anses vara autonoma unionsrättsliga begrepp och att därför deras innebörd och omfattning ska tolkas enhetligt i hela unionen.

52. Den autonoma karaktären av begreppet ”i vederbörlig ordning erkända” som används i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska emellertid inte blandas samman med förhållandet att detta begrepp, som det ska förstås enligt unionsrätten, för sin tillämpning hänvisar till en viss faktisk omständighet, närmare bestämt situationen för inrättningen i fråga med avseende på nationell lagstiftning.

53. I detta sammanhang har domstolen klarlagt att vara ”i vederbörlig ordning erkänd” inte förutsätter ett formellt förfarande för erkännande, och inte heller undantar det möjligheten att en medlemsstat kan införa ett sådant förfarande. Det ankommer på den nationella lagstiftningen i varje medlemsstat att fastställa regler enligt vilka sådant erkännande kan beviljas för den inrättning som begär det. Medlemsstaterna åtnjuter ett visst utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende.<sup>34</sup>

54. Det är emellertid fast rättspraxis att när medlemsstaterna har ett utrymme för skönsmässig bedömning ska denna rätt utövas inom de gränser som uppställs i unionsrätten. I synnerhet kan inte denna rätt till skönsmässig bedömning påverka gränserna för begreppet ”vederbörligt erkännande” av en medicinsk inrättning i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.<sup>35</sup> När en medlemsstat utövar sin rätt till skönsmässig bedömning ska den dessutom se till att den inte gör det på ett sätt som skulle äventyra något av unionsrättens mål.<sup>36</sup>

55. Under dessa omständigheter anser jag att det vid besvarandet av den fråga som ställts av den hänskjutande domstolen är nödvändigt att bestämma beskaffenheten och omfattningen av medlemsstatens utrymme för skönsmässig bedömning som berörts i rättspraxis. Detta kräver tolkning av artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet inte endast enligt ordalydelsen i denna bestämmelse utan också utifrån dess sammanhang och de mål som eftersträvas med denna artikel och mer generellt med den lagstiftning vari den ingår.<sup>37</sup>

<sup>33</sup> Se, analogt, dom av den 29 oktober 2015, Soudaço (C-174/14, EU:C:2015:733, punkterna 52–54).

<sup>34</sup> Dom av den 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, punkt 42), dom av den 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, punkterna 64 och 81) och dom av den 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punkterna 61–63).

<sup>35</sup> Se, analogt, yttrande 3/15 (Marrakesh Treaty on access to published works) av den 14 februari 2017 (EU:C:2017:114, punkt 122).

<sup>36</sup> Se, analogt, yttrande 3/15 (Marrakesh Treaty on access to published works) av den 14 februari 2017 (EU:C:2017:114, punkt 124).

<sup>37</sup> Se, till exempel, dom av den 14 maj 2020, Orde van Vlaamse Balies och Ordre des barreaux francophones et germanophone (C-667/18, EU:C:2020:372, punkt 25).

56. I detta avseende, såvitt gäller *ordalydelsen* i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, bör det konstateras att "vederbörligt" är synonymt med "som krävs" och att termen "erkänd" avser någonting etablerat eller känt. I denna bestämmelses sammanhang avser dessa adjektiviska termer sjukhus, centrum för medicinsk behandling, centrum för diagnos och annan inrättning av liknande art. Det framgår följaktligen klart av texten i denna bestämmelse att det utrymme för skönmässig bedömning som tilldelats medlemsstaterna avser de *villkor* som ska uppfyllas för att anses som sjukhus, centrum för medicinsk behandling, centrum för diagnos och annan inrättning av liknande art.<sup>38</sup>

57. Som kommissionen i huvudsak har gjort gällande i sina yttranden ska detta villkor uppfattas som att det endast är avsett att utesluta medicinska inrättningar från förmånen av undantaget, som föreskrivs i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, vars verksamhet inte är godkänd enligt lag eller av de relevanta yrkesorganen. Varje verksamhet, även en olaglig, är skattepliktig och kan ändå erhålla förmånen av ett eljest tillämpligt undantag. Om kravet på att vara "i vederbörlig ordning erkänd" inte var föreskrivet i detta direktiv skulle det således leda till en situation i vilken en icke godkänd medicinsk inrättning kunde utnyttja, eller i vart fall hade möjlighet att utnyttja, undantaget.<sup>39</sup> Allt detta betyder endast att enbart en inrättning som vederbörligt erkänts som en medicinsk inrättning har rätt att dra nytta av undantaget.

58. Denna slutsats bekräftas både av sammanhanget i vilket dessa termer "i vederbörlig ordning erkända" används och det mål som eftersträvas av artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

59. Såvitt gäller *sammanhanget* förefaller flera moment stödja denna slutsats, nämligen graden av harmonisering som uppnåtts genom unionsrätten, mervärdesskattedirektivets generella systematik och uppbyggnaden av artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

60. Beträffande först graden av harmonisering som uppnåtts genom unionsrätten kan det konstateras att den verksamhet som kan undantas enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, såsom patientvård och medicinsk vård, i allmänhet är föremål för specifika villkor för utövande i olika medlemsstater. Även om det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet är tillämpligt endast på sjukhus, centrum för medicinsk vård, centrum för diagnostik och andra inrättningar av liknande art harmoniserar emellertid varken mervärdesskattedirektivet särskilt eller unionsrätten i allmänhet villkoren för utövande av denna verksamhet. I detta sammanhang är angivandet av kravet att den berörda inrättningen är i vederbörlig ordning erkänd endast ett sätt att beakta denna avsaknad av harmonisering samtidigt som det krävs att tjänsterna i fråga från den berörda medlemsstatens synpunkt utförs på ett lagligt sätt.

61. Med avseende för det andra på mervärdesskattedirektivets allmänna systematik bör, då artikel 132.1 b och artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet eftersträvar samma mål och följaktligen kompletterar varandra,<sup>40</sup> villkoren för tillämpning av dessa bestämmelser om möjligt tolkas analogt. Man kan här konstatera att artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet kräver att tjänsterna i fråga "ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av

<sup>38</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 74) och dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 34). I båda målen förefaller domstolen av förhållandet att sjukhuset var administrativt godkänt att bedriva sin verksamhet dra slutsatsen att det var vederbörligt erkänt i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

<sup>39</sup> Se, till exempel, dom av den 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 21) och dom av den 17 februari 2005, Linneweber och Akritidis (C-453/02 och C-462/02, EU:C:2005:92, punkt 29).

<sup>40</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 38).

medlemsstaten i fråga”.<sup>41</sup> Orden ”i vederbörlig ordning erkänd” bör följaktligen tolkas så, att de beträffande en juridisk person hänvisar till villkoren för utövande av verksamheten i fråga i den berörda medlemsstaten.<sup>42</sup>

62. Beträffande för det tredje uppbyggnaden av artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet kan det nämnas att denna bestämmelse fastlägger tre förutsättningar för undantag och att var och en av dem rör olika aspekter av tjänsterna som kan undantas, det vill säga deras karaktär, typen av inrättning som utför dem och villkoren på vilka de utförs. I synnerhet följer det av det sista villkoret att med avseende på villkoren på vilka verksamheten i fråga bedrivs får medlemsstaterna endast beakta dem som är av social karaktär. Om medlemsstaterna följaktligen kunde införa varje krav avseende antingen karaktären av de tillhandahållna tjänsterna eller villkoren på vilka dessa tjänster tillhandahålls under villkoret i denna bestämmelse att inrättningen i fråga ska vara ”i vederbörlig ordning erkänd”, skulle dessa två andra villkor till stor del berövas sin ändamålsenliga verkan.

