Downloaded via the EU tax law app / web

Mål C?86/09

Future Health Technologies Ltd

mot

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(begäran om förhandsavgörande från VAT and Duties Tribunal, Manchester)

"Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag från skatteplikt – Artikel 132.1 b och c – Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa – Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare – Uppsamling, analys och behandling av navelsträngsblod – Konservering av stamceller – Eventuell framtida terapeutisk användning – Transaktioner som består av en rad delar och handlingar"

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag som anges i sjätte direktivet – Undantag för sjukhusvård och sjukvård samt för transaktioner nära knutna till dessa – Undantag för sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare*

(Rådets direktiv 2006/112, artikel 132.1 b och c)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag som anges i sjätte direktivet – Undantag för sjukhusvård och sjukvård samt för transaktioner nära knutna till dessa*

(Rådets direktiv 2006/112, artikel 132.1 b)

1. När sådana verksamheter som består i avsändande av utrustning för uppsamling av navelsträngsblod från nyfödda, samt analys och behandling av blodet och i förekommande fall konservering av de stamceller som finns i navelsträngsblodet för en eventuell framtida terapeutisk användning, endast syftar till att garantera att en resurs kommer att vara tillgänglig vid medicinsk behandling om en sådan blir nödvändig – vilket endast utgör en osäker hypotes – och inte i sig syftar till att diagnostisera, tillhandahålla vård för eller bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem, så omfattas de inte av uttrycken "sjukhusvård och sjukvård", i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, eller "sjukvårdande behandling", i artikel 132.1 c i nämnda direktiv, oavsett om nämnda verksamheter betraktas som en helhet eller som separata verksamheter. För att en annan slutsats ska kunna dras krävs det att analysen av navelsträngsblodet faktiskt har ett diagnostiskt syfte. Det ankommer på den nationella domstolen att vid behov bedöma om så är fallet.

(se punkt 47 samt punkt 1 i domslutet)

2. Uttrycket transaktioner som är "nära knutna till [sjukhusvård och sjukvård]", i enlighet med artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att det inte omfattar sådana verksamheter som består i avsändande av utrustning för uppsamling av navelsträngsblod från nyfödda, samt analys och behandling av blodet och i förekommande fall konservering av de stamceller som finns i navelsträngsblodet för en eventuell framtida terapeutisk

användning, med vilken nämnda verksamheter endast eventuellt har ett samband och vilken varken existerar, har påbörjats eller är planerad.

(se punkt 52 samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 10 juni 2010 (*)

”Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Undantag från skatteplikt – Artikel 132.1 b och c – Sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa – Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare – Uppsamling, analys och behandling av navelsträngsblod – Konservering av stamceller – Eventuell framtida terapeutisk användning – Transaktioner som består av en rad delar och handlingar”

I mål C?86/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av VAT and Duties Tribunal, Manchester (Förenade kungariket) genom beslut av den 23 februari 2009, som inkom till domstolen den 27 februari 2009, i målet

Future Health Technologies Ltd

mot

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues samt domarna P. Lindh, A. Rosas, A. Ó Caoimh (referent) och A. Arabadjiev,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 18 mars 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Future Health Technologies Ltd, genom R. Thomas, barrister,

– Förenade kungarikets regering, genom L. Seeboruth och H. Walker, båda i egenskap av ombud, biträdda av I. Hutton, barrister,

– Greklands regering, genom O. Patsopoulou, Z. Chatzipavlou, M. Tassopoulou och M.

Apessos, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

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

följande

Dom

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

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Future Health Technologies Ltd (nedan kallat FHT) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallat HMRC), den i mervärdesskattehänseende behöriga myndigheten i Förenade kungariket. Målet rör HMRC:s beslut att inte medge undantag från mervärdesskatteplikt för de tjänster som tillhandahålls mot ersättning och som består i avsändande av utrustning för uppsamling av navelsträngsblod från nyfödda, samt analys och behandling av blodet och i förekommande fall konservering av de stamceller som finns i navelsträngsblodet för en eventuell framtida terapeutisk användning.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Genom direktiv 2006/112 upphävdes och ersattes, med verkan från den 1 januari 2007, den gällande gemenskapslagstiftningen om mervärdesskatt, däribland rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

4 Enligt skälen 1 och 3 i direktiv 2006/112 var omarbetningen av sjätte direktivet nödvändig för att återge samtliga tillämpliga bestämmelser på ett tydligt och rationellt sätt med en ändrad struktur och lydelse. Omarbetningen har dock i princip inte lett till några materiella ändringar.

