FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

fremsat den 15. september 2005 [1]

1. De to præjudicielle spørgsmål forelagt af Symvulio tis Epikratias (Grækenlands Øverste Forvaltningsret) vedrører fortolkningen af begrebet »transaktioner med nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje som omhandlet i artikel 13 A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv 77/388/EØF [2].

I — Relevante retsforskrifter

A — *Fællesskabsretten*

3. Sjette direktiv har til formål at indføre et fælles momssystem for alle medlemsstaterne, der bl.a. hviler på en ensartet definition på afgiftspligtige transaktioner [4]. Dets artikel 2, stk. 1, bestemmer således, at merværdiafgift pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. I henhold til dets artikel 4 anses for afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en økonomisk virksomhed som bl.a. en aktivitet som tjenesteyder, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. Det drejer sig om, hvorvidt et hospitals levering af telefontjenester og fjernsyn til patienterne og samme etablissements levering af mad og seng til ledsagere til patienterne kan anses for at udgøre transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje og således være fritaget for moms [3] ved anvendelse af denne bestemmelse.

4. Endvidere indeholder sjette direktivs afsnit X en fælles liste over fritagelser ifølge 11. betragtning med henblik på en sammen-

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Rådets direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

3 — Herefter »moms«.

4 — Jf. dom af 26.6.2003, sag C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Sml. I, s. 6729, præmis 38, og af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 36.

lignelig opkrævning af Fællesskabets egne indtægter i samtlige medlemsstater.

5. Artikel 13 i samme direktiv opregner under punkt A fritagelserne til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse. Stk. 1 i denne bestemmelse har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentligretlige organer, eller under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

[...]«

6. I henhold til artikel 13, A, stk. 2, litra a), i sjette direktiv kan medlemsstaterne for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra b), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere deri omhandlede forudsætninger er opfyldt.

7. Samme artikel 13, punkt A, stk. 2, bestemmer under litra b):

»Tjenesteydelser eller levering af goder omfattes ikke af de i stk. 1, litra b, g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser, såfremt:

— de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift

— de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.«

B — *National ret*

8. Artikel 18, stk. 1, i lov nr. 1642/1986 om anvendelse af moms og andre bestemmelser (FEK A' 125) bestemmer følgende:

»1. Følgende er fritaget for moms:

[...]

d) hospitalsbehandling og lægebehandling samt levering af varer og tjenesteydelser i nær tilknytning hertil, udført af lovligt virkende personer. Hermed sidestilles også tjenesteydelser, der præsteres i etablissementer med kurbade og helbredende kilder

[...]« [5].

II — Faktiske omstændigheder

9. Diagnostiko & Therapeutiko Kentro Athinen — Ygeia AE [6] er en privatretlig juridisk person, hvis selskabsformål består i at levere læge- og hospitalsbehandling.

10. Ved kontrol af Ygeias regnskabsbøger for afgiftsperioden 1992 og 1993 fandt den kompetente forvaltningsmyndighed, at de indtægter, virksomheden havde haft ved dels levering af telefontjenester og tv til patienter, dels mad og sengeplads til disses ledsagere, var momsbelagte. Skattemyndighederne forhøjede derfor virksomhedens skat for de to tilsvarende år.

11. Ygeias klager over myndighedernes beslutninger blev ikke taget til følge af Diikitiko Protodikio (forvaltningsret i første instans) og efterfølgende heller ikke af Diikitiko Efetio (forvaltningsappelretten). Disse retter fastslog, at de omhandlede ydelser efter deres natur ikke kunne anses for at have nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje, da de tager sigte på at lette

5 — Jf. forelæggelsesafgørelsen, s. 4, i den danske version.

6 — Herefter »Ygeia«.

patienternes ophold på hospitalerne, men ikke bidrager til deres pleje.

12. Ygeia anlagde annullationssøgsmål vedrørende forvaltningsappelrettens domme.

III — Det præjudicielle spørgsmål

13. Den forelæggende ret har anført, at det ikke er bestridt, at Ygeia som privatretlig juridisk person opfylder betingelserne for fritagelse for moms på de indtægter, der hidrører fra hospitals- og lægebehandling. Det eneste spørgsmål, der ifølge den nationale ret skal undersøges, er, om de omtvistede ydelser omfattes af begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til ydelsen af hospitalsbehandling og pleje.