63. Beträffande det mål som eftersträvas med artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet har domstolen redan understrukit att denna bestämmelse i synnerhet syftar till att minska kostnaden för sjukvårdstjänster.<sup>43</sup> Med hänsyn till ett sådant mål bör inte villkoret att privaträttsliga organ ska vara ”i vederbörlig ordning erkända” som sjukhus, centrum för medicinsk behandling, centrum för diagnos eller inrättningar av liknande art tolkas alltför restriktivt utan endast som en hänvisning till villkoren avseende medicinska kvalifikationer och normer som föreskrivs i nationell lagstiftning för att säkerställa att den sjukvård som ges har hög kvalitet.<sup>44</sup>

64. Det ska slutligen nämnas att utöver ordalydelsen, sammanhanget och de mål som eftersträvas med denna bestämmelse ska också beaktas den tolkningsprincip enligt vilken en bestämmelse såvitt det är möjligt ska tolkas så, att dess giltighet inte ifrågasätts.<sup>45</sup>

65. Bland de regler som bestämmer giltigheten av unionslagstiftarens utövande av sina befogenheter är principen om likabehandling. Enligt fast rättspraxis kräver denna princip att jämförbara situationer inte ska behandlas olika och olika situationer ska inte behandlas på samma sätt såvida inte sådan behandling är objektivt motiverad. I detta syfte ska de omständigheter som särskiljer olika situationer och deras jämförbarhet bestämmas och bedömas mot bakgrund av föremålet för och syftet med bestämmelserna i fråga, varvid principerna och målsättningarna för rättsområdet ska beaktas.<sup>46</sup>

<sup>41</sup> I synnerhet drog domstolen av detta villkor slutsatsen att medlemsstatens utrymme för skönsmässig bedömning härvidlag begränsades av behovet att säkerställa att det undantag som föreskrivs genom denna bestämmelse är tillämpligt endast på tjänster som är av tillräcklig kvalitet. Se dom av den 18 september 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punkt 34) och dom av den 5 mars 2020, X (Undantag från skatteplikt för telefonrådgivning) (C-48/19, EU:C:2020:169, punkt 42).

<sup>42</sup> Artikel 133 första stycket c i mervärdesskattedirektivet har redan som ett mål att tillåta medlemsstaterna att göra undantaget i artikel 132.1 b beroende av kravet när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ att ”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”. Då unionslagstiftaren har bemödat sig att ägna en separat bestämmelse åt det sätt varpå verksamheten i fråga genomförs och avsiktligt begränsat denna prövning till tillämplade sociala villkor kan inte detta moment beaktas inom ramen för ett särskilt kriterium för bedömningen utan att beröva det första kriteriet dess ändamålsenliga verkan (*effet utile*).

<sup>43</sup> Se, till exempel, dom av den 1 december 2005, Ygeia (C-394/04 och C-395/04, EU:C:2005:734, punkt 23).

<sup>44</sup> Se, för ett liknande resonemang, till exempel, dom av den 8 oktober 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkterna 36 och 37) och dom av den 5 mars 2020, X (Undantag från skatteplikt för telefonrådgivning) (C-48/19, EU:C:2020:169, punkterna 41 och 42).

<sup>45</sup> Se dom av den 19 november 2009, Sturgeon m.fl. (C-402/07 och C-432/07, EU:C:2009:716, punkt 47).

<sup>46</sup> Se dom av den 7 mars 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punkterna 41 och 42).

66. När det gäller artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet är det till att börja med tydligt att mot bakgrund av det mål som eftersträvas av denna bestämmelse, som är att minska kostnaden för sjukvårdstjänster, anses offentliga och privata organ i stort sett vara i ungefär samma situationer. Om det undantag som avses med artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet endast skulle vara tillämpligt på offentliga sjukhus skulle detta i själva verket följaktligen utgöra en form av olika behandling såvitt gäller skattebehandlingen av privata sjukhus.

67. Unionslagstiftaren har därför också tillåtit privata inrättningar att utnyttja undantaget men endast under vissa omständigheter. Den har emellertid begränsat denna möjlighet till specifika villkor och har således upprätthållit en viss skillnad i behandlingen mellan offentliga och privata sjukhus, då endast de sistnämnda ska visa att de uppfyller de specifika villkoren som föreskrivs i denna bestämmelse. Det framgår klart av rättspraxis att en sådan skillnad i behandlingen under vissa omständigheter kan vara objektivt motiverad.<sup>47</sup> Om emellertid i förevarande fall villkoret i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet som kräver att den berörda inrättningen ska vara ”i vederbörlig ordning erkänd” skulle uppfattas ge medlemsstaterna rätt att ålägga enbart privaträttsliga organ andra specifika krav än sådana som kräver att dessa institutioner ska godkännas av yrkesorgan och liknande för att bedriva deras verksamhet på sociala villkor som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ, skulle det vara svårt att urskilja vilket skäl som kunde anföras för att motivera en sådan skillnad i behandling.

68. Kravet att privata organisationer ska visa att de har tillstånd att bedriva sin medicinska verksamhet är emellertid däremot fullt motiverat, då privata organisationer till sin karaktär inte är en förlängning av staten och därför inte *direkt* är föremål för dess överinseende, varför medlemsstaterna med rätta kan ha infört mekanismer för erkännande för att säkerställa att de uppfyller lämpliga yrkesmässiga normer.

69. Om jag sedan övergår till principen om skatteneutralitet tolkad här i meningen konkurrensmässig neutralitet, har jag redan framhållit att den senare mer är ett mål i mervärdesskatterätten snarare än en verklig övergripande bindande princip vars villkor aldrig kan ifrågasättas av mervärdesskattedirektivet. Det bör ändå konstateras att domstolen redan har förklarat att denna princip kräver att undantaget som föreskrivs i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet så långt som möjligt ska tolkas på ett sådant sätt att alla ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas lika i mervärdesskattehanseende. I synnerhet åsidosätts denna princip enligt domstolen om den rättsliga form i vilken den beskattningsbara personen bedriver sin verksamhet skulle vara avgörande för möjligheten att utnyttja de undantag från skatteplikt som föreskrivits för sjukvårdande behandling i (vad som nu är) artikel 132.1 c.<sup>48</sup>

70. Det är riktigt att som när det gäller likabehandling kan vissa skillnader mellan offentliga och privata sjukhus vara motiverade i syfte att säkerställa en rättvis konkurrens. Att göra skillnad i mervärdesskattesyfte mellan ekonomiska aktörer utifrån exempelvis deras prestationer i fråga om personal, lokaler, utrustning eller ekonomiska effektivitet, som vissa tyska domstolar tycks göra, förefaller emellertid inte vara relevant mot bakgrund av det mål som eftersträvas med artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Man kan konstatera att det generellt sett inte var unionslagstiftarens avsikt att förfördela dem som bedriver privat sjukvård i skattehanseende utan snarare att säkerställa att konkurrensen mellan dem och offentliga organ förblir rättvis.

<sup>47</sup> Se dom av den 7 mars 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punkterna 52 och 53).

<sup>48</sup> Se, till exempel, dom av den 10 september 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 30).



71. Slutsatsen enligt min uppfattning är att både ordalydelsen, sammanhanget och de mål som eftersträvas med artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, och behovet att tolka varje bestämmelse så att dess giltighet inte ifrågasätts, samtliga visar att det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna förfogar över när de utformar villkoren på vilka en privaträttslig inrättning ska anses som ”i vederbörlig ordning erkänd” *enbart* sträcker sig till de villkor som ska uppfyllas för att en inrättning ska vara vederbörligt godkänd att utföra sjukvårdstjänster och medicinska tjänster, i en anläggning i vilken resurser har samlats, som omfattas av undantaget från skatteplikt. I huvudsak avser kravet på att vara ”i vederbörlig ordning erkänd” endast yrkesmässiga normer.

72. När jag kommer till denna slutsats bortser jag inte från den omständigheten att domstolen i punkt 53 i sin dom av den 8 juni 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380) med hänvisning till målet Dornier<sup>49</sup> förklarade att de nationella myndigheterna, i enlighet med unionsrätten och under kontroll av de nationella domstolarna, kan ta hänsyn till ifrågavarande beskattningsbara persons verksamhet utöver dess allmännyttiga karaktär tillsammans med den omständigheten att andra beskattningsbara personer som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande och att kostnaderna för behandlingen i fråga till stor del kan bäras av sjukförsäkring eller av andra sociala trygghetsorgan.