5 Artikel 2 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

d) Import av varor.

…”

6 Artikel 131 i direktiv 2006/112 är den enda artikeln i kapitel 1 (Allmänna bestämmelser) i avdelning IX (Undantag från skatteplikt). Artikeln innehåller följande bestämmelse:

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

7 Artikel 132.1 b och c i direktiv 2006/112 återfinns i kapitel 2 i avdelning IX och lyder på följande sätt:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

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

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

…”

8 Bortsett från den inledande passagen har undantagen i artikel 132.1 b och c i direktiv 2006/112 getts samma lydelse som undantagen i artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet[*]. [*I den svenska språkversionen har ordalydelsen dock ändrats något. Se punkt 4 i dom av den 10 juni 2010 i mål C?262/08, CopyGene, för den svenska versionen av artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet. Övers. anm.] Den inledande passagen i den sistnämnda bestämmelsen lyder på följande sätt:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.”

9 I artikel 133 i direktiv 2006/112 föreskrivs att medlemsstaterna i varje enskilt fall får uppställa ett eller flera av i bestämmelsen angivna villkor för att undantaget enligt bland annat artikel 132.1 b ska gälla ett icke offentligrättsligt organ.

10 I artikel 134 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, … :

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

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

Den nationella lagstiftningen

11 I artikel 31 i 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994) föreskrivs att tillhandahållandet av varor eller tjänster undantas från mervärdesskatteplikt om det omfattas av den förteckning som för närvarande återfinns i bilaga 9 till nämnda lag.

12 I grupp 7 i bilaga 9 till nämnda lag preciseras att bland annat följande tillhandahållanden omfattas av undantaget:

– tillhandahållande av tjänster som ges av personer som är upptagna i bland annat det register som upprättats i enlighet med Health Professions Order 2001 (Statutory Instrument 2002 nr 254),

– vård, medicinsk eller kirurgisk behandling som tillhandahålls på sjukhus eller offentliga inrättningar, samt tillhandahållande av alla slags varor som har samband med sådan behandling,

– produkter för terapeutiska ändamål som härrör från mänskligt blod, och

– organ och vävnader från människor (inklusive foster) för diagnostiska eller terapeutiska ändamål, eller medicinsk forskning.

13 Enligt HMRC:s riktlinjer på området ska de tjänster som tillhandahålls av sådan hälso- och sjukvårdspersonal som upptas i den förteckning som upprättats i enlighet med Health Professions Order 2001 normalt anses ha som huvudsyfte att skydda, upprätthålla och återställa hälsan hos den berörda personen, vilket innebär att dessa tjänster ska vara undantagna från mervärdesskatteplikt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 De brittiska myndigheterna har ackrediterat FHT och gett bolaget behörighet såsom privat stamcellsbank. Vid tillhandahållandet av de tjänster som bolaget erbjuder föräldrar till nyfödda bedriver det verksamhet som består i avsändande av utrustning för uppsamling av navelsträngsblod, samt analys och behandling av blodet och i förekommande fall konservering av de stamceller som finns i navelsträngsblodet.

15 Verksamheten står under direkt tillsyn av en klinisk forskare som är upptagen i den förteckning över hälso- och sjukvårdpersonal som upprättats i enlighet med Health Professions Order 2001. Stamcellerna samlas upp vid födseln för att eventuellt kunna användas i framtiden vid en medicinsk behandling av barnet självt (autolog användning) eller av andra personer (allogen eller heterolog användning). Det framgår av bland annat det avtal som ingås mellan FHT och barnets förälder eller föräldrar (nedan kallat avtalet) att de celler som bearbetas och konserveras av FHT enbart är till för medicinsk användning. De får inte användas för forskning eller experiment.

