CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. PHILIPPE LÉGER
présentées le 15 septembre 2005 [1]

1. Les deux affaires préjudicielles en cause, introduites par le Symvoulio tis Epikrateias (Conseil d'État) (Grèce), portent sur l'interprétation de la notion d'«opérations étroitement liées» à l'hospitalisation et aux soins médicaux, visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE [2].

2. Il s'agit de savoir si la fourniture par un établissement hospitalier de services téléphoniques et d'un poste de télévision à une personne hospitalisée de même que la fourniture par cet établissement de repas et d'un lit aux accompagnateurs de celle-ci peuvent être considérées comme des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux et être ainsi exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée [3] en application de cette disposition.

I — Le cadre juridique

A — *Le droit communautaire*

3. La sixième directive a pour objet d'établir un système de TVA commun à l'ensemble des États membres. À cet effet, d'une part, elle définit de manière uniforme les opérations taxables [4]. Ainsi, son article 2, point 1, dispose que sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. Aux termes de son article 4, est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique telle qu'une activité de prestataire de services, quels que soient les buts ou les résultats de celle-ci.

4. D'autre part, la sixième directive contient dans son titre X une liste commune d'exonérations en vue, selon son onzième consi-

1 — Langue originale: le français.

2 — Directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

3 — Ci-après la «TVA».

4 — Voir arrêts du 26 juin 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec. p. I-6729, point 38), et du 21 avril 2005, HE (C-25/03, Rec. p. I-3123, point 36).

dérant, d'assurer une perception comparable des ressources propres de la Communauté dans tous les États membres.

5. L'article 13 de la même directive énumère, au point A, les exonérations prévues en faveur de certaines activités d'intérêt général. Le paragraphe 1 de cette disposition est libellé comme suit:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

b) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les opérations qui leur sont étroitement liées, assurés par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers, des centres de soins médicaux et de diagnostic et d'autres établissements de même nature dûment reconnus;

[...]»

6. L'article 13, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive prévoit que les États membres peuvent subordonner, au cas par cas et au respect d'une ou plusieurs des conditions qu'il prévoit, l'octroi de l'exonération prévue au paragraphe 1, sous b), à des organismes autres que de droit public.

7. Ce même article 13, A, paragraphe 2, dispose, sous b):

«Les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue au paragraphe 1, sous b), g), h), i), l), m) et n) si:

— elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées,

— elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée.»

B — *Le droit national*

8. L'article 18, paragraphe 1, de la loi n° 1642/1986 portant application de la taxe sur la valeur ajoutée et autres dispositions (FEK A' 125) dispose:

«1. Sont exonérées de la taxe:

[...]

d) l'hospitalisation et les soins médicaux ainsi que les livraisons de biens et prestations de services qui leur sont étroitement liées, assurées par des personnes agissant conformément à la loi. Sont aussi assimilées à ces prestations celles fournies par des établissements exploitant des stations de cure et des sources thermales;

[...]» [5]

II — Les faits

9. Le Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE [6] est une personne morale de droit privé dont l'objet social consiste à fournir des soins hospitaliers et médicaux.

10. À la suite du contrôle des livres comptables d'Ygeia pour les périodes d'imposition correspondant aux années 1992 et 1993, l'autorité administrative compétente a estimé que les recettes réalisées par celle-ci au titre de la fourniture, d'une part, de services téléphoniques et de postes de télévision aux personnes hospitalisées et, d'autre part, de repas et de lits aux accompagnateurs de ces dernières devaient être soumises à la TVA. Elle a rectifié en conséquence la dette fiscale de cette société au titre des deux années correspondantes.

11. Les recours introduits par Ygeia contre les décisions prises par cette autorité ont été rejetés par le Dioikitiko Protodikeio (tribunal administratif de première instance) puis par le Dioikitiko Efeteio (cour administrative d'appel). Ces juridictions ont jugé que lesdites prestations, par nature, ne peuvent pas être considérées comme étant étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux parce qu'elles visent à faciliter le

5 — Voir décision de renvoi, dans sa version française, p. 3.

6 — Ci-après «Ygeia».

séjour des malades à l'hôpital et ne contribuent pas aux soins qui leur sont dispensés.

12. Ygeia a formé un pourvoi à l'encontre des arrêts rendus par le Dioikitiko Efeteio.

III — La question préjudicielle

13. La juridiction de renvoi indique qu'il n'est pas contesté qu'Ygeia, en tant que personne morale de droit privé, remplit les conditions d'exonération de la taxe litigieuse en ce qui concerne les soins hospitaliers et médicaux qu'elle dispense. La seule question qui se pose, selon cette juridiction, porte sur le point de savoir si les prestations litigieuses relèvent ou non de la notion d'«opérations étroitement liées» à l'hospitalisation et aux soins médicaux.