73. I nästa punkt i nämnda dom (punkt 54) drar domstolen slutsatsen att ”den berörda medlemsstaten har således inte överskridit det handlingsutrymme som den ges enligt nämnda bestämmelse genom att som villkor för erkännande [för tillämpning av artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet] uppställa att minst 40 procent av de medicinska analyser som utförts av de berörda laboratorierna kommer de personer som är försäkrade vid ett socialförsäkringsorgan tillgodo”.

74. Man kan emellertid inte undvika att notera att denna bedömning faktiskt är i grunden olik resonemanget i målet Dornier. Som domstolen nämnde i punkt 53 i domen i målet L.u.p. bestod domen i målet Dornier i att tillåta de nationella myndigheterna att för att fastställa om privaträttsliga inrättningar kan anses vara vederbörligt erkända *ta hänsyn till* huruvida kostnaderna för den behandling som utförts till stor del kan bäras av sjukförsäkring eller av andra socialförsäkringsorgan.<sup>50</sup> Det förelåg emellertid ingen fråga i målet Dornier om att tillåta medlemsstaterna att *införa* ett krav att den berörda inrättningen bedrev en viss procentandel av verksamheten vars kostnader bars av sjukförsäkring för att denna verksamhet skulle undantagas från skatteplikt enligt kravet på ”vederbörligt erkänd” i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Tvärtemot, som domstolen framhöll i punkt 75 i domen i målet Dornier, när en inrättning tillhandahåller tjänster som är jämförbara med andra aktörers tjänster som utför samma behandling, ”är den omständigheten att kostnaderna för dessa tjänster inte helt bärs av socialförsäkringsorgan inte tillräcklig för att rättfärdiga att de som tillhandahåller tjänster inte behandlas lika när det gäller mervärdesskatteplikt”.

<sup>49</sup> Dom av den 6 november 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595).

<sup>50</sup> Se punkterna 72 och 73 i domen Dornier. Jag uppfattar också punkt 65 i dom av den 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328) på detta sätt. I punkt 75 i denna dom förklarade domstolen förvisso att den omständigheten att en inrättning av de behöriga hälsovårdsmyndigheterna har beviljats auktorisering att hantera stamceller från navelsträngen inte i sig automatiskt kan leda till ett erkännande enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Hantering av stamceller, även när cellerna är avsedda för mänsklig tillämpning, kan emellertid ha andra syften än medicinsk vård eller diagnos, såsom forskning. Domstolen fann således att en sådan omständighet ”antyder att [en inrättning] bedriver verksamheter som är knutna till sjukhusvård och sjukvård. En sådan auktorisering kan således utgöra en omständighet som talar för att [en enhet] i förekommande fall ska anses vara ’i vederbörlig ordning [erkänd]’ i den mening som avses i [artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet]” utan att det dock inte i sig automatiskt leder till ett erkännande att denna inrättning var i vederbörlig ordning erkänd i medlemsstaten i fråga som ett sjukhus, ett centrum för medicinsk behandling, ett centrum för diagnos eller en inrättning av liknande art.

75. Allt detta visar att domstolen i målet Dornier endast avsåg att framhålla att detta villkor om vederbörligt erkännande kan *anses* ha uppfyllts under vissa förutsättningar.<sup>51</sup> När medicinska förfaranden och verksamheter omfattas av sjukförsäkringssystemet är det faktiskt rimligt att förmoda att den inrättning som utförde dessa är vederbörligt godkänd för att bedriva sin verksamhet.<sup>52</sup> Motsatsen gäller emellertid inte. Blotta faktum att en klinik eller sjukhus i huvudsak eller uteslutande har privatpatienter betyder inte på något sätt att inrättningen i fråga inte är vederbörligt erkänd av de nationella myndigheterna. Tillämpningen av sjukförsäkringssystem kan naturligtvis bero på en rad orsaker.

76. Domstolen förklarade i vart fall i målet L.u.p (i punkt 36 i domen) att principen om skatteneutralitet utgör hinder mot att för tjänsterna i fråga ”skulle gälla olika mervärdesskattebestämmelser beroende på vilken ort de utfördes, då de är av *motsvarande kvalitet med hänsyn till de ifrågavarande tjänstetillhandahållarnas utbildning*”<sup>53</sup>. Det följer med nödvändighet att en medlemsstat inte får behandla två identiska tjänster olika såvitt gäller *kraven på vederbörligt erkännande i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet* beroende på storleken av den andel av den verksamhet som utövats av inrättningen i fråga som täcks av sjukförsäkringssystem då ett sådant villkor inte har något samband med kvaliteten av den tillhandahållna medicinska vården.<sup>54</sup>

77. I den omfattning därför som domstolen förefaller ha påstått i punkt 54 i domen i målet L.u.p. att det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna tillerkänns genom artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet skulle göra det möjligt för dem att införa ett krav att det medicinska centret i fråga ska behandla en specifik procentandel av patienter som omfattas av sjukförsäkringssystem som ett villkor för erkännande, är detta påstående, med all respekt, inte korrekt och har inte stöd i vare sig faktisk text i lagstiftningen eller, för den delen, i tidigare rättspraxis. Kravet på vederbörligt erkännande i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet gör det endast möjligt för medlemsstaterna att se till att medicinska inrättningar uppfyller lämpliga normer för tillhandahållande av sjukvård: det ska inte tolkas som att det tillåter medlemsstater att så att säga tvinga in privata leverantörer av sjukvård i ett offentligt sjukvårdssystem genom att underkasta dem en oförmånlig behandling avseende mervärdesskatt. Som jag just har angett, anser jag, återigen med all respekt, att i den mån som domstolen förefaller påstå något annat i punkt 54 i domen i målet L.u.p. att detta var ett misstag och ska nu inte följas eller tillämpas.

78. I detta sammanhang föreslår jag att domstolen tydligt ska ange att orden ”i vederbörlig ordning erkända” avser de villkor som ska uppfyllas för att inrättningen ska vara godkänd med avseende på yrkesmässiga normer för att i den berörda medlemsstaten bedriva verksamhet som sjukhus, ett centrum för medicinsk behandling, ett centrum för diagnos eller inrättning av liknande art. I avsaknad av harmonisering på detta område åtnjuter medlemsstaterna klart en avsevärd grad av nationell autonomi. När nationell lagstiftning föreskriver att endast tjänster som utförs av en sjukvårdsinrättning som är vederbörligt godkänd att bedriva sådan verksamhet kan

<sup>51</sup> Se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 71): “[förhållandet att de nationella myndigheterna har rätt att beakta att en inrättnings verksamhet inte mottog något stöd från och inte omfattas av det offentliga trygghetssystemet] innebär dock inte att undantaget ... systematiskt måste vägras när ingen ersättning utgår från socialförsäkringsorganen för de berörda tjänsterna”.

<sup>52</sup> Underförstått på villkor att, för att detta moment ska ha bevisvärde med utgångspunkt i formell logik, inrättningens vederbörligt godkända karaktär är ett villkor för att de tillhandahållna tjänsterna ska omfattas av ett sjukförsäkringssystem.

<sup>53</sup> Min kursivering.