14. Den forelæggende ret anfører, at dette begreb ikke er defineret i artikel 13, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv. Den henviser til, at Domstolen i dom af 11. januar 2001, Kommissionen mod Frankrig [7], har anerkendt, at dette begreb ikke skal fortolkes særligt indskrænkende, da fritagelsen af transaktioner med nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje skal sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå disse ydelser, hvis de selv eller transaktioner i nær tilknytning hertil var pålagt moms.

15. Den forelæggende ret henviser ligeledes til dom af 6. november 2003, Dornier [8], hvori Domstolen har anerkendt, at spørgsmålet om, hvorvidt en transaktion falder ind under begrebet »nær tilknytning til«, afhænger af, om den har sekundær karakter i forhold til hovedydelsen. Det drejer sig med andre ord om at afgøre, om den for modtagerne udgør et middel til at udnytte andre ydelser på de bedst mulige betingelser, eller om den udgør et mål i sig selv. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at ud fra denne synsvinkel kan ydelser som de omtvistede anses for sekundære i forhold til den behandling og pleje, som Ygeia yder, hvilken karakterisering dog ikke i sig selv er tilstrækkelig til at indplacere dem i kategorien af transaktioner med nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje.

16. Den forelæggende ret har herved anført, at på grundlag det første kriterium i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), i sjette direktiv skal en transaktion for at kunne anses for at være i nær tilknytning til læge- og hospitalsbehandling være uomgængelig nødvendige. Den har som eksempel på anvendelsen af dette kriterium anført dom af 20. juni 2002, Kommissionen mod Tyskland [9], hvori Domstolen fastslog, at begrebet tjenesteydelser »med nær tilknytning« til

7 — Sag C-76/99, Sml. I, s. 249, præmis 23.

8 — Sag C-45/01, Sml. I, s. 12911.

9 — Sag C-287/00, Sml. I, s. 5811, præmis 31 og 48.

universitetsundervisning omfatter levering af tjenesteydelser eller goder, der *direkte er nødvendige* for undervisningen. Domstolen udleder på grundlag af dette kriterium, at de omtvistede transaktioner ikke kan anses for at være fritagne for moms.

17. På baggrund af ovenstående har Symvulio tis Epikratias besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er ydelser, der præsteres af de i artikel 13 A, stk. 1, litra b), i direktiv 77/388/EØF omhandlede personer, og som består i at lade patienterne benytte telefon og fjernsyn og give patienternes ledsagere seng og mad, transaktioner med nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje i ovennævnte bestemmelses forstand, idet de udgør transaktioner, der er sekundære i forhold til denne behandling og pleje, men som også er uomgængelig nødvendige herfor?«

IV — Stillingtagen

18. Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om artikel 13 A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv skal fortolkes således, at et hospitals levering af telefontjenester og tv til patienter og samme etablissements levering af måltider og sengeplads til patientens ledsagere udgør transaktioner med nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje i ovennævnte bestemmelses forstand.

19. Dette spørgsmål opstår, fordi leveringen af telefontjenester og tv samt måltider og en sengeplads principielt udgør momsbelagte transaktioner, når de udføres af en skattepligtig mod vederlag. Det er ligeledes normalt i det fælles momssystem, at samme person kan udføre transaktioner, der er fritaget for merværdiafgift, og transaktioner, der er merværdiskattepligtige[10].

20. Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret således oplyst, om de omhandlede ydelser efter deres natur udgør transaktioner, der er nært tilknyttet til hospitalsbehandling og pleje, og om de

10 — Når en skattepligtig benytter goder og tjenesteydelser til såvel transaktioner, der giver ret til fradrag, som transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, bestemmer sjette direktiv i artikel 17, stk. 5, og artikel 19, hvorledes den afgiftspligtige person fradrager den indgående moms, han har erlagt forud for udførelsen af sin afgiftsbelagte virksomhed.

følgelig altid skal være fritaget for moms i henhold til artikel 13 A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv.

21. Ygeia har anført, at dette spørgsmål skal besvares bekræftende. Virksomheden mener således, at de i artikel 13 A, stk. 2, litra b), i sjette direktiv omhandlede betingelser ikke nødvendigvis er relevante for en definition af begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje. Efter virksomhedens opfattelse drejer det sig eventuelt om betingelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, for at den pågældende fritagelse skal gælde for andre tjenesteydere end offentligretlige juridiske personer.