16 I varje enskilt fall innebär FHT:s åtaganden i enlighet med avtalet att följande moment kommer att äga rum eller kan komma att äga rum:

a) utrustning för uppsamling av navelsträngsblod skickas till föräldrarna till det ofödda barnet,

b) föräldrarna ombesörjer (på egen bekostnad) att en medicinsk yrkesutövare närvarar vid förlossningen för att samla upp blod från navelsträngen strax efter födseln,

c) blodet forslas med kurirtransport till FHT:s laboratorium som är uppfört för det specifika ändamålet att analysera och utvinna stamceller från navelsträngsblod,

d) anställda vid FHT testar blodet för att säkerställa att det inte bär på någon smitta som kan överföras via blodet. Detta test genomförs kort efter födseln och sedan igen efter sex månader,

e) därefter bearbetas blodet i syfte att utvinna en uppsättning stamceller som lämpar sig för medicinsk användning,

f) stamcellsprovet fryses ner för att vara färdigt att användas,

g) stamcellsprovet konserveras i avvaktan på användning i medicinsk behandling, och

h) stamcellsprovet lämnas ut på begäran av föräldrarna (fram till dess att barnet är 18 år), för användning i medicinsk behandling.

17 Avtalet erbjuder två alternativ vad gäller betalning. Det första alternativet innebär att kunden betalar två fasta belopp för alla de tjänster som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inklusive sex månaders konservering. Kunden betalar sedan utöver detta ett årligt belopp för fortsatt konservering av stamcellerna. Enligt det andra alternativet betalar kunden tre fasta belopp i förskott för alla de aktuella tjänsterna och för konservering av stamcellerna i tjugo år. Det totala beloppet att betala enligt det första alternativet är 995 GBP, plus ett årligt belopp på 30 GBP. Om man väljer det andra alternativet blir det totala priset 1 295 GBP.

18 Enligt beslutet om hänskjutande är kostnaderna för de kunder som väljer det alternativ som innefattar tjugo års konservering fördelade på följande sätt:

– Utgiften för den tjänst som beskrivs ovan i punkt 16 a) utgör 15 procent av kundens totala kostnad (kunden betalar 200 GBP i arvode).

– Kostnader hänförliga till punkt b sörjer kunden själv för.

– Utgifterna för de tjänster som nämns ovan i punkt 16 c) till e), det vill säga transporten till FHT:s laboratorium, bearbetning, analys och kontroll, motsvarar 62 procent av kundens totala kostnad (kunden betalar 795 GBP i arvode).

– Utgiften för den tjänst som beskrivs ovan i punkt 16 g), det vill säga konservering, motsvarar 23 procent av kundens totala kostnad (kunden betalar 300 GBP i arvode).

19 De kostnader som FHT ådrar sig genom tillhandahållandet av de tjänster som är i fråga i det nationella målet är fördelade på följande sätt:

– tillhandahållande av utrustning för uppsamling av navelsträngsblod och administration, 7 procent,

– bearbetning, analys, kontroll och nedfrysning av ett prov, 91 procent, och

– konservering av det iordninggjorda provet, 2 procent.

20 Av de personalkostnader som avser tillhandahållandet av tjänsterna enligt avtalet hänför sig den största delen till analys och kontroll samt därpå följande bearbetning av blodet. Personalkostnaden för konserveringen av de redan nedfrusna stamcellerna är ytterst liten.

21 Det framgår av beslutet om hänskjutande att HMRC inledningsvis var av uppfattningen att

”uppsamlingen” och analysen av stamceller, till skillnad från konserveringen av desamma, omfattades av undantagen i punkt 8 i grupp 7 i bilaga 9 till 1994 års lag om mervärdesskatt (tillhandahållande av organ och vävnader från människor (inklusive foster)). FHT ansågs således tillhandahålla såväl tjänster som var undantagna från skatteplikt som skattepliktiga tjänster.