<sup>54</sup> Jag konstaterar att domstolen vid flera tillfällen har gjort justeringar i sin praxis rörande tolkning av det undantag som föreskrivs i nuvarande artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Se beträffande ett exempel på en dom som upphäver en tidigare lösning, dom av den 7 september 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 15) eller på en dom som omtolkar en tidigare dom på ett icke bokstavligt sätt för att skilja sig från en tidigare dom, dom av den 18 september 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, punkt 35).

omfattas av ett socialt försäkringssystem kan en inrättning åberopa förhållandet att dess tjänster huvudsakligt ersätts för att visa att den ska anses vara i vederbörlig ordning erkänd i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

## 2. *Beträffande det sätt varpå tjänsterna i fråga tillhandahålls: ”jämförbara sociala betingelser”*

79. Artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet föreskriver att för att undantas från mervärdesskatteplikt ska tillhandahållande av sjukhusvård, sjukvård eller därtill nära knuten verksamhet utföras av en inrättning som ingår i en av de kategorier som nämns i denna bestämmelse. I tillägg härtill ska emellertid när inrättningen är ett privaträttsligt organ tjänsterna i fråga tillhandahållas ”under jämförbara sociala betingelser” med dem som är tillämpliga när dessa tjänster tillhandahålls av offentligrättsliga organ.<sup>55</sup>

80. Det är viktigt att inledningsvis framhålla att eftersom rättssäkerhetsprincipen måste iakttas av medlemsstaterna när de införlivar mervärdesskattedirektivet<sup>56</sup> ska ”jämförbara sociala betingelser,” som en privat medicinsk inrättning som begär ett undantag från mervärdesskatteplikt ska uppfylla, vara angivna i den nationella lagstiftningen. Det skulle inte vara tillräckligt att dessa villkor bestäms av skatteförvaltningen i fråga vid den tidpunkt som ansökan om ett undantag från mervärdesskatteplikt ges in. Det är först genom allmänt tillämplig och offentliggjord lagstiftning som en privat medicinsk inrättning kan få kännedom om vilka de sociala villkoren är som den är skyldig att tillhandahålla om den skulle önska utnyttja undantaget.

81. Det är dessutom tillräckligt för detta syfte att det privata sjukhuset eller varje liknande medicinsk inrättning självmant uppfyller de lagkrav som införts av en medlemsstat för att dra nytta av det undantag som fastläggs i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Varje annan slutsats skulle betyda att en medlemsstat helt kunde utesluta privata medicinska inrättningar från tillämpningsområdet för undantaget som anges i denna bestämmelse endast genom att välja att inte underkasta sådana privata organ sociala skyldigheter som är jämförbara med dem som föreskrivs i lag avseende offentliga organ.

82. När en privat inrättning anser att de villkor som anges i den relevanta lagstiftningen inte är vare sig identiska eller ens jämförbara med sociala villkor som föreskrivs för ett offentligt sjukhus måste denna inrättning ha möjlighet att angripa giltigheten av dessa kriterier. I synnerhet ska de nationella domstolarna om det visar sig att den nationella lagstiftningen innehåller vissa kriterier som inte är identiska med villkor som ålagts offentliga inrättningar, kontrollera att den motivering som läggs fram av medlemsstaterna i detta avseende är tillfredsställande. Detta innebär förekomsten av ett förhållande mellan vart och ett av dessa villkor och ett jämförbart socialt villkor som ålagts ett offentligt sjukhus, medicinskt centrum eller liknande medicinsk inrättning.

83. I detta avseende bör det nämnas att mervärdesskattedirektivet inte anger vad som menas med ”jämförbara sociala betingelser” med dem som är tillämpliga på offentliga sjukhus som tillhandahåller sjukvård.<sup>57</sup> Precis som i fallet med villkoret att vara ”i vederbörlig ordning

<sup>55</sup> Det bör nämnas att dessa villkor inte förekom i kommissionens ursprungliga förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nr C 80/1). Se förslag till avgörande av generaladvokaten Sharpston i målet CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, punkt 82).

<sup>56</sup> Dom av den 9 juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 49).

<sup>57</sup> I detta avseende konstaterade domstolen i punkt 24 i dom av den 5 mars 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168) att denna ”bestämmelse inte innehåller någon exakt definition av vilka aspekter av de berörda vårdtjänsterna som ska jämföras vid bedömningen av huruvida bestämmelsen är tillämplig”. Detta ska emellertid inte förstås alltför restriktivt. Det framgår klart av ordalydelsen i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet att vad som ska vara ”socialt jämförbart” är de villkor på vilka de tjänster som kan förekomma för undantag tillhandahålls och inte endast, som denna punkt kan antyda, innehållet i dessa tjänster.

erkända” betyder inte detta att detta begrepp ska tolkas med hänvisning till nationell rätt utan snarare att inom ramen för definitionen av detta begrepp har medlemsstaterna skönsmässig befogenhet att bestämma de sociala villkoren som offentliga organ som tillhandahåller medicinska tjänster ska iaktta. Artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet kräver vidare att dessa villkor också ska iakttas av privata organ avseende deras tjänster för att kunna komma i fråga för undantag från skatteplikt.

84. Domstolen har visserligen avgjort att begreppet ”sociala betingelser” kan avse frågor som hur priser för medicinska tjänster fastställs<sup>58</sup> eller det sätt på vilket tjänster betalas av institutionerna för social trygghet i en medlemsstat.<sup>59</sup> Domstolen har emellertid aldrig på ett mer generellt och systematiskt sätt försökt klarlägga innehållet i detta villkor. Förevarande mål förefaller utgöra ett lämpligt tillfälle för ett sådant klarläggande.

85. Som jag redan har framhållit är det i detta avseende ostridigt att innebörden och omfattningen av en bestämmelse normalt ska bestämmas med utgångspunkt, i synnerhet, i ordalydelsen, sammanhanget och de mål som eftersträvas med bestämmelsen i fråga. Medan det inte finns mycket att säga om *sammanhanget* utgör *målen* och *ordalydelsen* stöd för klarläggande av innehållet i detta begrepp.

86. Rörande de mål som eftersträvas med det tredje villkoret som anges i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet förefaller det vara klart att ett sådant mål är att förhindra att privata inrättningar erbjuder tjänster som undantas från mervärdesskatteplikt utan att bära samma sociala skyldigheter som deras offentlighetsrättsliga motsvarigheter. Detta är kanske bara ett annat sätt att hänvisa till de skyldigheter avseende allmännyttiga tjänster av social karaktär som åläggs offentliga sjukhus och andra medicinska inrättningar.<sup>60</sup> Detta villkor ger således särskilt uttryck för principerna om icke-diskriminering och skatteneutralitet i förhållandet mellan privata och offentliga organ, särskilt eftersom å ena sidan sjukhus och sjukvård och nära anknuten verksamhet som bedrivs av den sistnämnda alltid är undantagen och å andra sidan är den förstnämnda inte med nödvändighet föremål för samma sociala skyldigheter avseende allmännyttiga tjänster.

87. Beträffande *ordalydelsen* i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet framgår det klart av den faktiska texten i denna bestämmelse att en jämförelse ska göras mellan sjukhus som regleras i offentlig rätt å ena sidan och privata sjukhus å den andra.

88. Då målet för detta villkor är att säkerställa en rättvis konkurrens mellan offentliga och privata organ är detta villkor *dubbelsidigt*. Det förhindrar privata inrättningar att erbjuda tjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt när de inte åtar sig samma skyldigheter avseende allmännyttiga tjänster som åläggs offentliga inrättningar. Då tjänster som tillhandahålls av offentliga organ alltid är undantagna från mervärdesskatteplikt tillåter det å andra sidan privata enheter som är föremål för samma skyldigheter (eller som frivilligt påtar sig dem) också att dra nytta av detta undantag från mervärdesskatteplikt.

<sup>58</sup> Dom av den 5 mars 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punkt 28).

<sup>59</sup> Dom av den 5 mars 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punkt 31). I detta avseende konstaterade domstolen att sättet ”är relevant” men angav inte på vilka villkor och inte heller följderna som detta har för prövningen.

<sup>60</sup> Dessa skyldigheter är därför underförstått knutna till förhållandet att tjänsterna i fråga utgör del av en tjänst av allmänt ekonomiskt intresse som anges i artikel 106 FEUF. Bestämmelserna i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet avser undanta viss verksamhet på grund av att den är av allmänt intresse. Se för ett liknande resonemang, dom av den 5 mars 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punkt 26) och beträffande förhållandet att tjänster som tillhandahålls av ett sjukhus, ett centrum för medicinsk behandling eller ett centrum för diagnos utgör en tjänst av allmänt ekonomiskt intresse, se dom av den 25 oktober 2001, Ambulanz Glöckner (C-475/99, EU:C:2001:577, punkt 55) och dom av den 12 juli 2001, Vanbraekel m.fl. (C-368/98, EU:C:2001:400, punkt 48).