22. Ygeia har desuden anført, at de omtvistede ydelser ikke for patienterne udgør et mål i sig selv, men er et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte hospitalsbehandlingen og plejen. Der er derfor ifølge Ygeia tale om sekundære ydelser til hospitalsbehandlingen, som bør undergives samme skattemæssige behandling med hensyn til moms som hospitalsbehandling. Virksomheden henviser ligeledes til det forhold, at det i Grækenland er sædvane, at patientens familiemedlemmer ledsager denne og således hjælper plejepersonalet. Ygeia understreger, at deres tilstedeværelse forbedrer patientens psykiske tilstand og således bidrager til dennes helbredelse. Ygeia hævder, at det samme gælder for leveringen af telefon og tv, fordi disse ydelser gør det muligt for patienten at bevare kontakten til omverdenen. Ifølge Ygeia følger heraf, at det relevante kriterium med henblik på at bestemme, om sådanne ydelser falder ind under begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje, er viljen hos patienten selv, som har anmodet om de pågældende ydelser, fordi han har anset dem for nødvendige for sin helbredelse.

23. Ygeia har endelig anført, at da de pågældende ydelser udelukkende præsteres på hospitalsområdet, konkurrerer de ikke med tilsvarende tjenesteydelser, der tilbydes af andre momspligtige virksomheder.

24. Jeg er ikke enig i denne vurdering. Ligesom Den Hellenske Republik, Forbundsrepublikken Tyskland, Republikken Cypern og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber er jeg af den opfattelse, at i henhold til gældende fællesskabsret på det relevante tidspunkt kan ingen af de pågældende ydelser anses for en transaktion, der efter sin natur er »i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje.

25. Modsat de nævnte medlemsstater mener jeg dog, at ingen af disse ydelser alligevel skal udelukkes systematisk fra fritagelse for moms. Efter min opfattelse skal disse ydelser fritages for moms, når det er godtgjort, at de er væsentlige for behandlingen af patienten, og det eneste relevante, som i realiteten

forekommer at kunne anvendes for at bestemme, om de virkelig er nødvendige, er en lægeordinering. Jeg bygger dette standpunkt dels på indholdet i artikel 13 A i sjette direktiv, dels på formålet med momsfritagelse hvad angår hospitalsbehandling og pleje i hospitalsmiljø.

26. Hvad for det første angår indholdet i artikel 13 A i sjette direktiv indeholder det — som påpeget af den forelæggende ret, og som også Domstolen har fastslået [11] — ikke nogen definition af begrebet »transaktioner i tæt tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje. Det fremgår heller ikke af ordlyden af direktivets artikel 13 A, stk. 1, litra b), om nogen af de omtvistede ydelser omfattes af dette begreb.

27. Som Kommissionen har anført, kan det udledes af ordlyden af ovennævnte bestemmelse, at den omhandler ydelser, som personalet i behandlingsinstitutionen leverer, eftersom den omfatter ydelser »udført af offentligretlige organer eller under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler [...]«. Jeg kan derimod ikke tilslutte mig Kommissionens opfattelse, hvorefter det også af bestemmelsens ordlyd fremgår, at »transaktioner i nær tilknytning« kun kan bestå af ydelser, der leveres til patienten selv. Det fremgår efter min mening af en bogstavelig fortolkning af artikel 13 A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv, at begrebet »transaktioner i nær tilknytning til« hospitalsbehandling og pleje omfatter samtlige de ydelser, der leveres af hospitalsinstitutionen, som er tæt forbundet med hospitalsbehandlingen af patienten og den pleje, han får [12].

28. Det kan således ikke udledes af ordlyden af artikel 13 A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv, at de ydelser, der leveres af hospitalet til en patienten nærstående person, såsom tilrådighedsstillelse af mad og seng, er udelukket fra afgiftsfritagelse.

29. Derimod findes der i artikel 13 A, stk. 2, litra b), i sjette direktiv relevante oplysninger for besvarelsen af det undersøgte spørgsmål. I henhold til denne bestemmelse er tjenesteydelser og levering af goder udelukket fra at blive omfattet af fritagelsen i henhold til bl.a. direktivets artikel 13 A, stk. 1, litra b), når de dels ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritagne for afgift, og dels hovedsagelig tager sigte på at give organet supplerende indtægter ved

11 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 22.

12 — Jf. herved dom af 23.2.1988, sag 353/85, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. s. 817, præmis 32, og Dornier-dommen, præmis 33.

udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, der skal svare merværdiafgift.