14. La juridiction de renvoi relève que cette notion n'est pas définie à l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive. Elle rappelle que, dans l'arrêt du 11 janvier 2001, Commission/France [7], la Cour a jugé que ladite notion ne devait pas faire l'objet d'une interprétation particulièrement étroite dans la mesure où l'exonération de ces opérations est destinée à garantir que les soins médicaux et hospitaliers ainsi que les opérations qui leur sont liées ne deviennent pas inaccessibles en raison de leur coût accru s'ils étaient soumis à la TVA.

15. Elle se réfère également à l'arrêt du 6 novembre 2003, Dornier [8], dans lequel la Cour a admis que la question de savoir si une opération relève de la notion d'«opérations étroitement liées» dépend de son caractère accessoire ou non. En d'autres termes, il s'agirait de savoir si la prestation en cause constitue pour ses destinataires un moyen leur permettant de bénéficier dans les meilleures conditions d'autres prestations ou bien une fin en soi. La juridiction de renvoi considère que, de ce point de vue, les prestations en cause pourraient être qualifiées d'accessoires par rapport aux soins fournis par Ygeia, sans que cette qualification suffise à les placer dans la catégorie des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux.

16. Elle indique, à cet égard, que, selon le premier critère énoncé à l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, une opération, pour être considérée comme étroitement liée à l'hospitalisation et aux soins médicaux, doit être indispensable. Elle cite, comme exemple d'application de ce critère, l'arrêt du 20 juin 2002, Commission/Allemagne [9], dans lequel il a été jugé que la notion de prestations de services «étroite-

7 — C-76/99, Rec. p. I-249 (point 23).

8 — C-45/01, Rec. p. I-12911.

9 — C-287/00, Rec. p. I-5811 (points 31 et 48).

ment liées» à l'enseignement universitaire couvre les prestations de services et les livraisons de biens *directement nécessaires* à l'enseignement. Elle en déduit que, sur la base de ce critère, les opérations litigieuses ne pourraient pas être exonérées de la TVA.

17. C'est au vu de ces considérations que le Symvoulio tis Epikrateias a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les prestations fournies par les personnes visées à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la directive 77/388/CEE et concernant, d'une part, l'usage du téléphone et de la télévision par des malades et, d'autre part, la fourniture de repas et de lits à leurs accompagnateurs, relèvent-elles des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux au sens de la disposition précitée, en ce qu'elles constituent des prestations accessoires par rapport à ces soins, mais également des prestations indispensables pour ces soins?»

IV — Analyse

18. Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la fourniture par un établissement hospitalier de services téléphoniques et d'un poste de télévision à une personne hospitalisée de même que la fourniture par cet établissement de repas et d'un lit aux accompagnateurs de cette personne constituent des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux au sens de cette disposition.

19. Cette question se pose parce que la fourniture de services téléphoniques et d'un poste de télévision ainsi que celle de repas et de moyens de couchage constituent, en principe, des opérations soumises à la TVA lorsqu'elles sont effectuées à titre onéreux par un assujetti. Il est également normal, dans le système commun de TVA, qu'une même personne puisse effectuer des opérations exonérées de la TVA et des prestations soumises à cette taxe [10].

20. Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi cherche donc à savoir si les prestations en cause constituent, par nature, des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux et si, par conséquent, elles doivent toujours être exo-

10 — Lorsqu'un assujetti utilise des biens et des services pour effectuer à la fois des prestations exonérées et des services taxés, la sixième directive prévoit à ses articles 17, paragraphe 5, et 19, comment cet assujetti déduit la TVA qu'il a acquittée en amont pour l'exercice de ses activités taxées.

nérées de la TVA, en application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

21. Ygeia propose de répondre par l'affirmative à cette question. Elle estime, d'une part, que les conditions énoncées à l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive ne sont pas nécessairement pertinentes pour définir la notion d'«opérations étroitement liées» à l'hospitalisation et aux soins médicaux. Selon elle, il s'agit éventuellement de conditions auxquelles les États membres peuvent subordonner l'application de l'exonération en cause à des prestataires autres que des personnes morales de droit public.