89. Det framgår av ordalydelsen i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet att jämförelsen ska göras i förhållande till den särskilda verksamhet som bedrivs av en medicinsk inrättning. Detta betyder i sin tur att en privat medicinsk inrättning också ska ha möjligheten att välja att inte uppfylla kraven enligt de jämförbara tillämpliga sociala villkoren med avseende på vissa av dess verksamheter och följaktligen att inte dra nytta av undantaget från mervärdesskatteplikt med avseende på sådan verksamhet.<sup>61</sup>

### 3. Tolkningen av termerna ”jämförbar”, ”social” och ”betingelser”

90. För att bestämma omfattningen av den jämförelse som ska göras av nationella domstolar som ska bedöma förenligheten med unionsrätten av de sociala villkor som en medlemsstat ålagt privata organ som önskar dra nytta av undantaget från mervärdesskatt är det sedan nödvändigt att ange räckvidden av substantivet ”betingelse” och av båda adjektiven ”social” och ”jämförbar”.

91. Det första som ska nämnas är att artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet inte hänvisar till alla typer av skyldigheter som åläggs tjänster som tillhandahålls av offentliga organ utan snarare endast till sådana som är av social karaktär. Det är således endast dessa skyldigheter som ska anses vara relevanta för den jämförelse som ska göras. Som jag redan har anfört är detta begrepp emellertid vidare än exempelvis det som avser karaktären av de avgifter som tas ut av sådana inrättningar.

92. För min del anser jag att begreppet ”sociala betingelser” ska tolkas som hänvisning till skyldigheter som påförs offentliga sjukhus enligt lag gentemot deras patienter. Det sträcker sig emellertid inte till skyldigheter som påförs offentliga organ med avseende på ledningen av deras personal, deras lokaler, deras utrustning eller deras kostnadseffektivitet.<sup>62</sup>

93. För det andra ska begreppet ”sociala betingelser” tolkas som en hänvisning till de villkor som föreskrivs i lag i den berörda medlemsstaten avseende *rättsliga skyldigheter för offentliga sjukhus såvitt gäller behandlingen av offentliga patienter*.<sup>63</sup> Dessa rättsliga skyldigheter kan således variera och varierar från medlemsstat till medlemsstat men man kan förmoda att de huvudsakligt rör frågor såsom rätt till vissa typer av sjukhusvård tillsammans med regler i lagstiftningen avseende frågor såsom avgifter för vissa tjänster. Men kravet på sociala betingelser kan också utsträckas till andra frågor: ett lagkrav som ålägger offentliga sjukhus att hålla akutavdelningar öppna vid veckoslut kan vara ett sådant exempel. Med hänsyn dessutom till det krav som föreskrivs i

<sup>61</sup> Då emellertid artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet hänvisar till alla slag av sociala villkor för att bestämma huruvida det krav, som en medlemsstat har infört för att en verksamhet kan undantas för detta syfte, är förenligt med denna bestämmelse, bör inte endast beaktas de skyldigheter som är tillämpliga *specifikt* på liknande tjänster som tillhandahålls av ett offentligt organ utan också skyldigheter som mer generellt åvilar offentliga inrättningar som bedriver sådan verksamhet i den omfattning som dessa skyldigheter är av social karaktär. Om, för att ta ett samtida exempel, alla sjukhus som bedriver en specifik verksamhet är skyldiga enligt lag att reservera ett visst antal sängar för patienter som lider av Covid-19, oavsett vilken medicinsk avdelning som berörs, skulle samma skyldighet, som är social till sin natur, behöva iaktas av varje privat sjukhus som avsåg att få denna verksamhet undantagen från skatteplikt. Om Covid-19 skyldigheten i detta exempel exempelvis inte avsåg offentliga neurologiska sjukhus eller den neurologiska avdelningen vid ett allmänt sjukhus kunde naturligtvis inte det faktum att privata neurologiska sjukhus eller den neurologiska avdelningen vid ett allmänt sjukhus inte reserverade ett visst antal sängar för sådana patienter åberopas mot det vid tillämpningen av artikel 132.1 b för att vägra förmånen av ett undantag från skatteplikt för verksamhet som detta sjukhus eller denna avdelning utövade.

<sup>62</sup> Syftet med detta är, tror jag, att underförstått inte negativt påverka privata organisationer som bland andra har antagit olika organisationsätt eller medicinska protokoll och att därför främja en rättvis konkurrens, det vill säga en konkurrens som bygger på sakliga grunder..

<sup>63</sup> Det är egentligen endast genom hänvisning till sådana villkor som ett privat sjukhus kan kontrollera att de skyldigheter som det åläggs är jämförbara med dem som åläggs ett offentligt sjukhus. Om däremot denna term skulle tolkas som en hänvisning endast till de faktiska villkoren på vilka offentliga organ bedriver sina verksamheter eller den olika praxis som de tillämpar skulle det vara mycket svårt att bedöma förenligheten av villkoren som privata organ är skyldiga att uppfylla, då detta skulle kräva undersökning av situationen för potentiellt tusentals andra sjukhus i medlemsstaten i fråga.

artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet för privata inrättningar att vara ”i vederbörlig ordning erkända” är de sociala villkor som här är i fråga per definition olika dem som anges i nationell rätt såvitt gäller erkännande av ett sjukhus eller ett centrum för medicinsk behandling eller liknande inrättning.

94. För det tredje förmedlar termen ”jämförbar” intrycket att de sociala skyldigheter som åläggs offentliga sjukhus inte behöver uppfyllas ordagrant av deras privata motsvarigheter. Det kan också finnas vissa typer av sociala skyldigheter som till sin karaktär endast kan fullgöras av offentliga sjukhus.

95. Detta betyder emellertid inte att medlemsstaterna kan fritt bestämma vilka sociala villkor som ska iakttas av privata inrättningar. Till skillnad från artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet hänvisar inte artikel 132.1 b i detta direktiv till ”vissa” sociala villkor som skulle ha varit fallet om unionslagstiftaren avsåg att tillerkänna medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning i denna fråga.<sup>64</sup> Tvärtom betyder den använda ordalydelsen (”Medlemsstaterna ska undanta ...”) att det utrymme för skönsmässig bedömning i detta avseende som medlemsstaterna åtnjuter är begränsat.<sup>65</sup>

96. Det centrala målet för artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet i detta och andra avseenden är att säkerställa jämförbar skattebehandling mellan offentliga och privata medicinska inrättningar som i vid mening utför samma funktioner och som, återigen i vid mening, behandlar sina patienter på ungefär samma sätt. I detta avseende är det emellertid klart att medlemsstaterna inte kan kräva att privata sjukhus tillhandahåller medicinska tjänster på sociala villkor som inte har någon motsvarighet avseende de rättsliga skyldigheter som ålagts offentliga sjukhus som en förutsättning för att erhålla ifrågavarande undantag från mervärdesskatteplikt.

97. Termen ”jämförbar” innebär också enligt min uppfattning en viss grad av generalisering i jämförelsen. Mot bakgrund emellertid av att målet för dessa bestämmelser är att säkerställa en vidsträckt jämlighet avseende skatter mellan privata och offentliga organ anser jag att medlemsstaterna ska säkerställa att privata enheter väsentligt uppfyller samtliga de sociala villkor som ålagts offentliga inrättningar genom nationell lagstiftning som kan ha en märkbar effekt på den rättvisa konkurrensen mellan offentliga och privata inrättningar. Detta skulle i synnerhet innefatta alla *sociala villkor* som sannolikt kan ha en betydande inverkan på ledningen av offentliga organ eller på patienters val att nyttja ett privat eller offentligt organs tjänster. En medlemsstat får emellertid inte bevilja ett undantag från mervärdesskatt avseende tjänster som tillhandahålls av privata inrättningar som endast delvis uppfyllt de sociala villkor som är tillämpliga på offentliga inrättningar som sannolikt kan ha sådan inverkan på den rättvisa konkurrensen mellan dessa två typer av inrättningar.

