

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 13 januari 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 132.1 b – Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset – Undantag för sjukhusvård och sjukvård – Transaktioner nära knutna till sådan vård – Kurortsbehandling – Belopp som uppburits för att upprätta en personlig fil, inbegripet medicinska uppgifter”

I mål C-513/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) genom beslut av den 1 juli 2020, som inkom till domstolen den 13 oktober 2020, i målet

Autoridade Tributária e Aduaneira

mot

Termas Sulfurosas de Alcafache SA,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av I. Ziemele (referent), ordförande på sjätte avdelningen, tillika tillförordnad ordförande på sjunde avdelningen, samt domarna T. von Danwitz och A. Kumin,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och B. Rechenas, 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 g 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).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal) (nedan kallad skattemyndigheten) och Termas Sulfurosas de Alcafache SA (nedan kallat Termas Sulfurosas), angående undantag från mervärdesskatteplikt för belopp som tagits ut som inskrivningsavgift på en kurortsanläggning.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Artikel 131 i mervärdesskattedirektivet är den enda artikeln i kapitel 1 (Allmänna bestämmelser) i avdelning IX (Undantag från skatteplikt). Artikeln har följande lydelse:

”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.”

4 I artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, som återfinns i kapitel 2, med rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” i avdelning IX i direktivet, föreskrivs följande:

”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.

...”

5 Artikel 134 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Tillhandahållande av tjänster eller leverans av varor skall i följande fall inte omfattas av undantaget från skatteplikt som avses i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n:

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.”

Portugisisk rätt

6 Enligt artikel 9.2 i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (mervärdesskattelagen) (nedan kallad mervärdesskattelagen) är bland annat tillhandahållande av medicinska och hälso- och sjukvårdstjänster samt transaktioner nära knutna till dessa som utförs av sjukhus, kliniker, vårdgivare och liknande enheter undantagna från mervärdesskatteplikt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Kurortsanläggningen Termas de Alcaface (Portugal) är en primärvårdsinrättning som inte ingår i det portugisiska nationella hälso- och sjukvårdssystemet och som saknar sjukhuskapacitet.

8 Termas Sulfurosas driver kurorten. Bolaget fakturerar sina användare för en tjänst som kallas "inskrivning på kurort". Det sammanlagda fakturerade beloppet för åren 2010, 2011 och 2012 uppgick till 87 003 euro, 72 654 euro respektive 55 627,50 euro. Efter en rapport från skattemyndigheten debiterades mervärdesskatt på dessa belopp med en skattesats på 23 procent, jämte ränta.

9 Enligt skattemyndighetens rapport tillämpar Termas Sulfurosas två olika förfaranden beroende på vilken tjänst som användaren önskar.

10 För tjänsten "klassisk kurortsbehandling" är det nödvändigt att först konsultera en läkare på kurorten, som kan ordinera de behandlingar som ska utföras. Vid betalning för läkarkonsultationen ska användaren även betala en avgift för inskrivning på kurorten, som är giltig för innevarande år och täcker de ordinerade behandlingarna. Annars är behandlingen inte tillgänglig. Termas Sulfurosas begär inte betalning av mervärdesskatt för denna avgift, men hänvisar på fakturorna till artikel 9.2 i mervärdesskattelagen. Det anges på Termas Sulfurosas officiella webbplats att alla inskrivningar är individuella och görs med förbehåll för en föregående läkarkonsultation, varefter behandling ordinerar av läkaren på kurorten. Under relevanta beskattningsår var inskrivningsavgiften 30, 33 respektive 36 euro.

11 För så kallade spatjänster är ett föregående läkarutlåtande frivilligt för behandlingar som inte varar längre än tre dagar. För denna typ av tjänster tar Termas Sulfurosas inte ut någon inskrivningsavgift, oavsett om det finns läkarutlåtande eller inte.

12 Det framgår även av skattemyndighetens rapport att den enda motprestationen för inskrivningsavgiften är möjligheten att få tillgång till hydrologiska behandlingar, oberoende av om de faktiskt tillhandahålls. Att betala denna avgift ger användarna rätt att köpa de behandlingar som de önskar.

13 Termas Sulfurosas överklagade skattemyndighetens beslut att ex officio påföra mervärdesskatt för inskrivningsavgifterna med en skattesats på 23 procent, jämte ränta, till Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (Förvaltnings- och skattedomstolen i Viseu, Portugal).