22 HMRC gjorde därefter bedömningen att den huvudsakliga tjänsten utgjordes av konserveringen av stamcellerna – en verksamhet som inte utgör medicinsk behandling – och att analysen och bearbetningen av cellerna var förenade med denna verksamhet. Dessutom ansåg HMRC att även en separat undersökning av nämnda verksamheter visade att analysen och bearbetningen av stamcellerna inte kunde jämställas med sjukvård.

23 FHT överklagade beslutet till VAT and Duties Tribunal i Manchester och anförde följande argument:

– Bolagets tjänster utgör en enda sammansatt tjänst bestående i förebyggande sjukvård som omfattas av undantaget i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112.

– Alternativt utgör bolagets tjänster en enda sammansatt tjänst bestående i sjukhusvård eller sjukvård eller en till dessa nära knuten transaktion som omfattas av undantaget i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112.

– Alternativt, om de tjänster som FHT tillhandahåller inte utgör en enda sammansatt tjänst, så utgör var och en av de tjänster som avser uppsamling, kontroll, analys, bearbetning och nedfrysning av stamcellerna, liksom tjänsten bestående i att hålla stamcellerna tillgängliga för användning i medicinsk behandling, en transaktion som är undantagen från skatteplikt i enlighet med artikel 132.1 b och c i nämnda direktiv.

24 Mot denna bakgrund beslutade VAT and Duties Tribunal i Manchester att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1. I de fall då en medlemsstat godkänner att tjänster utförs av en inrättning som ska behandlas som en i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande art som ett sjukhus eller ett centrum för medicinsk behandling eller diagnos, i den mening som avses i artikel 132.1 b i direktiv [2006/112], ska då uttrycket ’sjukhusvård och sjukvård’ i artikel 132.1 b tolkas så, att det omfattar de följande tjänsterna (mer utförligt beskrivna i sammanställningen över ostridiga fakta) betraktade som en helhet eller, alternativt, en eller flera av dem (och i så fall vilken eller vilka):

a) tillhandahållande, till föräldrarna till ett ofött barn, av den medicinska utrustning som krävs för att en vid födseln närvarande oberoende medicinsk yrkesutövare ska kunna samla upp blod från barnets navelsträng strax efter förlossningen,

b) analys av det därigenom uppsamlade blodet (en liknande analys görs igen efter sex månader) i en specialiserad inrättning för att säkerställa att det inte bär på någon smitta som kan överföras via blodet, eller via stamceller utvunna från blodet, vid en eventuell framtida användning av stamcellerna i medicinsk behandling,

c) bearbetning av detta blod av – och under tillsyn av – vederbörligen kvalificerad hälso- och sjukvårdspersonal i syfte att utvinna en uppsättning stamceller som lämpar sig för medicinsk användning,

d) konservering av blodet och stamcellerna under vetenskapligt kontrollerade betingelser, som utformats för bevarande av blodet och stamcellerna i perfekt skick, och/eller

e) utlämning av blodet på begäran av föräldrarna (fram till dess att barnet är 18 år), för

användning i medicinsk behandling?

2. Alternativt, ska uttrycket transaktioner ’nära knutna till’ sjukhusvård och sjukvård i enlighet med artikel 132.1 b i direktiv [2006/112] tolkas så, att det omfattar ovanstående tjänster betraktade som en helhet, eller några av dem (och i så fall vilken eller vilka)?

3. I de fall då en medlemsstat godkänner att de ovan nämnda tjänsterna utförs av, eller utförs under tillsyn av, vederbörligen kvalificerad hälso- och sjukvårdspersonal, ska då uttrycket ’sjukvårdande behandling’ i artikel 132.1 c i direktiv [2006/112] tolkas så, att det omfattar de följande tjänsterna (mer utförligt beskrivna i sammanställningen över ostridiga fakta) betraktade som en helhet, eller, alternativt, en eller flera av dem (och i så fall vilken eller vilka):

f) tillhandahållande, till föräldrarna till ett ofött barn, av den medicinska utrustning som krävs för att en vid födseln närvarande oberoende medicinsk yrkesutövare ska kunna samla upp blod från barnets navelsträng strax efter förlossningen,