98. När nationella domstolar följaktligen ska beakta de sociala villkoren som privata inrättningar ska iakttä för att deras verksamhet ska omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska de säkerställa att dessa villkor i vid mening varken överskrider eller understiger de sociala villkor som föreskrivs i lag avseende offentliga inrättningar, även om vissa grova uppskattningar också i brist på bättre kan krävas för detta syfte.

<sup>64</sup> Se dom av den 10 december 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013, punkterna 30 och 33).

<sup>65</sup> I synnerhet tror jag inte att frågan bör överlämnas till medlemsstaternas fria skön på grund av att den är komplicerad..

99. Balanserade kriterier krävs verkligen för detta ändamål i den meningen att de varken gynnar eller missgynnar privata inrättningar. Om exempelvis i en viss medlemsstat offentliga organ är *rättsligt förpliktade* att säkerställa, från en strikt terapeutisk synpunkt, samma vårdkvalitet oberoende av den avgift som debiteras eller är lika förpliktade att behandla alla patienter oavsett deras personliga situation, då ska den medlemsstaten föreskriva att endast privata inrättningar som uppfyller jämförbara skyldigheter kan utnyttja undantaget från mervärdesskatteplikt.

100. Ett annat exempel kan vara när offentliga sjukhus på grund av lag är skyldiga att erbjuda en tjänst för en grundavgift och att namnet på den läkare som faktiskt utför den huvudsakliga medicinska vården inte garanteras. För att liknande medicinsk vård under dessa omständigheter utförd av ett privat organ ska vara undantagen från skatteplikt ska patienten ha erbjudits samma möjlighet även om han eller hon slutligen väljer att betala en ytterligare avgift för att säkerställa att de behandlades av en viss läkare som han eller hon valt.

101. När emellertid offentliga organ har tillstånd att bedriva medicinsk verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt utan att vara bundna av vissa fasta avgifter eller utan att sådan verksamhet omfattas av sjukförsäkringssystem, kan inte den berörda medlemsstaten åberopa detta eller liknande skäl till stöd för vägran att tillämpa undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet på samma transaktion som genomförts av ett i vederbörlig ordning erkänt privaträttsligt organ. Om offentliga medicinska inrättningar har rätt att debitera deras mer förmögna patienter ytterligare avgifter så att de kan dra nytta av ytterligare tjänster och mer avancerade produkter eller produkter av högre kvalitet, som är befriade från mervärdesskatt, ska helt uppenbart privata sjukhus också kunna erbjuda dessa tjänster eller produkter undantagna från mervärdesskatt.<sup>66</sup>

102. Om på samma sätt offentliga sjukhus exempelvis tillåts erbjuda olika avgifter för att beakta patienters önskemål i fråga om sjukhusboende (såsom att ha enkelrum) eller effektivare proteser, trots att de inte omfattas av sjukförsäkringssystemet, ska samma tjänster om de tillhandahålls av ett privat organ också vara undantagna från mervärdesskatteplikt.

#### a) Domen i målet *Idealmed III*

103. Det är riktigt att domstolen i punkt 21 i sin dom i målet *Idealmed III* konstaterade att kravet på jämförbara sociala betingelser avser de tjänster som tillhandahålls och *inte* den berörda tillhandahållaren. Domstolen fastslog följaktligen att ”andelen vårdtjänster som tillhandahålls under jämförbara sociala betingelser, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, i förhållande till tillhandahållarens hela verksamhet, [är] inte relevant för tillämpningen av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 b i [mervärdesskattedirektivet]”.<sup>67</sup>

104. Jag kan för min del inte underlåta att anse att denna dom inte ska övertolkas. Den centrala aspekten av omständigheterna i målet *Idealmed III* var att enligt den nationella domstolens redovisning av bestämmelserna i den nationella lagstiftningen i fråga, som var bindande för EU-domstolen, berodde inte undantaget i fråga på huruvida *varje verksamhet* bedrevs under jämförbara sociala betingelser utan snarare på *andelen* av sådan verksamhet som uppfyllde detta villkor. När därför domstolen förklarade i målet *Idealmed III* att ”*andelen vårdtjänster som tillhandahålls under jämförbara sociala betingelser*, i den mening som avses i nämnda

<sup>66</sup> I praktiken är det heller inte ovanligt att offentliga sjukhus tillåts behandla personer som inte omfattas av sjukförsäkring förutsatt att de kan betala kostnaderna.

<sup>67</sup> Dom av den 5 mars 2020, *Idealmed III* (C-211/18, EU:C:2020:168, punkt 21).

bestämmelse, i förhållande till tillhandahållarens hela verksamhet, [är] inte relevant för tillämpningen av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 b i [mervärdesskattedirektivet]”<sup>68</sup> avsåg den inte därmed att förhindra att medlemsstaterna som ett socialt villkor, och därmed som ett villkor för att medicinska tjänster ska för att vara undantagna, föreskriver att, till exempel, ett privat sjukhus måste utföra ett visst antal behandlingar för en bestämd avgift.<sup>69</sup>

105. De problem som aktualiserades i målet Idealmed III rörde snarare frågor om andelen av det berörda privata sjukhusets vårdtjänster som utfördes under jämförbara sociala betingelser med villkoren för ett offentligt sjukhus och hur detta eventuellt kan påverka undantag från mervärdesskatteplikt, som begärs enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Medan mer kan sägas avseende andra problem som aktualiserades i nämnda dom tror jag inte att det med hänsyn till de slutsatser som jag avser komma fram till rörande förenligheten av lagstiftning såsom den som beskrivs av den hänskjutande domstolen, är nödvändigt att behandla dessa övriga problem, som i stället bör behandlas i ett mer lämpligt mål i framtiden.

#### *4. Tillämpning på situationen som prövas av den hänskjutande domstolen i dess första fråga*

106. Som jag redan har förklarat aktualiserar tolkningsfrågan problemet huruvida nationell lagstiftning är förenlig med artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet när denna nationella lagstiftning underkastade undantaget från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna artikel i mervärdesskattedirektivet, villkoret att sjukhusvård och sjukvårdande verksamhet som tillhandahålls av ett privat sjukhus som inte är universitetssjukhus förutsätter att denna inrättning antingen:

- anlitas för att tillhandahålla vård av de organ som ansvarar för lagstadgad olycksfallsförsäkring eller
- ingår i en sjukhusplan på delstatsnivå (sjukhus som ingår i en sjukhusplan) eller
- är part i ett avtal om tillhandahållande av sjukvård med en sammanslutning av sjukförsäkringar på delstatsnivå eller en sammanslutning av ersättningskassor eller
- under det föregående räkenskapsåret har utfört åtminstone 40 procent av sjukhustjänster som fakturerats till ett belopp understigande det belopp som ersätts av sociala trygghetsorgan.

107. Då såvitt gäller förevarande mål artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet fastlägger tre huvudvillkor för att en tjänst ska komma i åtnjutande av undantaget från mervärdesskatteplikt som där föreskrivs (det vill säga den inbegriper sjukhusvård och sjukvård, utförs av en i vederbörlig ordning erkänd inrättning och utförs under jämförbara sociala betingelser) är det nu nödvändigt att pröva huruvida var och en av de fyra möjligheter som föreskrivs i en bestämmelse såsom 4 § led 14 b UStG jämförd med 108 § SGB V är förenlig med dessa villkor.

<sup>68</sup> Min kursivering. Det är följaktligen klart att undantaget är tillämpligt på tjänst efter tjänst snarare än att avse institutionen i dess helhet.

<sup>69</sup> Förmoda som ett exempel att en medlemsstat ålägger offentliga sjukhus två sociala skyldigheter, den ena avser iakttagande av vissa patienträttigheter (till exempel rätt till fullständig tillgång till deras medicinska journal och att få den överförd, rätt att bli åtföljd, et cetera) och den andra bestående i att reservera 20 procent av sjukhussängarna för Covid-19 patienter. Denna medlemsstat kan inte tillåta att privata sjukhus drar nytta av undantaget från mervärdesskatteplikt beträffande all deras verksamhet om endast 40 procent av dem uppfyllde dessa två skyldigheter, då detta skulle betyda, beträffande det första villkoret, att eventuellt 60 procent av tjänsterna är undantagna trots att de inte iakttog dessa rättigheter som beviljats patienter. Medlemsstaten skulle emellertid ha rätt att kräva som ett socialt villkor bland flera att privata sjukhus också reserverar 20 procent av deras sängar för Covid-19 patienter trots att detta villkor beror på att sjukhuset tillhandahåller tjänsterna i fråga och inte direkt på dessa tjänsters karaktär.