22. Elle expose, d'autre part, que les prestations litigieuses ne constituent pas pour les malades une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions possibles de l'hospitalisation et des soins. Il s'agit donc bien, selon elle, de prestations accessoires à l'hospitalisation, qui doivent recevoir le même traitement fiscal, au regard de la TVA, que l'hospitalisation. Elle se réfère également au fait que, en Grèce, il est d'usage que des membres de la famille du malade accompagnent celui-ci et apportent ainsi leur aide au personnel soignant. Elle souligne que leur présence place le malade dans un état psychologique meilleur et contribue ainsi au rétablissement de sa santé. Elle soutient qu'il en va de même pour la fourniture de services téléphoniques et d'une télévision, parce que ces prestations permettent au malade de rester en contact avec le monde extérieur. Il s'ensuit, selon Ygeia, que le critère pertinent aux fins de déterminer si de telles prestations relèvent ou non de la notion d'«opérations étroitement liées» à l'hospitalisation et aux soins médicaux est la volonté du malade lui-même, qui a demandé à bénéficier desdites prestations parce qu'il les a jugées nécessaires à son rétablissement.

23. Elle indique, enfin, que les prestations en cause étant fournies uniquement dans l'enceinte de l'hôpital, elles ne concurrencent pas des services équivalents proposés par d'autres entreprises assujetties à la TVA.

24. Nous ne partageons pas cette analyse. Comme la République hellénique, la République fédérale d'Allemagne et la République de Chypre ainsi que la Commission des Communautés européennes, nous sommes d'avis que, en l'état du droit communautaire applicable, aucune des prestations en cause ne peut être considérée comme une opération qui, par nature, est «étroitement liée» à l'hospitalisation et aux soins médicaux.

25. À la différence toutefois de ces États membres, nous pensons que, pour autant, aucune de ces mêmes prestations ne doit être exclue d'une manière systématique du bénéfice de l'exonération de la TVA. Selon nous, ces prestations doivent être exonérées de la TVA lorsqu'il est avéré qu'elles sont indispensables au traitement de la personne hospitalisée et le seul critère pertinent qui paraît, en réalité, pouvoir être retenu aux fins

de déterminer si elles sont effectivement nécessaires est une prescription médicale. Nous fondons cette position, d'une part, sur le contenu de l'article 13, A, de la sixième directive et, d'autre part, sur l'objectif qui sous-tend l'exonération de la TVA en ce qui concerne l'hospitalisation et les soins médicaux en milieu hospitalier.

26. S'agissant, en premier lieu, du contenu de l'article 13, A, de la sixième directive, comme le relève la juridiction de renvoi et ainsi que la Cour l'a constaté [11], il ne définit pas ce que recouvre la notion d'«opérations étroitement liées» à l'hospitalisation et aux soins médicaux. Nous ne trouvons pas non plus, dans le libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de ladite directive, d'indication quant au point de savoir si l'une ou l'autre des prestations litigieuses relève ou non de cette notion.

27. Comme l'indique la Commission, il peut être déduit du libellé de cette disposition qu'elle vise les prestations fournies par le personnel de l'établissement de soins, puisqu'elle couvre les prestations «assuré[e]s par des organismes de droit public ou, dans des conditions sociales comparables à celles qui valent pour ces derniers, par des établissements hospitaliers». Nous ne partageons pas, en revanche, l'opinion de la Commission selon laquelle il ressortirait aussi du libellé de cette disposition que les «opérations étroitement liées» ne peuvent être constituées que par des prestations fournies au malade lui-même. Il ressort, selon nous, de l'interprétation littérale de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive que la notion d'«opérations étroitement liées» à l'hospitalisation et aux soins médicaux recouvre l'ensemble des prestations fournies par l'établissement hospitalier qui présentent un lien étroit avec l'hospitalisation du malade et les soins médicaux qui lui sont dispensés [12].

28. Il ne saurait donc être déduit du libellé de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive que des prestations délivrées par l'établissement de soins à un proche du malade, telles que la fourniture d'un lit et de repas, sont exclues du bénéfice de l'exonération.

29. En revanche, nous trouvons à l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive des indications pertinentes pour la réponse à apporter à la question examinée. Ainsi, aux termes de cette disposition, les prestations de services et les livraisons de biens sont exclues du bénéfice de l'exonération prévue, notamment, audit article 13, A, paragraphe 1, sous b), de ladite directive lorsque, d'une part, elles ne sont pas indispensables à l'accomplissement des opérations exonérées et que, d'autre part, elles sont essentiellement destinées à procurer à l'organisme des recettes supplémentaires par

11 — Voir arrêt Commission/France, précité (point 22).