g) analys av det därigenom uppsamlade blodet (en liknande analys görs igen efter sex månader) i en speciell inrättning för att säkerställa att det inte bär på någon smitta som kan överföras via blodet, eller via stamceller utvunna från blodet, vid en eventuell framtida användning av stamcellerna i medicinsk behandling,

h) bearbetning av detta blod av – och under tillsyn av – vederbörligen kvalificerad hälso- och sjukvårdspersonal i syfte att utvinna en uppsättning stamceller som lämpar sig för medicinsk användning,

i) konservering av blodet och stamcellerna under vetenskapligt kontrollerade betingelser, som utformats för bevarande av blodet och stamcellerna i perfekt skick, och/eller

j) utlämning av blodet på begäran av föräldrarna (fram till dess att barnet är 18 år), för användning i medicinsk behandling?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Inledande synpunkter

25 Det ska först och främst erinras om att det i direktiv 2006/112, liksom i sjätte direktivet, fastställs ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt. I artikel 2, som avser beskattningsbara transaktioner, anges att mervärdesskatt, förutom för import av varor, ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap (se, analogt, bland annat dom av den 21 februari 2006 i mål C?255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I?1609, punkt 49, av den 14 december 2006 i mål C?401/05, VDP Dental Laboratory, REG 2006, s. I?12121, punkt 22, och av den 11 februari 2010 i mål C?88/09, Graphic Procédé, REU 2010, s. I?0000, punkt 15). I artikel 132 i direktiv 2006/112 föreskrivs dock, liksom i artikel 13 i sjätte direktivet, att vissa verksamheter ska undantas från mervärdesskatteplikten.

26 Såsom framgår av punkterna 4, 6 och 8 ovan är artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet i huvudsak utformad på samma sätt som artikel 132.1 b och c i direktiv 2006/112 jämförd med artikel 131 i sistnämnda direktiv. Dessutom framgår det av skälen 1 och 3 i direktiv 2006/112 att direktivet i princip inte syftar till att införa några materiella ändringar av bestämmelserna i sjätte direktivet.

27 Härav följer att artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet liksom artikel 132.1 b och c i direktiv 2006/112 ska tolkas på samma sätt (se, analogt, dom av den 6 november 2008 i mål C?291/07,

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, REG 2008, s. I?8255, punkt 23). Den rättspraxis som avser undantagen i artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet lämpar sig således i detta fall för att ligga till grund för besvarandet av tolkningsfrågorna.

28 Domstolen erinrar om att det följer av fast rättspraxis att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet är självständiga unionsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet olika (se, analogt, bland annat dom av den 25 februari 1999 i mål C?349/96, CPP, REG 1999, s. I?973, punkt 15, och av den 28 januari 2010 i mål C?473/08, Eulitz, REU 2010, s. I?0000, punkt 25). Samma sak gäller undantagen i artikel 132 i direktiv 2006/112.

29 Det framgår dessutom av domstolens praxis avseende artikel 13 A i sjätte direktivet att avsikten med undantagen i artikel 132 i direktiv 2006/112 inte är att de ska omfatta alla verksamheter av allmänt intresse, utan endast de verksamheter som räknas upp och mycket ingående beskrivs i denna bestämmelse (se, analogt, bland annat dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland, REG 1985, s. 2655, punkt 17, av den 20 november 2003 i mål C?307/01, D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services, REG 2003, s. I?13989, punkt 54, och domen i det ovannämnda målet Eulitz, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

30 Det följer också av den rättspraxis som avser sjätte direktivet att de uttryck som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 132 i direktiv 2006/112 ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av varor och tjänster från en beskattningsbar person som sker mot ersättning, vilken följer av artikel 2.1 a och c i direktiv 2006/112. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se, analogt, bland annat dom av den 14 juni 2007 i mål C?445/05, Haderer, REG 2007, s. I?4841, punkt 18 och där angiven rättspraxis, av den 19 november 2009 i mål C?461/08, Don Bosco Onroerend Goed, REG 2009, s. I?0000, och domen i det ovannämnda målet Eulitz, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

31 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som tolkningsfrågorna ska besvaras.

