FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PHILIPPE LÉGER

föredraget den 15 september 2005 [1]

1. Förevarande beslut att begära förhandsavgörande från Symvoulio tis Epikrateias (Statsrådet) (Grekland) gäller båda tolkningen av begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård, vilket förekommer i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet 77/388/EEG. [2]

2. Frågan är huruvida en sjukvårdsinrättnings tillhandahållande av telefontjänster och en TV-apparat till en person som är inlagd där samt inrättningens tillhandahållande av måltider och sängplatser till personer som medföljer patienter kan anses som verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård och därför skall undantas från mervärdesskatteplikt [3] med tillämpning av denna bestämmelse.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsrätten*

3. Syftet med sjätte direktivet är att upprätta ett system för mervärdesskatt som är gemensamt för samtliga medlemsstater. I detta syfte innehåller det en enhetlig definition av vad som är en skattepliktig transaktion. [4] I artikel 2.1 i direktivet föreskrivs därför att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. Enligt artikel 4 i direktivet avses med skattskyldig person varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, såsom verksamhet som tjänsteleverantör, oberoende av syfte eller resultat.

4. Vidare innehåller avdelning X i sjätte direktivet en gemensam förteckning över undantag från skatteplikt, vilken enligt elfte

1 — Originalspråk: franska.

2 — Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

3 — Den här fotnoten är inte av intresse för den svenska versionen.

4 — Se dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (REG 2003, s. I-6729), punkt 38, och av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE (REG 2005, s. I-3123), punkt 36.

skälet i direktivet syftar till att säkerställa att gemenskapens egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater.

5. I artikel 13 i samma direktiv finns under punkt A en uppräkning av undantagen för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. Första punkten i denna bestämmelse har följande ordalydelse:

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

...

b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur.

..."

6. I artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna i varje enskilt fall får uppställa ett eller flera av de föreskrivna villkoren för att undantagen i punkt 1 b skall gälla icke offentligrättsliga organ.

7. I samma artikel 13 A.2 b föreskrivs följande:

"Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n ovan, om

— det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,

— det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt."

B — *Nationell rätt*

8. I artikel 18.1 i lag nr 1642/1986 om tillämpning av mervärdesskatt och andra bestämmelser (FEK A' 125) föreskrivs följande:

"1. Följande verksamheter är undantagna från skatt:

...

d) Sjukhusvård och sjukvård samt leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som är närbesläktade med dessa verksamheter, som utförs av personer som driver verksamhet i enlighet med lag. Härmed likställs tjänster som tillhandahålls i inrättningar som driver kur- och brunnsverksamhet.

..."[5]

5 — Se den franska versionen av begäran om förhandsavgörande, s. 3.

II — Bakgrund

9. Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon — Ygeia AE[6] är en privaträttslig juridisk person vars verksamhet består i att tillhandahålla sjukhusvård och sjukvård.

10. Efter kontroll av Ygeias räkenskaper för de beskattningsperioder som motsvarar åren 1992 och 1993, ansåg den behöriga administrativa myndigheten att de intäkter som bolaget haft genom att tillhandahålla dels telefontjänster och TV-apparater till patienterna, dels måltider och sängplatser till personer som medföljer dessa, borde vara mervärdesskattepliktiga. Myndigheten rättade följaktligen bolagets skatteskuld för de två motsvarande åren.

11. Ygeias talan mot myndighetens beslut ogillades av Dioikitiko Protodikeio (förvaltningsdomstol i första instans) och sedan av Dioikitiko Efeteio (förvaltningsdomstol i andra instans). Domstolarna fann att dessa tjänster, till sin natur, inte kan anses vara närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård, eftersom de syftar till att underlätta

6 — Nedan kallat Ygeia.

patienternas vistelse på sjukhuset och inte bidrar till den vård som de får.

12. Ygeia överklagade de domar som Dioikitiko Efeteio hade meddelat.

III — Tolkningsfrågan

13. Den hänskjutande domstolen har påpekat att det inte har bestritts att Ygeia, i egenskap av privaträttslig juridisk person, uppfyller villkoren för befrielse från den omtvistade skatten vad gäller den sjukhusvård och den sjukvård som bolaget tillhandahåller. Den enda fråga som uppstår gäller enligt denna domstol huruvida de omtvistade tjänsterna omfattas av begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård.

14. Den hänskjutande domstolen har konstaterat att detta begrepp inte har definierats i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet. Den har erinrat om att domstolen i domen av den 11 januari 2001 i målet kommissionen mot Frankrike [7] fastslog att detta begrepp inte borde tolkas särskilt restriktivt, eftersom undantaget för dessa verksamheter är avsett att garantera att sjukvård och sjukhusvård samt därmed närbesläktade verksamheter inte hindras av den ökade kostnad som skulle uppstå om de var mervärdesskattepliktiga.

15. Den har även hänvisat till domen av den 6 november 2003 i målet Dornier, [8] där domstolen fastslog att frågan huruvida en verksamhet omfattas av begreppet närbesläktade verksamheter beror på om den är av underordnad art eller inte. Det är med andra ord fråga om huruvida den ifrågavarande tjänsten för mottagaren utgör ett medel för att på bästa sätt åtnjuta andra tjänster eller om den för mottagaren är ett självändamål. Den hänskjutande domstolen anser att de ifrågavarande tjänsterna ur denna synvinkel skulle kunna klassificeras som underordnade den vård som Ygeia tillhandahåller, utan att denna klassificering räcker för att de skall anses ingå i den kategori verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård.