12 — Voir, en ce sens, arrêts du 23 février 1988, Commission/Royaume-Uni (353/85, Rec. p. 817, point 32), et Dornier, précité (point 33).

la réalisation d'opérations effectuées en concurrence directe avec celles d'entreprises commerciales soumises à la TVA.

30. Bien que la Cour n'ait pas fait référence à l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive dans l'arrêt Commission/France, précité, dans lequel elle s'est prononcée sur l'interprétation à donner de la notion d'«opérations étroitement liées» à l'hospitalisation et aux soins médicaux, nous pensons, comme la juridiction de renvoi et les États membres susmentionnés, que cette disposition revêt un caractère pertinent pour cette interprétation. Il ressort, en effet, de son libellé qu'elle met à la charge des États membres deux obligations qu'ils doivent respecter pour chacun des cas d'exonérations visés expressément, c'est-à-dire ceux énoncés audit article 13, A, paragraphe 1, sous b), g), h), i), l), m) et n). Nous relevons, en outre, que chacun de ces cas concerne des prestations ou des livraisons qui sont «étroitement liées» ou qui ont «un lien étroit» avec une activité d'intérêt général [13].

31. L'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, contrairement à l'hypothèse envisagée par Ygeia, n'énonce donc pas des conditions supplémentaires qui ne trouveraient à s'appliquer que dans la circonstance particulière où les États membres décident d'étendre le bénéfice de l'exonération à des prestataires autres que des personnes morales de droit public. En effet, si tel était le cas, il y a tout lieu de penser que ces conditions ne figureraient pas dans un point distinct, mais à la suite de celles énoncées à l'article 13, A, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, qui prévoit pour les États membres cette possibilité d'extension [14]. Il ressort également du libellé de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive que les deux conditions qui y sont énoncées revêtent un caractère obligatoire pour les États membres, à la différence de celles contenues au même article, A, paragraphe 2, sous a), qui ont un caractère facultatif.

32. Au vu du contenu de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, les conditions énoncées par cette disposition doivent être prises en considération pour

13 — Par exemple, l'article 13, A, paragraphe 1, exonère, sous g), les prestations de services et les livraisons de biens «étroitement liées» à l'assistance sociale et à la sécurité sociale; sous h), les prestations de services et les livraisons de biens «étroitement liées» à la protection de l'enfance et de la jeunesse ainsi que, sous i), l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont «étroitement liées», etc.

14 — L'article 13, A, paragraphe 2, sous a), est rédigé comme suit: «Les États membres peuvent subordonner, cas par cas, l'octroi, à des organismes autres que ceux de droit public, de chacune des exonérations prévues au paragraphe 1 sous b), g), h), i), l), m) et n) au respect de l'une ou plusieurs des conditions suivantes:
— les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies,
— ils doivent être gérés et administrés à titre essentiellement bénévole par des personnes n'ayant, par elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation,
— ils doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix homologués ou, pour les opérations non susceptibles d'homologation des prix, des prix inférieurs à ceux exigés pour des opérations analogues par des entreprises commerciales soumises à la taxe sur la valeur ajoutée,
— les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée.»

l'interprétation des termes des différents cas d'exonérations qui y sont visés, c'est-à-dire ceux prévus à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), g), h), i), l), m) et n).

33. Cette analyse de la portée de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive se trouve confirmée par l'arrêt Commission/Allemagne, précité, dans lequel la Cour s'est prononcée sur la question de savoir si les activités de recherche effectuées à titre onéreux par des établissements d'enseignement supérieur pouvaient être exonérées de la TVA en application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive.

34. Le gouvernement allemand soutenait, dans cette procédure, que la recherche constitue un service étroitement lié à l'enseignement dans les établissements publics d'enseignement supérieur, parce que ces derniers en auraient précisément besoin pour mener à bien leurs activités d'enseignement, la recherche leur permettant de développer et de transmettre de nouvelles connaissances. La Cour n'a pas retenu cette analyse et a jugé que, bien que la recherche puisse être considérée comme «fort utile à l'enseignement universitaire, elle n'est pas indispensable pour atteindre l'objectif visé par celui-ci, à savoir, notamment, la formation des étudiants en vue de leur permettre d'exercer une activité professionnelle» [15].

15 — Voir point 48. La Cour y a également justifié cette analyse en indiquant que «nombre d'établissements d'enseignement universitaire atteignent ce but sans effectuer des projets de recherche à titre onéreux et qu'il existe d'autres manières de garantir l'existence d'un lien entre l'enseignement universitaire et la vie professionnelle».