*a) Bedömning av de fyra möjligheterna att uppfylla de kriterier som anges i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet*

108. I detta avseende är det helt klart att dessa fyra möjligheter till uppfyllelse av kriterierna inte kan motiveras med hänvisning till kravet att tjänsterna i fråga ska höra till sjukhusvård eller sjukvård eller med det som avser utförande av ”i vederbörlig ordning erkänd inrättning” i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Som vi redan har sett avser i synnerhet detta särskilda villkor i huvudsak lämpliga yrkesmässiga normer. Det framgår tydligt av domstolens akt, och som kommissionen har konstaterat i sina skriftliga yttranden, att sjukhuset är i vederbörlig ordning erkänt av de tyska myndigheterna.<sup>70</sup> Målet gäller således i huvudsak huruvida tillämpningen av de fyra möjligheterna till uppfyllelse som finns i den tyska lagstiftningen kan motiveras med hänvisning till kriteriet ”jämförbara sociala betingelser”.

109. Såvitt gäller de första tre möjligheterna till uppfyllelse kan det nämnas att dessa krav inte i sig själva är ”sociala betingelser” i den särskilda mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet då de på sin höjd endast är indirekt knutna till tillhandahållande av sjukhusvård och sjukvård av patienten. Dessa möjligheter avser i verkligheten det finansiella förhållandet och ingångna avtal mellan sjukhuset eller den medicinska inrättningen i fråga och organ för lagstadgad olycksfallsförsäkring, en sammanslutning av sjukförsäkringskassor på delstatsnivå, en sammanslutning av ersättningskassor eller en delstat.

110. I synnerhet förefaller den andra möjligheten (det vill säga att man ingår i en sjukhusplan på delstatsnivå) återspegla en medlemsstats strävan att införa vad som utgör en form av kvotering av privata sjukhus genom hänvisning till specifika geografiska områden. Tanken här förefaller vara att nyttja ett mervärdesskatteundantag enligt artikel 132 som ett medel för att säkerställa att det finns en faktisk gräns för antalet *privata sjukhus* som är verksamma inom ett visst geografiskt angränsande område för att *offentliga sjukhus* som verkar i denna region behåller tillräckligt med patienter för att vara ekonomiskt livskraftiga. Jag säger endast att artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet inte kan användas för detta syfte och varje försök av den tyska staten, oavsett om det sker med hjälp av dess skattemyndigheter eller av dem som svarar för sjukvårdsplanering, att nå detta mål genom att begränsa ett annars tillämpligt undantag från mervärdesskatt för privata sjukhus på detta sätt skulle vara uppenbart lagstridigt och i strid med unionsrätten.

111. Under alla förhållanden kan man också konstatera i detta sammanhang att fastän den information som lämnats av den hänskjutande domstolen inte tydligt och uttömmande anger vilka villkor som en institution ska uppfylla för att omfattas av de tre första möjligheterna till uppfyllelse förefaller det som att de som tillhandahåller lagstadgad olycksfallsförsäkring, de sammanslutningarna av sjukförsäkringskassor på delstatsnivå och sammanslutningar av ersättningskassor samtliga åtnjuter fritt skön huruvida de ska ingå avtal med ett sjukhus.<sup>71</sup>

112. På samma sätt är delstaterna tydligen inte skyldiga att inbegripa privata sjukhus, som inte är universitetssjukhus, som bedriver sin verksamhet under jämförbara sociala betingelser, i deras sjukhusplan. Då förekomsten av ett utrymme för skönsmässig bedömning, vars förekomst måste kontrolleras av den hänskjutande domstolen, betyder att tillämpningen av

<sup>70</sup> Den information som lämnats av den hänskjutande domstolen tyder på att den nationella lagstiftningen inte kräver att ett privat organ för att erhålla tillstånd att utöva verksamhet som sjukhus som inte är universitetssjukhus ska med nödvändighet vara i en av de fyra situationer som anges i 4 § led 14 b UStG jämförd med 108 § SGB V. Snarare förefaller dessa fyra situationer kunna uppkomma först när en inrättning har vederbörligt godkänts för att bedriva sådan verksamhet.

<sup>71</sup> Se, till exempel, 109 § led 2 SGB V.

mervärdesskatteundantaget således kan vägras en medicinsk inrättning trots att den uppfyller villkoren för det undantag som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet, är förekomsten av ett sådant fritt skön i sig uppenbart oförenlig med ordalydelsen i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Detta är fallet inte minst eftersom den sistnämnda bestämmelsen *förplikt* medlemsstaterna att undanta transaktioner som uppfyller de villkor som anges i den bestämmelsen ("Medlemsstaterna *skall* undanta ...").<sup>72</sup>

113. Med avseende på den sista möjligheten som nämns i den nationella lagstiftningen, det vill säga att det privata sjukhuset som inte är universitetssjukhus ska under det föregående räkenskapsåret ha utfört åtminstone 40 procent av sjukhustjänster som fakturerats till ett belopp understigande det belopp som ersätts av sociala trygghetsorgan, är det viktigt att framhålla att denna möjlighet, som den beskrivits av den tyska regeringen, inte beror av huruvida de utförda tjänsterna faktiskt omfattas av sjukförsäkringssystemet utan snarare beror på det pris som debiterats av det privata sjukhuset i fråga för den medicinska vård som tillhandahållits direkt till patienterna.<sup>73</sup> Denna fråga har betydelse vid varje bedömning av bestämmelserna i artikel 133 i mervärdesskattedirektivet till vilken vi nu ska övergå.

#### b) Artikel 133 i mervärdesskattedirektivet

114. Artikel 133 i mervärdesskattedirektivet tillåter att medlemsstaterna underkastar beviljandet av ett eljest tillämpligt undantag från mervärdesskatt ett antal ytterligare villkor i varje enskilt fall. Bland dessa villkor föreskriver artikel 133 första stycket c, vartill några av parterna har hänvisat, att en medlemsstat får välja att göra tillämpningen av undantaget i artikel 132.1 b beroende av villkoret att de priser som det privata organet sätter ska 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.<sup>74</sup>

115. Det framgår dock inte av uppgifterna i målet att priserna för sjukhustjänster i Tyskland ska *godkännas* av en offentlig myndighet, vilket är ett centralt krav i artikel 133 första stycket c i mervärdesskattedirektivet.<sup>75</sup> De debiterade priserna beaktas för ersättningen av förmånerna av socialförsäkringsorganen men det förefaller som att de priser som tas ut inte är underkastade denna form av kontroll.<sup>76</sup>

116. Det framgår dessutom av ordalydelsen i artikel 133 första stycket c i mervärdesskattedirektivet att det villkor som medlemsstaterna således får föreskriva enligt denna bestämmelse rör *samtliga priser* som inrättningen i fråga tar ut.

Det följer härav att antingen är priserna för samtliga tjänster som utförs i samband med ett privat sjukhus verksamhet förenliga med den avgiftsnivå som godkänts av de offentliga myndigheterna eller överstiger inte sådana priser eller när det gäller transaktioner som inte är föremål för

<sup>72</sup> Min kursivering.

<sup>73</sup> Uppfyllelse av detta villkor beror följaktligen inte på omständigheter som skulle ligga utanför ett offentligt eller privat sjukhus kontroll, såsom det system för ersättning som tillämpas av de sociala trygghetsorganen.

<sup>74</sup> Det framgår klart av ordalydelsen i denna bestämmelse att detta villkor ska bedömas i förhållande till varje verksamhet som utövas av inrättningen i fråga.