Den första och den tredje frågan

32 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida uttrycket "sjukhusvård och sjukvård" i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 – i de fall då en medlemsstat godkänner att tjänster utförs av en inrättning som ska behandlas som en i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande art som ett sjukhus eller ett centrum för medicinsk behandling eller diagnos, i den mening som avses i nämnda bestämmelse – ska tolkas så, att det omfattar de i målet aktuella verksamheterna, det vill säga avsändande av utrustning för uppsamling av navelsträngsblod från nyfödda, samt analys och behandling av blodet och i förekommande fall konservering av de stamceller som finns i navelsträngsblodet för en eventuell framtida terapeutisk användning, betraktade som en helhet eller, alternativt, en eller flera av tjänsterna och i så fall vilken eller vilka.

33 Den nationella domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida uttrycket "sjukvårdande behandling" i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112 – i de fall då en medlemsstat godkänner att de ovannämnda verksamheterna utförs av, eller utförs under tillsyn av, vederbörligen kvalificerad hälso- och sjukvårdspersonal – ska tolkas så, att det omfattar de verksamheter som nämns i punkten ovan betraktade som en helhet eller, alternativt, en eller flera

av verksamheterna, och i så fall vilken eller vilka.

34 Såsom framgår av bland annat lydelsen i den första och den tredje frågan är det dock utrett i det nationella målet dels att FHT utgör en inrättning som ska behandlas som en i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande art som ett sjukhus eller ett centrum för medicinsk behandling, i enlighet med artikel 132.1 b i direktiv 2006/112, dels att FHT:s verksamhet i enlighet med punkt c i samma artikel utförs av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

35 Följaktligen rör den första och den tredje frågan i huvudsak tolkningen av uttrycken ”sjukhusvård och sjukvård” i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 respektive ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i samma direktiv.

36 När det gäller medicinska tjänster framgår det av rättspraxis att artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet avser tjänster som utförs på sjukhus medan artikel 13 A.1 c avser medicinska tjänster som utförs utanför denna ram, såväl i vårdgivarens hem som i patientens hem eller på annan plats (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 september 2002 i mål C?141/00, Kügler, REG 2002, s. I?6833, punkt 36). Härav följer att syftet med artikel 13 A.1 punkterna b och c i sjätte direktivet, punkter som har olika tillämpningsområden, är att reglera hela systemet med undantag från skatteplikt för medicinska tjänster i strikt mening (se domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 36, och av den 8 juni 2006 i mål C?106/05, L.u.P., REG 2006, s. I?5123, punkt 26).

37 Domstolen har redan slagit fast att både uttrycket ”sjukvård” i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet och uttrycket ”sjukvårdande behandling” i artikel 13 A.1 c i samma direktiv följaktligen avser tjänster som har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem (se dom av den 6 november 2003 i mål C?45/01, Dornier, REG 2003, s. I?12911, punkt 48 och där angiven rättspraxis, och domen i det ovannämnda målet L.u.P., punkt 27).

38 Såsom framgår av punkt 27 ovan gäller samma sak för de identiska uttrycken i artikel 132.1 b och c i direktiv 2006/112.

39 Under dessa förhållanden ska domstolen behandla den första och den tredje frågan tillsammans. Såsom dessa frågor får förstås är syftet med var och en av dem att få klarhet i huruvida de aktuella verksamheterna som helhet, eller en del av dem – det vill säga avsändande av utrustning för uppsamling av navelsträngsblod från nyfödda, samt analys och behandling av blodet och i förekommande fall konservering av de stamceller som finns i navelsträngsblodet för en eventuell framtida terapeutisk användning – har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem.

40 Det ska härvid erinras om att även om ”sjukvård” och ”sjukvårdande behandling” måste ha ett terapeutiskt syfte, följer det inte med nödvändighet av detta att en tjänsts terapeutiska syfte måste tolkas särskilt restriktivt (se dom av den 11 januari 2001 i mål C?76/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I?249, punkt 23, av den 20 november 2003 i mål C?212/01, Unterpertinger, REG 2003, s. I?13859, punkt 40, och domen i det ovannämnda målet L.u.P., punkt 29).