35. Cette exigence, retenue par la Cour dans le cadre de l'interprétation de la notion d'«opérations étroitement liées» à l'enseignement universitaire, prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous i), de la sixième directive, vaut également, au regard du contenu de l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de ladite directive, pour l'interprétation de la notion d'«opérations étroitement liées» à l'hospitalisation et aux soins médicaux, citée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b).

36. Il s'ensuit que, en l'état du droit applicable, selon la première condition énoncée à l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, il ne suffit pas, pour être exonérées de la TVA, que les prestations fournies dans l'établissement de soins soient potentiellement ou effectivement utiles au rétablissement du malade. Conformément à cette disposition, ne constituent des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux que celles qui leur sont indispensables.

37. Lorsque nous examinons les prestations en cause, aucune d'entre elles ne paraît pouvoir être considérée comme indispensable ou nécessaire à l'hospitalisation et aux soins médicaux d'une manière générale, c'est-à-dire quelle que soit la personne hospitalisée et les motifs de son hospitalisation. S'il ne paraît pas contestable que chacune d'entre elles peut contribuer plus ou moins à l'amélioration des conditions de séjour de la personne hospitalisée et, par

conséquent, au rétablissement de sa santé, il nous semble que cette contribution au processus thérapeutique varie beaucoup en fonction des personnes et des motifs de leur hospitalisation. Ainsi, la situation nous semble très différente selon que le patient est un enfant en bas âge ou un adulte, et que l'hospitalisation a pour objet une intervention chirurgicale bénigne, nécessitant une hospitalisation de courte durée, ou la thérapie d'une pathologie grave, à cause de laquelle la vie du malade est menacée et qui justifie une hospitalisation de longue durée.

38. Il ne paraît donc pas possible de considérer que les prestations en cause sont, par nature, «étroitement liées» à l'hospitalisation et aux soins médicaux. Elles nous semblent clairement différentes, par exemple, de l'opération qui a été soumise à la Cour dans l'affaire Commission/France, précitée, et que celle-ci a considérée comme étant «étroitement liée» à une analyse médicale, exonérée de la TVA.

39. Dans cette affaire, en effet, la Cour a été confrontée à la législation française qui prévoyait que certaines analyses biologiques ne pouvaient être effectuées que par des laboratoires spécialisés. Cette législation requérait également que le laboratoire spécialisé ayant procédé à l'analyse acquitte une indemnité au laboratoire qui avait réalisé le prélèvement auprès du patient pour la transmission de ce prélèvement. Le grief de la Commission à l'encontre de cette législation portait sur le fait que, contrairement au coût de l'analyse et du prélèvement lui-même, celui de la transmission du prélèvement était soumis à la TVA. La Cour, suivant en cela l'argumentation de la Commission, a jugé que la transmission du prélèvement constituait une opération étroitement liée à l'analyse, exonérée de la TVA, parce que cette transmission s'inscrivait logiquement entre l'acte de prélèvement et l'analyse [16].

40. Nous partageons également l'avis de la Commission selon lequel aucune des prestations en cause ne peut être assimilée à la fourniture des repas et d'un lit au malade lui-même, qui apparaissent bien comme étant, par nature, des opérations étroitement liées à l'hospitalisation. Il s'ensuit qu'aucune des prestations litigieuses ne peut être exonérée systématiquement de la TVA en application de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

41. Cette analyse nous paraît confirmée, en second lieu, au regard de l'objectif qui sous-tend l'exonération prévue à cette disposition. Ainsi qu'il a été jugé par la Cour, cette exonération est destinée à garantir que le bénéfice des soins médicaux et hospitaliers ne devienne pas inaccessible en raison du coût accru de ces soins s'ils étaient eux-mêmes, ou les opérations qui leur sont étroitement liées, soumis à la TVA [17]. Il s'agit, selon la jurisprudence, d'exonérer de

16 — Voir point 24.

17 — Voir arrêts précités Commission/France (point 23), et Dornier (point 43).

la TVA les prestations fournies dans des établissements à finalités sociales comme la sauvegarde de la santé humaine et qui ont pour but de diagnostiquer, de soigner et, dans la mesure du possible, de guérir des maladies ou des anomalies de santé [18]. Cette exonération a donc pour objectif de réduire le coût des soins de santé et de rendre ces soins plus accessibles aux particuliers [19].