14 Genom dom av den 14 juni 2018 biföll den domstolen Termas Sulfurosas överklagande.

15 Den fann för det första att eftersom inskrivningsavgiften tas ut för att ge tillgång till kurortsbehandling, ska även det beloppet anses vara undantaget från mervärdesskatteplikt, eftersom det tas ut först efter läkarkonsultation och efter att en behörig läkare ordinerat kurortsbehandling.

16 För det andra konstaterade nämnda domstol, beträffande "klassisk kurortsbehandling", som omfattar olika behandlingar av öron-näsa-hals, andningsvägar och reumatologiska besvär, att denna till skillnad från så kallade spatjänster har en styrkt medicinsk verkan.

17 Skattemyndigheten överklagade domen till Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen, Portugal) och gjorde bland annat gällande att undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, som införlivats med portugisisk rätt genom artikel 9.2 i mervärdesskattelagen, ska tolkas restriktivt, eftersom detta utgör ett undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas för varje tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en beskattningsbar person.

18 Enligt skattemyndigheten följer det av EU-domstolens praxis att även om en åtgärds "terapeutiska syfte" inte ska tolkas särskilt restriktivt, ska endast sjukvårdstjänster i strikt mening och tjänster som är "nära knutna" till dessa omfattas av undantaget från skatteplikt.

19 Skattemyndigheten har bland annat av domen av den 2 juli 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), dragit slutsatsen att en verksamhet vars anknytning till en "huvudtjänst" i form av sjukvård inte är starkare än den som konstaterades i den domen inte kan anses "nära knuten" till hälso- och sjukvård. De belopp som Termas Sulfurosas uppbär som inskrivningsavgift kan inte anses "nära knutna" till tillhandahållande av hälso- och sjukvårdstjänster.

20 Den hänskjutande domstolen har angett att det, mot bakgrund av de kriterier som EU-domstolen har fastställt, inte klart framgår huruvida de belopp som uppbärs som inskrivningsavgifter för kurortsbehandling ska anses vara nära knutna till tillhandahållandet av sjukvård i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

21 Enligt den hänskjutande domstolen talar vissa omständigheter för ett positivt svar på den frågan, såsom att det upprättas en personlig fil för varje användare, som innehåller de medicinska uppgifter som ger rätt att köpa behandlingar som utgör "klassisk kurortsbehandling". Att sådan behandling utgör tillhandahållande av tjänster och är en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt har inte ifrågasatts i det nationella målet.

22 Mot denna bakgrund beslutade Supremo Tribunal Administrativo (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

"Kan betalningar som erläggs som motprestation till tjänsten avseende öppnandet av en personlig fil för varje användare, som innehåller medicinska uppgifter om denne och som ger rätt till köp av behandlingar i form av 'klassisk kurortsbehandling', anses utgöra transaktioner som är 'nära knutna' till sjukvård i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet och därmed undantagna från mervärdesskatteplikt?"

Prövning av tolkningsfrågan

23 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en transaktion som består i att upprätta en personlig fil, innehållande medicinska uppgifter, som ger rätt att köpa behandlingar som utgör "klassisk kurortsbehandling" vid en kurortsanläggning, kan omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse i egenskap av transaktion som är nära knuten till sjukvård.

24 Artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet föreskriver att medlemsstaterna ska undanta sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centrum för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art från skatteplikt.

25 Det ska inledningsvis erinras om att de uttryck som används för att bestämma undantagen

från skatteplikt i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som sker mot ersättning. Tolkningen av dessa uttryck måste emellertid vara förenlig med de krav som följer av principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, och vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt. Denna regel om restriktiv tolkning innebär således inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 132 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin verkan (dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 57).

26 Den sjukvård och sjukhusvård som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet är enligt rättspraxis sådan vård som syftar till att diagnostisera, tillhandahålla vård och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem (dom av den 6 november 2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, punkt 48, dom av den 1 december 2005, Ygeia, C-394/04 och C-395/04, EU:C:2005:734, punkt 24, och dom av den 18 september 2019, Peters, C-700/17, EU:C:2019:753, punkt 20). Medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket innefattar att bevara och återställa – hälsan hos personer omfattas följaktligen av undantaget i nämnda bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, punkt 30).