41 Medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket begrepp innefattar att upprätthålla och återställa – hälsan hos personer omfattas följaktligen av undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b och c i nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Unterpertinger, punkterna 40 och 41, D’Ambrumenil och Dispute Resolution Services, punkterna 58 och 59, och L.u.P., punkt 29).

42 Såsom framgår av punkt 27 ovan gäller samma sak för artikel 132.1 b och c i direktiv 2006/112.

43 Det kan dock inte anses att de verksamheter som det nationella målet handlar om och som bedrivs av FHT – det vill säga avsändande av utrustning för uppsamling av navelsträngsblod, samt analys och behandling av blodet och i förekommande fall konservering av de stamceller som finns i navelsträngsblodet –, oavsett om de betraktas som en helhet eller som separata verksamheter, har till faktiskt syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för eller bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem, lika lite som deras faktiska syfte är att skydda, upprätthålla eller återställa hälsan.

44 Ett av syftena med att ta stamceller från navelsträngen kan visserligen vara att upptäcka en sjukdom. Domstolen konstaterar dock att handlingarna i målet, och framför allt avtalet, indikerar att FHT:s tjänster endast syftar till att garantera att en viss resurs kommer att vara tillgänglig vid medicinsk behandling om en sådan blir nödvändig – vilket endast utgör en osäker hypotes – och inte i sig syftar till att avvärja, undvika eller förhindra en sjukdom, en skada eller hälsoproblem eller att upptäcka sjukdomar på ett latent eller begynnande stadium. Om det är riktigt, vilket det ankommer på den nationella domstolen att undersöka mot bakgrund av samtliga faktiska omständigheter i det mål som den har att avgöra, kan verksamheter såsom de här aktuella inte i sig anses omfattas av uttrycken ”sjukhusvård och sjukvård” i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 eller ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i direktiv 2006/112.

45 Om den nationella domstolen däremot finner att analysen av navelsträngsblodet faktiskt har ett diagnostiskt syfte och inte endast är en del av undersökningen beträffande stamcellernas livskraft, ska det anses vara fråga om en diagnostisk tjänst som kan omfattas av undantagen i artikel 132.1 b eller c i direktiv 2006/112, under förutsättning att de övriga villkoren i dessa punkter och i direktivet är uppfyllda.

46 EU-domstolen underkänner för övrigt det resonemang som FHT utvecklade under förhandlingen och slår fast att köldförvaring av levande delar av en människokropp, trots att de är skilda från kroppen, inte i sig kan utgöra profylaktisk sjukvård.

47 Domstolen finner, mot bakgrund av de omständigheter som redovisats ovan, att den första och den tredje frågan, lästa tillsammans, ska besvaras enligt följande. När sådana verksamheter som består i avsändande av utrustning för uppsamling av navelsträngsblod från nyfödda, samt analys och behandling av blodet och i förekommande fall konservering av de stamceller som finns i navelsträngsblodet för en eventuell framtida terapeutisk användning, endast syftar till att garantera att en resurs kommer att vara tillgänglig vid medicinsk behandling om en sådan blir nödvändig – vilket endast utgör en osäker hypotes – och inte i sig syftar till att diagnostisera, tillhandahålla vård för eller bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem, så omfattas de inte av uttrycken ”sjukhusvård och sjukvård” i artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 eller ”sjukvårdande behandling” i artikel 132.1 c i nämnda direktiv, oavsett om nämnda verksamheter betraktas som en helhet eller som separata verksamheter. För att en annan slutsats ska kunna dras krävs det att analysen av navelsträngsblodet faktiskt har ett diagnostiskt syfte. Det ankommer på den nationella domstolen att vid behov bedöma om så är fallet.