42. Il importe donc, pour pouvoir bénéficier de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, que les prestations dispensées dans l'établissement de soins concerné poursuivent réellement un but thérapeutique. C'est uniquement compte tenu de cet objectif que, selon la jurisprudence, la notion d'«opérations étroitement liées» à l'hospitalisation et aux soins médicaux ne doit pas faire l'objet d'une interprétation trop restrictive. Cette jurisprudence ne permet donc pas de considérer que les prestations en cause constituent nécessairement des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux alors que, comme nous l'avons vu, elles ne peuvent pas être considérées d'une manière générale et systématique comme des prestations nécessaires ou indispensables aux soins en milieu hospitalier.

43. En outre, comme l'indique la Commission, l'exonération systématique des prestations litigieuses pourrait produire un résultat contraire à l'objectif poursuivi par l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. En effet, lorsqu'un assujetti exerce une activité exonérée de la TVA, il supporte, en fait, la charge de la TVA qu'il a acquittée en amont dans le cadre de l'achat des biens et des services nécessaires à cette activité, puisqu'il ne peut pas la répercuter sur les consommateurs finals. Nous avons vu également que, lorsqu'il exerce à la fois des activités taxées et des activités exonérées, il ne peut déduire la TVA acquittée en amont que proportionnellement à la part de ses activités taxées par rapport aux activités exonérées. Accroître la part des activités exonérées a donc pour conséquence de réduire les droits à déduction de l'assujetti et, partant, d'augmenter le montant de la TVA qui reste à sa charge. Dans la mesure où cet assujetti doit équilibrer son budget, l'augmentation de cette charge fiscale se traduira par une augmentation du prix de ses services exonérés de la TVA. En d'autres termes, exonérer systématiquement la fourniture de services téléphoniques et d'un poste de télévision au patient hospitalisé ainsi que les prestations d'hébergement aux accompagnateurs de celui-ci risque fort d'avoir pour effet d'entraîner une majoration du prix de la journée d'hospitalisation.

44. Nous ne croyons pas non plus que l'examen des prestations litigieuses au regard du critère de leur caractère accessoire ou non permette de les exonérer systématiquement de la TVA. Comme le rappelle la juridiction de renvoi, ce critère a été employé par la Cour, dans les affaires précitées Commission/France, et Dornier, aux fins de déterminer si les prestations qui étaient en cause

18 — Voir arrêt Dornier, précité (points 47 et 48).
19 — Ibidem (point 43).

dans lesdites affaires relevaient ou non de la notion d'«opérations étroitement liées» à l'hospitalisation et aux soins médicaux. Certes, la notion de «prestation accessoire» peut apparaître plus large que la condition selon laquelle l'opération doit être indispensable à la poursuite de l'intérêt général en cause. En effet, selon la jurisprudence, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire [20].

45. Toutefois, même en se fondant sur ce critère et à supposer qu'il puisse être appliqué en faisant abstraction de la première condition énoncée à l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, il paraît très difficile de présumer d'une manière systématique que les prestations litigieuses ne constituent pas une fin en soi. Comme nous l'avons indiqué, la fourniture au malade de services téléphoniques et d'un poste de télévision ne répond pas toujours à un objectif thérapeutique. Le malade peut choisir d'acquérir ces prestations auprès de l'établissement de soins plutôt que d'un autre opérateur pour des raisons de commodité et sans que lesdites prestations s'inscrivent nécessairement dans l'action thérapeutique qui justifie son hospitalisation. De même, le recours par les proches du malade aux possibilités d'hébergement fournies par l'hôpital n'est pas toujours nécessité par l'âge ou la pathologie du malade mais peut aussi procéder de la simple volonté de recourir aux possibilités d'hébergement offertes par l'hôpital, moins chères et plus proches de la personne hospitalisée que des prestations équivalentes fournies par un autre assujetti, hôtel ou restaurant.

46. En outre, l'exonération systématique des prestations en cause irait à l'encontre des principes dégagés par la jurisprudence qui encadrent l'interprétation des exonérations prévues par la sixième directive. Ainsi que l'ont rappelé toutes les parties intervenantes, il est de jurisprudence établie que les exonérations visées à l'article 13 de la sixième directive doivent faire l'objet d'une interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti [21]. Il convient également de souligner, dans le même sens, que la sixième directive n'exonère pas de la TVA toutes les activités d'intérêt général, mais uniquement celles qui sont énumérées et décrites de manière très détaillée [22]. Les prestations en cause ne peuvent donc être

20 — Voir arrêts du 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin (C-308/96 et C-94/97, Rec. p. I-6229, point 24), et du 25 février 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973, point 30).

21 — Voir, notamment, arrêts du 5 juin 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017, point 20); du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833, point 28), et du 20 novembre 2003, D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services (C-307/01, Rec. p. I-13989, point 52).