30. Skønt Domstolen ikke har henvist til sjette direktivs artikel 13 A, stk. 2, litra b), i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, hvori den behandlede fortolkningen af begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til ydelsen af hospitalsbehandling og pleje, mener jeg ligesom den forelæggende ret og ovennævnte medlemsstater, at denne bestemmelse er relevant for denne fortolkning. Det fremgår således af dens ordlyd, at den pålægger medlemsstaterne to forpligtelser, som de skal overholde for hver enkelt af de undtagelser, der udtrykkeligt er fastsat, dvs. de, der er fastsat i artikel 13 A, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n). Jeg skal desuden påpege, at hvert af disse tilfælde vedrører ydelser eller leveringer »i eller med nær tilknytning« til en virksomhed af almen interesse [13].

31. I artikel 13 A, stk. 2, litra b), i sjette direktiv angives således ikke, i modsætning til, hvad Ygeia har anført, yderligere betingelser, som kun skal anvendes i den særlige situation, hvor medlemsstaterne beslutter at udvide afgiftsfritagelsen til andre tjenesteydere end offentligretlige juridiske personer. Hvis dette var tilfældet, må det nemlig antages, at disse betingelser ikke ville være opført i et særskilt punkt, men i forlængelse af de betingelser, der indeholdes i sjette direktivs artikel 13 A, stk. 2, litra a), som angiver denne mulighed for udvidelse for medlemsstaterne [14]. Det fremgår ligeledes af ordlyden af artikel 13 A, stk. 2, litra b), i sjette direktiv, at de der anførte to betingelser er bindende for medlemsstaterne til forskel fra de betingelser, der er indeholdt i artikel 13 A, stk. 2, litra a), som er fakultative.

32. Henset til indholdet i artikel 13 A, stk. 2, litra b), i sjette direktiv skal der tages hensyn til de i denne bestemmelse fastsatte betingelser ved fortolkningen af ordlyden af de

13 — F.eks. fritager artikel 13 A, stk. 1, under litra g), tjenesteydelser og levering af goder med »nær tilknytning« til social sikring og social bistand, under litra h) tjenesteydelser og levering af goder »med nær tilknytning« til beskyttelse af børn og unge, og under litra i) uddannelse af børn og unge, skole- og universitetsundervisning, faglig uddannelse eller omskoling samt tjenesteydelser og levering af goder med »nær tilknytning« hertil osv.

14 — Artikel 13 A, stk. 2, litra a), har følgende ordlyd:
»Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:
— De pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne.
— De skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne.
— Deres priser skal være godkendt af det offentlige, eller må ikke overskride sådanne godkendte priser, eller — for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne — være lavere end de priser, der for tilsvarende transaktioner forlanges af handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.
— Fritagelserne må ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.«

deri angivne forskellige fritagelser, dvs. de, der er fastsat i artikel 13 A, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n).

33. Denne vurdering af rækkevidden af artikel 13 A, stk. 2, litra b), i sjette direktiv bekræftes af dommen sagen Kommissionen mod Tyskland, hvori Domstolen behandlede spørgsmålet om, hvorvidt forskningsvirksomhed udført mod vederlag af højere uddannelsesinstitutioner kunne fritages for moms i henhold til artikel 13 A, stk. 1, litra i), i sjette direktiv.

34. Den tyske regering gjorde i denne sag gældende, at forskning er en tjenesteydelse med nær tilknytning til undervisningen på de statslige, højere læreanstalter, fordi disse for at gennemføre deres undervisning netop har brug for forskning, der giver dem mulighed for at udvikle og formidle ny viden. Domstolen kunne ikke tiltræde denne argumentation og fastslog, at selv om forskningsprojekter kan anses for »særdeles nyttige for universitetsundervisningen, er det ikke uomgængeligt nødvendigt for at nå det mål, der tilsigtes med universitetsundervisning, nemlig bl.a. uddannelse af studerende med henblik på, at de kan udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse« [15].

15 — Jf. præmis 48. Domstolen begrundede ligeledes dette resultat under henvisning til, at »en række uddannelsesinstitutioner på universitetsniveau når dette mål uden at udføre forskningsprojekter mod vederlag, og at tilknytningen mellem universitetsundervisningen og erhvervslivet også kan sikres på anden måde«.