<sup>75</sup> Se, Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Bryssel, 2020, s. 538.

<sup>76</sup> I detta avseende vill jag framhålla, för att undanröja varje missförstånd, att frågan om sätten för ersättning av en medicinsk tjänst av sjukförsäkringskassorna, även när dessa är fastställda i lag, inte har något att göra med en priskontroll. Förhållandet att vissa vårdtjänster, som tillhandahålls för ett visst pris inte omfattas, betyder inte att medicinska institutioner är skyldiga att tillämpa dessa priser för sina tjänster. Institutionerna förblir fria att ta ut de avgifter som de önskar.

prisgodkännande, att de är lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt, i vilket fall samtliga dessa tjänster kan undantas om de individuellt uppfyller villkoren för tillämpning som föreskrivs i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet eller om detta inte är fallet inte kan undantas. Inte i något fall ger emellertid denna bestämmelse möjlighet att vägra tillämpning av undantaget från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 132 på den grunden att *endast en del av de medicinska tjänsterna* som faktiskt utförts uppfyllde ett sådant villkor.<sup>77</sup>

117. Fastän den fjärde möjligheten som föreskrivs i tysk rätt inte omfattas av artikel 133 i mervärdesskattedirektivet anser jag att ett sådant villkor ändå kan anses ingå i begreppet jämförbara sociala betingelser vid tillämpningen av artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, förutsatt emellertid att oavsett den berörda verksamheten offentliga sjukhus också omfattas av den rättsliga skyldigheten att under det föregående räkenskapsåret utföra minst 40 procent av tjänsterna för ett belopp som är lägre än det belopp som ersätts av de sociala trygghetsorganen eller omfattas av en liknande rättslig skyldighet.

118. Allt detta betyder att medan kravet på 40 procent av faktureringen för sjukhustjänster inte kan motiveras genom hänvisning till artikel 133 första stycket c i mervärdesskattedirektivet kan det ändå i princip anses vara en social betingelse vid tillämpningen av artikel 132.1 b däri med antagande av att en sådan skyldighet också genom lag åläggs offentliga sjukhus och andra liknande inrättningar.<sup>78</sup>

119. Det bör framhållas att den ställda frågan rör nationell lagstiftnings förenlighet med unionsrätten och inte huruvida klaganden ska omfattas av undantaget. Oavsett därför vilken ståndpunkt domstolen intar rörande den fjärde möjligheten med avseende på slutsatserna i målet Idealmed III skulle den nationella lagstiftningen ändå strida mot unionsrätten mot bakgrund av att de tre första möjligheterna som anges i 108 § SGB V inte direkt avser kravet som fastställs i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet att verksamheten i fråga bedrivs under jämförbara sociala betingelser.

120. Avslutningsvis föreslår jag därför att den nationella domstolens första fråga besvaras på det sättet att artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för nationell lagstiftning, såsom den som är i fråga i det nationella målet, som fastlägger att som villkor för undantag från mervärdesskatteplikt ska ett privat sjukhus antingen anlitas för tillhandahållande av vård av de som tillhandahåller lagstadgad olycksfallsförsäkring eller ingå i en delstats sjukhusplan eller ha ingått ett avtal om tillhandahållande av vård med en nationell eller regional sjukförsäkringskassa. I synnerhet är inte dessa krav sociala betingelser i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

<sup>77</sup> Denna tolkning efter ordalydelsen av artikel 133 i mervärdesskattedirektivet bekräftas av behovet att tolka unionsrättsliga bestämmelser på ett sätt som är förenligt med allmänna rättsgrundsatser, som inbegriper principen om likabehandling, samt med det mål som eftersträvas med artikel 133 i mervärdesskattedirektivet, vilket förefaller vara i första hand att tillåta medlemsstaterna att införa ytterligare villkor för att se till att endast privata organ som verkar under samma inskränkningar som åläggs offentliga organ kan dra nytta av undantaget.

<sup>78</sup> Det är riktigt att om det finns andra betydande sociala betingelser som offentliga sjukhus ska uppfylla när de tillhandahåller samma tjänst skulle den nationella lagstiftningen också strida mot unionsrätten i den omfattning som den inte krävde att privata sjukhus uppfyllde jämförbara sociala betingelser för att åtnjuta undantaget från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Dessa andra sociala betingelser kan emellertid inte göras gällande mot klaganden då i avsaknad av vederbörligt införlivande med nationell rätt ett direktiv inte självt kan ålägga enskilda personer skyldigheter. Se, till exempel, dom av den 5 mars 2002, Axa Royale Belge (C-386/00, EU:C:2002:136, punkt 18) och mitt förslag till avgörande i målet Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:176, punkt 21).

121. Ett sådant krav som det som nämnts av den tyska regeringen – som innebär att ett privat sjukhus som vill utnyttja mervärdesskatteundantaget ska under det föregående räkenskapsåret ha utfört åtminstone 40 procent av sjukhustjänster som fakturerats till ett belopp understigande det belopp som ersätts av de sociala trygghetsorganen, kan emellertid utgöra en social betingelse vid tillämpningen av artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, om ett jämförbart krav ställs på offentligrättsliga organ.

### ***C. Beträffande den andra frågan***

122. Genom sin andra fråga vill den nationella domstolen få klarhet i under vilka villkor sjukvård på sjukhus som sker vid privaträttsliga sjukhus är utförd under ”jämförbara sociala betingelser” med dem som är tillämpliga på offentligrättsliga organ i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

123. Mot bakgrund av den diskussion som förts vid prövningen av den första frågan föreslår jag att domstolen besvarar den andra frågan på det sättet att begreppet ”jämförbara sociala betingelser [med dem som gäller för offentligrättsliga organ]” som används i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det avser samtliga betingelser som privata institutioner ska uppfylla för att vara föremål för antingen identiska eller jämförbara regler som reglerar förhållandet mellan offentligrättsliga organ och deras patienter som de ska uppfylla under alla omständigheter när de tillhandahåller behandling vid sjukhus, medicinsk vård eller transaktioner som är nära knutna till sådana tjänster. Uppfyllelse av detta villkor av en privat inrättning kan härledas från skyldigheter som denna inrättning åtagit sig genom avtal med avseende på patienter.

### **V. Förslag till avgörande**

124. Jag anser därför att domstolen ska ge följande svar på de två frågor som ställts av Niedersächsisches Finanzgericht (Skattedomstol, Niedersachsen):

- 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 nationell lagstiftning, såsom den som är i fråga i det nationella målet, som fastlägger att som villkor för undantag från mervärdesskatteplikt ska ett privat sjukhus antingen anlitas för tillhandahållande av vård av de som tillhandahåller lagstadgad olycksfallsförsäkring eller ingå i en delstats sjukhusplan eller ha ingått ett avtal om tillhandahållande av vård med en nationell eller regional sjukförsäkringskassa. I synnerhet är inte dessa krav sociala betingelser i den mening som avses i artikel 132.1 b i detta direktiv.

Ett sådant krav som det som nämnts av den tyska regeringen – som innebär att ett privat sjukhus som vill utnyttja mervärdesskatteundantaget ska ha utfört, under det föregående räkenskapsåret, åtminstone 40 procent av sjukhustjänster som fakturerats till ett belopp understigande det belopp som ersätts av de sociala trygghetsorganen – kan emellertid utgöra en social betingelse vid tillämpningen av artikel 132.1 b i direktiv 2006/112, om ett jämförbart krav ställs på offentligrättsliga organ.

- 2) Begreppet ”jämförbara sociala betingelser [med dem som gäller för offentligrättsliga organ]” som används i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det avser samtliga betingelser som privata institutioner ska uppfylla för att vara föremål för antingen identiska eller jämförbara regler som reglerar förhållandet mellan offentligrättsliga organ och deras patienter som de ska uppfylla under alla omständigheter när de tillhandahåller behandling vid sjukhus, medicinsk vård eller transaktioner som är nära knutna till sådana tjänster. Uppfyllelse av detta villkor av en privat inrättning kan härledas från skyldigheter som denna inrättning åtagit sig genom avtal med avseende på patienter.