Den andra frågan

48 Den nationella domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida uttrycket transaktioner som är ”nära knutna till [sjukhusvård och sjukvård]”, i enlighet med artikel 132.1 b i direktiv 2006/112, ska tolkas så, att det omfattar sådana verksamheter som dem som är i fråga i det aktuella målet, det vill säga avsändande av utrustning för uppsamling av navelsträngsblod från

nyfödda, samt analys och behandling av blodet och i förekommande fall konservering av de stamceller som finns i navelsträngsblodet för en eventuell framtida terapeutisk användning, betraktade som en helhet, eller några av dem.

49 När det gäller artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet framgår det av punkterna 45–50 i domen av den 10 juni 2010 i mål C?262/08, CopyGene (REU 2010, s. I?0000), att uttrycket verksamheter som är ”närbesläktade [med sjukhusvård och sjukvård]” i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet ska tolkas så, att det inte omfattar sådana verksamheter som tagande, transport och analys av navelsträngsblod från nyfödda samt förvaring av de stamceller som finns i navelsträngsblodet, om den sjukvård som ges på sjukhus, och med vilken nämnda verksamheter endast eventuellt har ett samband, varken existerar, har påbörjats eller är planerad.

50 Samma sak ska gälla för artikel 132.1 b i direktiv 2006/112.

51 Eftersom de verksamheter som är i fråga i det förevarande målet i huvudsak liknar de tjänster som behandlades i det ovannämnda målet CopyGene, sluter sig domstolen till att de inte kan omfattas av uttrycket transaktioner ”nära knutna till [sjukhusvård och sjukvård]” i enlighet med artikel 132.1 b i direktiv 2006/112, oavsett om de betraktas som en helhet eller som separata verksamheter. För det fall sjukvården varken existerar, har påbörjats eller är planerad, kan dessa verksamheter nämligen endast anses kunna vara nära knutna till sjukvård som ges på sjukhus för det fall vissa förutsättningar föreligger.

52 Med hänsyn till det ovan anförda ska den andra frågan besvaras enligt följande. Uttrycket transaktioner som är ”nära knutna till [sjukhusvård och sjukvård]” i enlighet med artikel 132.1 b i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det inte omfattar sådana verksamheter som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, det vill säga avsändande av utrustning för uppsamling av navelsträngsblod från nyfödda, samt analys och behandling av blodet och i förekommande fall konservering av de stamceller som finns i navelsträngsblodet för en eventuell framtida terapeutisk användning, med vilken nämnda verksamheter endast eventuellt har ett samband och vilken varken existerar, har påbörjats eller är planerad.

Rättegångskostnader

53 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) **När sådana verksamheter som består i avsändande av utrustning för uppsamling av navelsträngsblod från nyfödda, samt analys och behandling av blodet och i förekommande fall konservering av de stamceller som finns i navelsträngsblodet för en eventuell framtida terapeutisk användning, endast syftar till att garantera att en resurs kommer att vara tillgänglig vid medicinsk behandling om en sådan blir nödvändig – vilket endast utgör en osäker hypotes – och inte i sig syftar till att diagnostisera, tillhandahålla vård för eller bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem, så omfattas de inte av uttrycken ”sjukhusvård och sjukvård”, i artikel 132.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, eller ”sjukvårdande behandling”, i artikel 132.1 c i nämnda direktiv, oavsett om nämnda verksamheter betraktas som en helhet eller som separata verksamheter. För att en annan slutsats ska kunna dras krävs det att analysen av navelsträngsblodet faktiskt har ett diagnostiskt syfte. Det ankommer på den nationella domstolen att vid behov bedöma om så är fallet.**

2) **Uttrycket transaktioner som är ”nära knutna till [sjukhusvård och sjukvård]”, i enlighet med artikel 132.1 b i direktiv 2006/112, ska tolkas så, att det inte omfattar sådana verksamheter som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, det vill säga avsändande av utrustning för uppsamling av navelsträngsblod från nyfödda, samt analys och behandling av blodet och i förekommande fall konservering av de stamceller som finns i navelsträngsblodet för en eventuell framtida terapeutisk användning, med vilken nämnda verksamheter endast eventuellt har ett samband och vilken varken existerar, har påbörjats eller är planerad.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.