35. Dette krav, som Domstolen fastslog ved fortolkningen af begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til universitetsundervisning, som fastsat i artikel 13 A, stk. 1, litra i), i sjette direktiv, gælder også med hensyn til indholdet i direktivets artikel 13 A, stk. 2, litra b), for fortolkningen af begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje, som omhandlet i artikel 13 A, stk. 1, litra b).

36. Heraf følger, at i henhold til gældende ret på det relevante tidspunkt er det ifølge den første betingelse i artikel 13 A, stk. 2, litra b), i sjette direktiv ikke tilstrækkeligt for at blive fritaget for moms, at de ydelser, der leveres på hospitalet, er potentielt eller faktisk nyttige for patientens helbredelse. Ifølge denne bestemmelse omfatter transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje kun dem, der er uomgængeligt nødvendige.

37. Ved en undersøgelse af de pågældende ydelser synes ingen af dem generelt, dvs. uanset hvem den indlagte person er og årsagerne til indlæggelsen, at kunne anses for væsentlige eller uomgængeligt nødvendige for hospitalsbehandlingen og plejen. Selv om det ikke kan bestrides, at de hver især kan bidrage mere eller mindre til forbedring af betingelserne for den indlagtes ophold og følgelig til vedkommendes helbredelse, varierer bidraget til den terapeuti-

ske proces efter min opfattelse betydeligt i forhold til personerne og årsagerne til indlæggelsen. Situationen forekommer mig således meget forskellig, alt efter om patienten er et lille barn eller en voksen, og om formålet med indlæggelsen er et godartet kirurgisk indgreb med kortvarig indlæggelse eller behandling af en alvorlig, livstruende sygdom, som kræver en langvarig indlæggelse.

38. Det forekommer således ikke muligt at anse de pågældende ydelser for efter deres natur at være »i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje. De forekommer mig klart forskellige fra f.eks. den transaktion, der blev forelagt Domstolen i sagen Kommissionen mod Frankrig, og som Domstolen anså for at være »i nær tilknytning« til en momsfritaget medicinsk analyse.

39. I denne sag behandlede Domstolen den franske lovgivning, ifølge hvilken visse biologiske analyser kun kunne foretages af specialiserede laboratorier. Denne lovgivning krævede ligeledes, at det specialiserede laboratorium, som havde foretaget analysen, betalte en godtgørelse til det laboratorium, som havde foretaget udtagningen af prøven før overførslen heraf. Kommissionens indvending mod denne lovgivning drejede sig om, at i modsætning til omkostningerne ved analysen og selve udtagningen var omkostningerne ved overførslen af prøven momsbelagt. Domstolen, der på dette punkt fulgte Kommissionens argumentation, fastslog, at overførslen af prøven var en transaktion i nær tilknytning til analysen, der var fritaget for moms, fordi denne overførsel logisk ligger mellem udtagningen og den egentlige analyse [16].

40. Jeg deler ligeledes Kommissionens opfattelse, hvorefter ingen af de omhandlede ydelser kan sidestilles med levering af mad og seng til patienten selv, hvilke efter deres natur forekommer at være transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandlingen. Heraf følger, at ingen af de omtvistede ydelser systematisk kan momsfritages ved anvendelse af artikel 13 A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv.

41. Denne vurdering finder jeg for det andet bekræftet i forhold til det i ovennævnte bestemmelse fastsatte formål med fritagelsen. Som Domstolen har fastslået, er formålet med fritagelsen at sikre, at læge- og hospitalsbehandling ikke bliver uopnåelig på grund af for høje omkostninger til behandlingen, hvis de selv eller de transaktioner, som er tæt tilknyttet dertil, var momspligtige [17]. Det drejer sig ifølge retspraksis om at momsfritage ydelser, der leveres i etablissementer med sociale formål som beskyttelsen

16 — Jf. præmis 24.

17 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 23, og Dornier-dommen, præmis 43.

af den menneskelige sundhed, og som har til formål at diagnosticere, pleje og så vidt muligt helbrede sygdomme eller helbredsproblemer [18]. Fritagelsen har således til formål at nedbringe omkostningerne til sundhedspleje og at gøre denne pleje mere tilgængelig for enkeltpersoner [19].