27 I förevarande fall anser den hänskjutande domstolen att det är fastställt att de ”klassiska kurortsbehandlingar” som erbjuds vid den aktuella kurortsanläggningen, bland annat behandlingar av öron-näsa-hals, andningsvägar och reumatiska åkommor som har en medicinsk verkan och som ordineras av läkare utgör sjukvård i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

28 Det ska således fastställas huruvida en åtgärd som består i att upprätta en personlig fil, inklusive medicinska uppgifter, som ger rätt till köp av behandlingar i form av ”klassiska kurortstjänster”, ska anses utgöra transaktioner som är nära knutna till sjukvård.

29 Artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet definierar inte begreppet ”transaktioner som är nära knutna” till sjukhusvård och sjukvård (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 januari 2001, kommissionen/Frankrike, C-76/99, EU:C:2001:12, punkt 22). Denna bestämmelse ska därför tolkas mot bakgrund av det sammanhang den ingår i samt ändamålen med och systematiken i direktiv 2006/112, med särskild hänsyn tagen till *ratio legis* i fråga om undantaget i bestämmelsen (dom av den 4 mars 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punkt 23 och där angiven rättspraxis). Det framgår emellertid av denna bestämmelses ordalydelse att den inte avser tjänster som inte har något samband vare sig med sjukhusvård av de personer som erhåller dessa tjänster eller med sjukvård som dessa personer eventuellt får (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 december 2005, Ygeia, C-394/04 och C-395/04, EU:C:2005:734, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

30 Vad gäller det sammanhang som artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ingår i, erinrar domstolen om att den bestämmelsen ska jämföras med bland annat artikel 134 a i samma direktiv, som fordrar att tillhandahållandet av tjänster eller leveransen av varor i fråga ska vara absolut nödvändiga för att transaktionerna avseende sjukhusvård eller sjukvård ska kunna utföras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 december 2005, Ygeia, C-394/04 och C-395/04, EU:C:2005:734, punkt 26, dom av den 14 juni 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 38, och dom av den 8 oktober 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 31).

31 När det gäller syftet med artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet har domstolen redan slagit fast att undantaget för verksamheter som är närbesläktade med sådan sjukhusvård och sjukvård som avses i den bestämmelsen är avsett att garantera att tillgången till sjukvård och

sjukhusvård inte hindras av den ökade kostnad för denna vård som skulle uppstå om själva vården, eller därmed närbesläktade verksamheter, vore mervärdesskattepliktig (dom av den 11 januari 2001, kommissionen/Frankrike, C?76/99, EU:C:2001:12, punkt 23, och dom av den 1 december 2005, Ygeia, C?394/04 och C?395/04, EU:C:2005:734, punkt 23).

32 Med beaktande av detta syfte är det endast sådana tjänster som logiskt sett ingår i sjukhusvård och sjukvård och som utgör ett väsentligt led i tillhandahållandet av sistnämnda tjänster för att uppnå de med dessa tjänster eftersträlvade behandlingsmålen, som kan utgöra "transaktioner som är nära knutna" till vården i den mening som avses i denna bestämmelse. Endast sådana tjänster kan nämligen påverka kostnaden för den sjukvård som undantaget syftar till att göra tillgänglig för enskilda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 december 2005, Ygeia, C?394/04 och C?395/04, EU:C:2005:734, punkt 25, dom av den 10 juni 2010, CopyGene, C?262/08, EU:C:2010:328, punkt 40, och dom av den 2 juli 2015, de Fruytier, C?334/14, EU:C:2015:437, punkt 29).

33 För att avgöra om sådana tjänster som de som är i fråga i det nationella målet är nödvändiga för sjukvården, ska man bland annat beakta syftet med att tillhandahålla dessa tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 januari 2001, kommissionen/Frankrike, C?76/99, EU:C:2001:12, punkt 24, och dom av den 1 december 2005, Ygeia, C?394/04 och C?395/04, EU:C:2005:734, punkt 22) och samtliga omständigheter i det nationella målet (dom av den 2 juli 2015, De Fruytier, C?334/14, EU:C:2015:437, punkt 30).

34 Det följer dessutom av rättspraxis att möjligheten att det kan finnas en betydande tidsmässig fördröjning mellan den aktuella tjänsten och sjukvården inte i sig hindrar att denna tjänst kan omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Transaktioner som bara, om vissa förutsättningar föreligger, har ett nära samband med sjukvård som varken existerar, har påbörjats eller är planerad, kan inte anses "nära knutna" till sjukvård i den mening som avses i den bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 juni 2010, CopyGene, C?262/08, EU:C:2010:328, punkterna 45, 46 och 50).