22 — Voir arrêts du 12 novembre 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Rec. p. I-7053, point 18); du 14 septembre 2000, D. (C-384/98, Rec. p. I-6795, point 20), ainsi que D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services, précité (point 54).

exonérées de la TVA que si elles remplissent précisément les conditions prévues à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

47. L'interprétation de cette disposition doit également respecter le principe de neutralité fiscale, inhérent au système commun de TVA, en vertu duquel des opérateurs qui effectuent les mêmes opérations ne doivent pas être traités différemment en matière de perception de la TVA [23]. À cet égard, contrairement à ce que soutient Ygeia et comme l'ont souligné à bon droit les États membres qui ont déposé des observations dans la présente procédure, l'établissement de soins, lorsqu'il fournit les prestations en cause, se trouve bien en concurrence avec les autres assujettis qui fournissent des prestations de même nature, tels que les hôtels et les restaurants en ce qui concerne les prestations d'hébergement fournies aux accompagnateurs du malade, et les fournisseurs de services téléphoniques et de télévisions. Ainsi que l'indique la République fédérale d'Allemagne, les malades qui utilisent un téléphone portable acquittent la TVA sur le coût des prestations téléphoniques et les membres de leur famille qui dorment et prennent leurs repas à l'hôtel payent cette taxe sur le prix de leur hébergement.

48. Il ressort, enfin, de la jurisprudence que les exonérations énoncées à l'article 13 de la sixième directive constituent des notions autonomes de droit communautaire, qui ont pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre [24]. Cela implique que la notion d'«opérations étroitement liées» à l'hospitalisation et aux soins médicaux ne saurait recevoir une définition variable en fonction des caractéristiques socio-économiques de chaque État membre.

49. C'est donc au vu de l'ensemble de ces éléments que nous pensons que les prestations litigieuses ne peuvent pas être considérées, de manière générale et systématique, comme des prestations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux, au sens de l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

50. Pour autant, nous ne pouvons pas exclure que les prestations en cause puissent relever, dans certaines circonstances, de l'exonération visée à l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. Ainsi que nous l'avons vu, cette exonération vise à réduire le coût des soins de santé, c'est-à-dire des prestations qui ont pour but de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes. C'est donc la finalité d'une prestation qui détermine si elle doit être ou non exonérée de la TVA.

23 — Voir arrêts précités Kügler (point 30), et Dornier (points 42 et 44).

24 — Voir arrêt du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737, point 11), ainsi qu'arrêts précités CPP (point 15); Commission/France (point 21), ainsi que D'Ambrumenil et Dispute Resolution Services (point 52).

51. Il nous paraît parfaitement concevable que, dans certaines circonstances, la présence d'un proche auprès de la personne hospitalisée puisse être indispensable au traitement de celle-ci et que la fourniture d'un lit et de repas à ce proche puisse s'avérer nécessaire pour garantir sa présence continue auprès du malade. Tel pourrait être le cas, par exemple, lorsque la personne hospitalisée est un enfant en bas âge ou est atteinte d'une pathologie qui génère une angoisse importante.

52. La fourniture de services téléphoniques à un malade peut, quant à elle, lui permettre de rester en relation avec ses proches et de trouver auprès d'eux un réconfort moral important qui peut apparaître indispensable dans certaines circonstances. Même si cela peut sembler à première vue moins évident, il paraît également difficile d'exclure catégoriquement que la mise à disposition d'un poste de télévision, qui constitue un moyen d'information et de distraction apprécié par le plus grand nombre, puisse revêtir, dans certains cas, un caractère nécessaire pour le traitement d'un malade hospitalisé. Nous pensons à nouveau aux enfants qui, à cause d'une pathologie grave ou du traitement de celle-ci, ne peuvent pas recevoir de visites ou seulement dans des conditions limitées. La fourniture d'un poste de télévision à ces enfants peut apparaître comme un élément de distraction indispensable à leur traitement en milieu hospitalier.

53. Cependant, s'il paraît assez facilement envisageable que la fourniture de ces prestations puisse, dans certaines hypothèses, être considérée comme indispensable au traitement de la personne hospitalisée, il semble, en revanche, très difficile de préciser dans des termes objectifs quelles sont ces hypothèses, compte tenu de la très grande variété des situations qui peuvent exister dans la pratique. Il convient également de garder à l'esprit que la sixième directive vise à instaurer un système commun de TVA et que ce système doit présenter un caractère de certitude et de prévisibilité [25]. Il ne serait donc pas conforme à cet objectif et à ces exigences de laisser la charge d'apprécier au cas par cas si les prestations en cause sont effectivement nécessaires aux établissements de soins et aux autorités nationales compétentes. Il incombe, par conséquent, à la Cour de définir un critère objectif, commun à l'ensemble des États membres.