42. Det er således vigtigt for at kunne blive omfattet af fritagelsen i henhold til artikel 13 A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv, at de ydelser, der præsteres i det pågældende hospital, reelt forfølger et terapeutisk mål. Det er kun under hensyntagen til dette mål, at begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje ikke skal fortolkes alt for snævert ifølge retspraksis. Efter retspraksis kan de pågældende ydelser således ikke anses for nødvendigvis at udgøre transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje, når de, som tidligere anført, ikke generelt og systematisk kan anses for ydelser, der er nødvendige eller væsentlige for plejen i hospitalsmiljøet.

43. Som Kommissionen har påpeget, vil en systematisk fritagelse for de omtvistede ydelser endvidere kunne indebære et resultat i strid med formålet med artikel 13 A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv. Når en afgiftspligtig person nemlig udfører en momsfritaget virksomhed, bærer han reelt den indgående moms, han har erlagt i forbindelse med køb af goder og tjenesteydelser, der er nødvendige for denne virksomhed, eftersom han ikke kan overføre den på de endelige forbrugere. Ligeledes kan, når der samtidig udføres afgiftspligtige aktiviteter og fritagne aktiviteter, den indgående moms som bekendt kun fratrækkes proportionalt med andelen af de afgiftspligtige aktiviteter i forhold til de fritagne aktiviteter. At øge andelen af momsfritagne aktiviteter har dermed til følge at reducere de af den afgiftspligtige persons afgifter, der kan fratrækkes, og dermed forøge størrelsen af den moms, der påhviler ham. For så vidt som den skattepligtige person skal afbalancere sit budget, medfører forhøjelsen af afgiftsbyrden en prisforhøjelse på hans momsfritagne tjenesteydelser. En systematisk fritagelse for leveringen af telefontjenester og tv til indlagte patienter og indkvartering til deres ledsagere indebærer en betydelig risiko for en forhøjelse af prisen på den for hospitalsbehandling fastsatte dagssats.

44. Efter min mening gør en undersøgelse af de omtvistede ydelser med hensyn til kriteriet, om de har eller ikke har sekundær karakter, det heller ikke muligt systematisk at fritage dem for moms. Som den forelæggende ret har påpeget, har Domstolen anvendt dette kriterium i sagen Kommissionen mod Frankrig og i Dornier-sagen med henblik på at bestemme, om ydelserne i disse sager faldt ind under »transaktioner i nær

18 — Jf. Dornier-dommen, præmis 47 og 48.

19 — Samme doms præmis 43.

tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje. Begrebet »sekundær ydelse« kan ganske vist forekomme videre end den betingelse, at transaktionen skal være uomgængeligt nødvendige for at opnå den pågældende almene interesse. Ifølge retspraksis skal en ydelse anses for at være sekundær til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til på de bedste betingelser at udnytte tjenesteyderens hovedydelse [20].

45. Selv om man lægger dette kriterium til grund og antager, at det kan anvendes uanset den første betingelse i artikel 13 A, stk. 2, litra b), i sjette direktiv, kan man dog næppe antage, at de omtvistede ydelser ikke udgør et mål i sig selv. Som tidligere anført, har tilrådighedsstillelsen af telefon og tv til en patient ikke altid et terapeutisk mål. Patienten kan vælge at opnå disse ydelser hos hospitalet i stedet for hos en anden virksomhed af bekvemmelighedsgrunde, og uden at ydelserne nødvendigvis er led i den terapeutiske behandling, der er grunden til indlæggelsen. Patientens nærtstående anvendelse af de indkvarteringsmuligheder, som hospitalet tilbyder, beror ikke altid på patientens alder eller sygdom, men kan også alene bero på viljen til at anvende de indkvarteringsmuligheder, der ydes af hospitalet, som er billigere og tættere på den indlagte person end tilsvarende ydelser leveret af en anden skattepligtig instans, hotel eller restaurant.

46. En systematisk fritagelse af de pågældende ydelser ville desuden være i strid med de principper, der fremgår af retspraksis, som er grundlaget for fortolkningen af fritagelserne i sjette direktiv. Som alle intervenienter har anført, er det fast retspraksis, at de fritagelser, der er fastsat i artikel 13 i sjette direktiv, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person [21]. Jeg skal ligeledes understrege, at sjette direktiv ikke fritager alle former for virksomhed af almen interesse for moms, men alene sådanne, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde [22]. De pågældende ydelser kan således

20 — Jf. dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 24, og af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 30.

21 — Jf. bl.a. dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 20, af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 28, og af 20.11.2003, sag C-307/01, D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, Sml. I, s. 13989, præmis 52.