35 I förevarande fall består den transaktion som är aktuell i det nationella målet enligt den hänskjutande domstolen i att upprätta en personlig fil, inbegripet medicinska uppgifter, som ger rätt att köpa "klassiska kurortsbehandlingar".

36 Det ankommer på den hänskjutande domstolen, som ensam är behörig att bedöma de faktiska omständigheterna, att fastställa arten av transaktionen och uppgifterna i den personliga filen samt syftet med dessa uppgifter.

37 För det fall nämnda transaktion består i att upprätta en personlig fil, inbegripet medicinska uppgifter om användarens hälsotillstånd och ordinerade behandlingar, vilka således kan anses planlagda, samt hur dessa ska genomföras, och tillgång till filen krävs för att kunna tillhandahålla den sjukvård som ordinerats och uppnå de eftersträlvade behandlingsmålen, skulle en sådan transaktion kunna anses "nära knuten" till sjukvård i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet.

38 För det fall motprestationen för inskrivningsavgiften endast består i möjligheten att köpa ordinerade behandlingar eller om innehållet i den personliga filen, inklusive de medicinska uppgifterna, inte är nödvändigt för att tillhandahålla den ordinerade sjukvården och för att uppnå de avsedda terapeutiska målen, ska den transaktionen däremot inte anses vara "nära knuten" till sjukvård i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, oberoende av att den ordinerade behandlingen inte är tillgänglig om inskrivningsavgiften inte betalats.

39 Om den hänskjutande domstolen anser att den aktuella verksamheten faktiskt utgör ett

nödvändigt steg i tillhandahållandet av sjukvård för att uppnå de terapeutiska syften som eftersträvas med dessa och således utgör en verksamhet som är nära knuten till sjukvård, ankommer det på den domstolen att pröva huruvida denna verksamhet bedrivs av en sådan inrättning som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, under de förutsättningar som föreskrivs i denna artikel.

40 Det framgår nämligen av artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet att när det inte är fråga om offentligrättsliga organ ska sjukhusvård och sjukvård samt närbesläktade verksamheter undantas från skatteplikt om de utförs "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".

41 I förevarande fall är det uppenbart att kurortsanläggningen i fråga inte utgör ett sjukhus. Det ankommer därför på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den sjukvård och därtill nära knutna verksamheter som tillhandahålls där utförs under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ eller för centrum för medicinsk behandling eller diagnos eller andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art i den mening som avses i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet, så att samtliga krav som föreskrivs i den bestämmelsen är uppfyllda.

42 Av vad som anförts följer att artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en transaktion som består i att upprätta en personlig fil, inklusive medicinska uppgifter, som ger rätt att köpa behandlingar som utgör "klassisk kurortsbehandling" vid en kurortsanläggning, kan omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse i egenskap av transaktion som är nära knuten till sjukvård, när filen innehåller medicinska uppgifter om användarens hälsotillstånd och planerade ordinerade behandlingar samt hur dessa ska genomföras, och tillgång till filen krävs för att kunna tillhandahålla den sjukvård som ordinerats och uppnå de eftersträlvade behandlingsmålen. Sådan sjukvård, och transaktioner nära knutna till denna, ska dessutom utföras under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ av ett centrum för medicinsk behandling eller diagnos eller annan i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande art i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

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 en transaktion som består i att upprätta en personlig fil, inklusive medicinska uppgifter, som ger rätt att köpa behandlingar som utgör "klassisk kurortsbehandling" vid en kurortsanläggning, kan omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse i egenskap av en verksamhet som är nära knuten till sjukvård, när filen innehåller medicinska uppgifter om användarens hälsotillstånd och planerade ordinerade behandlingar samt hur dessa ska genomföras, och tillgång till filen krävs för att kunna tillhandahålla den sjukvård som ordinerats och uppnå de eftersträlvade behandlingsmålen. Sådan sjukvård och transaktioner nära knutna till dessa ska dessutom utföras under sociala betingelser som är jämförbara med dem som gäller för offentligrättsliga organ av ett centrum för medicinsk behandling eller diagnos eller annan i vederbörlig ordning erkänd inrättning av liknande art i den mening som avses i nämnda

bestämmelse.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: portugisiska.