54. En l'état du droit communautaire applicable, nous ne croyons pas que ce critère puisse être la demande du malade lui-même, comme le propose Ygeia, ou la demande des proches de celui-ci. Un tel critère ne permettrait pas de garantir que l'exonération est limitée aux opérations qui sont réellement nécessaires à l'hospitalisation et aux soins médicaux. En outre, la question de savoir si la fourniture de l'une ou l'autre des prestations en cause est nécessaire au traitement de la personne hospitalisée paraît

25 — Voir, notamment, arrêt du 13 mars 1990, Commission/France (C-30/89, Rec. p. I-691, point 23).

bien relever d'une appréciation d'ordre médical. C'est bien le thérapeute en charge du traitement de la personne hospitalisée dans l'établissement de soins qui paraît être l'autorité la plus à même d'apprécier si des prestations telles que celles en cause, qui ne constituent pas, par nature, des prestations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux, doivent néanmoins être considérées comme indispensables au traitement de cette personne. Ce critère présenterait également l'avantage d'être objectif et de respecter les exigences de certitude et de prévisibilité.

55. Conformément à ce critère, la fourniture par un établissement hospitalier de services téléphoniques et d'un poste de télévision à une personne hospitalisée de même que la fourniture par cet établissement de repas et d'un lit aux accompagnateurs de cette personne constitueraient ainsi des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux si la mise à disposition de ces équipements ou la présence permanente d'un proche fait l'objet d'une prescription médicale.

56. Lorsque, à l'audience, les parties ont été invitées à faire connaître leur avis sur ce critère, le représentant d'Ygeia a indiqué que les médecins ne prescrivent jamais ce type de prestation. À l'inverse, le représentant du gouvernement hellénique a indiqué que ce critère pouvait conduire à des abus.

57. Nous déduisons, tout d'abord, de la réponse du gouvernement hellénique que, contrairement à ce que soutient Ygeia, le critère que nous proposons peut trouver à s'appliquer en pratique. Ensuite, nous ne contestons pas que la mise en œuvre de ce critère puisse donner lieu à des abus et, à tout le moins, à des pratiques divergentes d'un établissement de soins à l'autre. Toutefois, ce risque et cet inconvénient sont inhérents à la mise en œuvre de tout critère qui repose sur une appréciation humaine, et l'intérêt de ne pas exclure catégoriquement les prestations en cause du champ d'application de l'exonération l'emporte, à notre avis, sur les difficultés pratiques posées par la mise en œuvre du critère proposé. Il convient également de rappeler que les États membres peuvent, en tant que de besoin, prendre les mesures appropriées pour prévenir les abus dans l'application de ce critère de la même manière qu'ils sont invités à le faire par l'article 13, A, paragraphe 1, de la sixième directive pour chacun des différents cas d'exonérations prévus par cette disposition.

58. Si la Cour suit notre proposition, c'est au juge national qu'il appartiendra d'examiner, en l'espèce, si les prestations en cause fournies par Ygeia aux personnes hospitalisées dans son établissement ont fait l'objet d'une prescription médicale. Il devra également vérifier que la fourniture de ces prestations n'était pas essentiellement destinée à procurer à Ygeia des recettes supplémentaires, conformément à l'article 13, A, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive.

59. Au vu de l'ensemble de ces éléments, nous proposons de répondre à la question préjudicielle que l'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la fourniture par un établissement hospitalier de services téléphoniques et d'un poste de télévision à une personne hospitalisée de même que la fourniture par cet établissement de repas et d'un lit aux accompagnateurs de cette personne ne constituent des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux selon cette disposition que si la fourniture de ces équipements au malade ou la présence permanente d'un proche à ses côtés fait l'objet d'une prescription médicale.

V — Conclusion

60. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons de répondre de la manière suivante à la question posée par le Symvoulio tis Epikrateias:

«L'article 13, A, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens que la fourniture par un établissement hospitalier de services téléphoniques et d'un poste de télévision à une personne hospitalisée de même que la fourniture par cet établissement de repas et d'un lit aux accompagnateurs de cette personne ne constituent des opérations étroitement liées à l'hospitalisation et aux soins médicaux selon cette disposition que si la fourniture de ces équipements au malade ou la présence permanente d'un proche à ses côtés fait l'objet d'une prescription médicale.»