22 — Jf. dom af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 18, af 14.9.2000, sag C-384/98, D., Sml. I, s. 6795, præmis 20, og dommen i sagen D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, præmis 54.

kun fritages for moms, hvis de nøje opfylder betingelserne i artikel 13 A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv.

47. Fortolkningen af denne bestemmelse skal også overholde princippet om afgiftsneutralitet, som ligger til grund for det fælles momssystem, i medfør af hvilket erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, ikke må behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms[23]. I modsætning til det af Ygeia anførte, og som de medlemsstater, der har afgivet indlæg i nærværende sag, med rette har påpeget, konkurrerer hospitalet, når det leverer de pågældende tjenesteydelser, faktisk med de andre skattepligtige virksomheder, som leverer tjenesteydelser af samme art, såsom hoteller og restauranter, hvad angår indkvartering af patienternes ledsagere, og leverandører af telefontjenester og tv. Som Forbundsrepublikken Tyskland har anført, erlægger de patienter, som anvender en mobiltelefon, moms på omkostningerne til telefontjenester og deres familiemedlemmer, som overnatter og indtager deres måltider på et hotel, betaler moms på prisen for deres indkvartering.

48. Det fremgår endelig af retspraksis, at fritagelserne i artikel 13 i sjette direktiv er selvstændige fællesskabsretlige begreber, der har til formål at undgå, at medlemsstaterne anvender momsordningen forskelligt[24]. Dette indebærer, at begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje ikke kan defineres forskelligt i forhold til den enkelte medlemsstats socio-økonomiske karakteristika.

49. På baggrund af det anførte mener jeg, at de omtvistede ydelser ikke alment og systematisk kan anses for ydelser i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje i den forstand, hvor udtrykket er anvendt i artikel 13 A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv.

50. Man kan dog ikke udelukke, at de pågældende ydelser i visse tilfælde kan falde ind under den i artikel 13 A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv omhandlede fritagelse. Som bekendt har denne fritagelse til formål at nedbringe omkostningerne til sundhedspleje, dvs. ydelser, hvis formål er at beskytte, bevare eller genetablere personers helbred. Det er altså formålet med en ydelse, der er afgørende for, om den skal fritages for moms.

23 — Jf. Kügler-dommen, præmis 30, og Dornier-dommen, præmis 42 og 44.

24 — Jf. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 11, og CPP-dommen, præmis 15, dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 21, og i sagen D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, præmis 52.

51. Man kan forestille sig, at en pårørendes tilstedeværelse hos den indlagte person under visse omstændigheder kan være væsentlig for dennes behandling, og at tilrådighedsstillelse af en sengeplads og måltider til den pårørende kan være nødvendig for at sikre dennes permanente tilstedeværelse hos patienten. Dette kan f.eks. være tilfældet, når den indlagte er et lille barn, eller hvis patienten lider af en sygdom, som udløser stor angst.

52. At levere telefontjenester til en patient kan give denne mulighed for at bevare kontakten med sine pårørende og hos dem finde moralsk trøst, som kan være væsentlig i visse situationer. Selv om det umiddelbart kan forekomme mindre indlysende, kan det ikke kategorisk udelukkes, at tilrådighedsstillelse af et tv, som er et oplysnings- og underholdningsmiddel, der værdsættes af de fleste, i visse tilfælde kan være nødvendig for behandlingen af en indlagt patient. Jeg tænker her igen på børn, som på grund af en alvorlig sygdom eller behandlingen af en sådan ikke kan få besøg eller kun i begrænset omfang. Tilrådighedsstillelse af et tv til sådanne børn kan forekomme at være et underholdningselement, der er uomgængeligt nødvendig for deres behandling i hospitalsmiljøet.

53. Mens det er forholdsvis let at forestille sig, at disse tjenesteydelser i visse tilfælde kan være uomgængelig nødvendige for behandlingen af en indlagt patient, forekommer det mig derimod særdeles vanskeligt objektivt at præcisere, hvornår dette er tilfældet, henset til de mange forskellige situationer, der kan foreligge i praksis. Man må ligeledes tage i betragtning, at sjette direktiv har til formål at indføre et fælles momssystem, og at dette skal være klart og forudsigeligt[25]. Det vil således ikke være i overensstemmelse med dette formål og disse krav at lade hospitalerne og de kompetente nationale myndigheder vurdere i de konkrete tilfælde, om de pågældende ydelser virkelig er nødvendige. Det påhviler derfor Domstolen at fastsætte et objektivt kriterium, som er fælles for samtlige medlemsstater.

54. I henhold til gældende fællesskabsret på det relevante tidspunkt mener jeg ikke, at dette kriterium kan være patientens egen anmodning, som Ygeia har foreslået, eller en pårørendes anmodning. Et sådant kriterium ville ikke gøre det muligt at sikre, at fritagelsen begrænses til de transaktioner, som er virkeligt nødvendige for hospitalsbehandlingen og plejen. Spørgsmålet om, hvorvidt leveringen af den ene eller den anden af de pågældende ydelser er nødvendig for behandlingen af den indlagte person, må henhøre under en lægelig vurdering. Det er den terapeut, der varetager behandlingen af patienten i behandlingsinstitutionen, som

25 — Jf. bl.a. dom af 13.3.1990, sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691, præmis 23.

forekommer at være den myndighed, der bedst kan vurdere, om de omhandlede ydelser, som ikke efter deres natur er ydelser i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje, ikke desto mindre skal anses for uomgængeligt nødvendige for den pågældendes behandling. Dette kriterium har ligeledes den fordel at være objektivt og opfylde kravene om klarhed og forudsigelighed.

55. Ifølge dette kriterium er et hospitals tilrådighedsstillelse af telefontjenester og tv til en indlagt patient og samme etablissements levering af mad og seng til patientens ledsagere således transaktioner i nær tilknytning til læge- og hospitalsbehandlingen, hvis tilrådighedsstillelsen af dette udstyr og en pårørendes permanente tilstedeværelse er lægeordineret.

56. Da parterne under retsmødet blev opfordret til at tage stilling til dette kriterium, anførte Ygeias repræsentant, at læger aldrig foreskriver denne form for tjenesteydelse. Den græske regerings repræsentant anførte, at kriteriet kunne føre til misbrug.

57. Jeg udleder for det første af den græske regerings svar — i modsætning til hvad Ygeia har anført — at det kriterium, som jeg har foreslået, kan være anvendeligt i praksis. Dernæst bestrider jeg ikke, at gennemførelsen af dette kriterium kan give anledning til misbrug og i hvert fald til forskellig praksis i forskellige behandlingsinstitutioner. Denne risiko og denne ulempe findes imidlertid ved gennemførelsen af ethvert kriterium, som er baseret på en menneskelig vurdering, og interessen i ikke kategorisk at udelukke de pågældende ydelser fra momsfritagelsens anvendelsesområde vejer efter min mening tungere end de praktiske vanskeligheder ved gennemførelsen af det foreslåede kriterium. Jeg skal ligeledes bemærke, at medlemsstaterne, hvis der er behov for det, kan træffe passende foranstaltninger for at forebygge misbrug ved anvendelsen af dette kriterium på samme måde, som de skal gøre det i henhold til artikel 13 A, stk. 1, i sjette direktiv for hver af de forskellige fritagelser, der er fastsat i denne bestemmelse.

58. Hvis Domstolen følger mit forslag, påhviler det den nationale ret i denne sag at undersøge, om de af Ygeia leverede ydelser til patienter i dets etablissement var lægeordineret. Den skal ligeledes efterprøve, at leveringen af disse ydelser ikke hovedsagelig tilsigtede at skaffe Ygeia yderligere indtægter som omhandlet i artikel 13 A, stk. 2, litra b), i sjette direktiv.

59. I betragtning af det anførte foreslår jeg, at det præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 13 A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv skal fortolkes således, at et hospitals levering af telefontjenester og tv til en patient og samme etablissements levering af måltider og sengeplads til patientens ledsagere kun udgør transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje i bestemmelsens forstand, hvis leveringen heraf til patienten eller en pårørendes permanente tilstedeværelse ved hans side er lægeordineret.

V — Forslag til afgørelse

60. På baggrund af ovenstående foreslår jeg, at det af Symvulio tis Epikratias stillede spørgsmål besvares således:

»Artikel 13 A, stk. 1, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at et hospitals levering af telefontjenester og tv til en patient og samme etablissements levering af måltider og sengeplads til patientens ledsagere kun udgør transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje i bestemmelsens forstand, hvis leveringen heraf til patienten eller en pårørendes permanente tilstedeværelse ved hans side er lægeordineret.«