16. Den har i detta hänseende påpekat att en verksamhet, för att anses närbesläktad med sjukhusvård och sjukvård, enligt det första kriteriet som anges i artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet måste vara väsentlig. Den har som exempel på tillämpning av detta kriterium citerat domen av den 20 juni 2002 i målet kommissionen mot Tyskland, [9] där det fastslogs att begreppet tillhandahållande av

7 — Dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99 kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249), punkt 23.

8 — Dom av den 6 november 2003 i mål C-287/00, Dornier (REG 2003, s. I-12911).

9 — Dom av den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-5811), punkterna 31 och 48.

tjänster som är "nära besläktade" med universitetsutbildning omfattar tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor som är *direkt nödvändiga* för undervisningen. Av detta har den dragit slutsatsen att de omtvistade verksamheterna inte kan undantas från mervärdesskatteplikt på grundval av detta kriterium.

17. Det är med hänsyn till dessa överväganden som Symvoulio tis Epikrateias har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall tjänster som tillhandahålls av personer som avses i artikel 13 A.1 b i direktiv 77/388/EEG och som består dels i att låta patienterna använda telefon och TV, dels i att tillhandahålla måltider och sängplatser till personer som medföljer patienter, anses utgöra verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård i den mening som avses i ovan nämnda bestämmelse, i det att dessa tjänster är underordnade denna vård, men även väsentliga för att kunna utföra vården?"

IV — Bedömning

18. Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet skall tolkas så, att en sjukvårdsinrättnings tillhandahållande av telefontjänster och en TV-apparat till en patient, liksom denna inrättnings tillhandahållande av måltider och en sängplats till personer som medföljer patienten, utgör verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård i den mening som avses i denna bestämmelse.

19. Denna fråga har uppkommit eftersom tillhandahållande av telefontjänster och en TV-apparat samt måltider och logi i princip utgör verksamheter som är mervärdesskattepliktiga om en skattskyldig tillhandahåller dem mot vederlag. I det gemensamma systemet för mervärdesskatt är det även normalt att samma person kan utföra verksamheter som är undantagna från mervärdesskatteplikt och tjänster som är mervärdesskattepliktiga. [10]

20. Den hänskjutande domstolen har således ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida de ifrågavarande tjänsterna till sin natur utgör verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård, och om

10 — Om en skattskyldig använder varor och tjänster för att utföra såväl tjänster som är undantagna från skatteplikt som tjänster som beskattas, föreskrivs det i artiklarna 17.5 och 19 i sjätte direktivet hur den skattskyldige skall dra av den ingående momsen för utövandet av sin beskattade verksamhet.

de följaktligen alltid skall vara undantagna från mervärdesskatteplikt med tillämpning av artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

21. Ygeia anser att frågan skall besvaras jakande. Bolaget anser att de villkor som föreskrivs i artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet inte med nödvändighet är relevanta för att definiera begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård. Enligt bolaget utgör de möjligen villkor som medlemsstaterna kan sätta upp för att undantaget i fråga skall tillämpas på andra leverantörer än offentligrättsliga juridiska personer.

22. Bolaget har dessutom anfört att de omtvistade tjänsterna inte utgör ett självändamål för patienterna, men väl ett medel för att på bästa möjliga sätt åtnjuta sjukhusvården och vården. Det är enligt bolaget således fråga om tjänster som faktiskt är underordnade sjukhusvården, vilka skall få samma skattemässiga behandling som sjukhusvården vad gäller mervärdesskatten. Bolaget har även hänvisat till att det i Grekland är vanligt att patientens familjemedlemmar följer med denne och därigenom hjälper vårdpersonalen. Bolaget har understrukit att deras närvaro förbättrar patientens mentala hälsa och därför bidrar till dennes tillfrisknande. Det har hävdat att detsamma gäller för tillhandahållande av telefontjänster och en TV, eftersom dessa tjänster ger den sjuke möjlighet att bibehålla kontakten med omvärlden. Av detta följer enligt Ygeia att det relevanta kriteriet för att bestämma om sådana tjänster omfattas av begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård är viljan hos patienten själv, som har begärt att få åtnjuta dessa tjänster för att denne har ansett dem nödvändiga för sitt tillfrisknande.

23. Bolaget har slutligen påpekat att eftersom de ifrågavarande tjänsterna enbart tillhandahålls inom sjukhuset, konkurrerar de inte med motsvarande tjänster som tillhandahålls av andra företag som är skyldiga att betala mervärdesskatt.

24. Jag godtar inte denna bedömning. Liksom Republiken Grekland, Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Cypern samt Europeiska gemenskapernas kommission anser jag inte att någon av de ifrågavarande tjänsterna enligt tillämplig gemenskapsrätt kan anses som en verksamhet som till sin natur är närbesläktad med sjukhusvård och sjukvård.

25. Till skillnad emellertid från dessa medlemsstater anser jag likväl att ingen av dessa tjänster systematiskt skall uteslutas från undantaget från mervärdesskatteplikt. Jag anser att dessa tjänster skall undantas från mervärdesskatteplikt om de visar sig vara väsentliga för behandlingen av patienten. Det enda kriterium som är lämpligt och som i verkligheten förefaller kunna användas för

att bestämma om de verkligen är nödvändiga är ett recept. Jag grundar denna ståndpunkt dels på innehållet i artikel 13 A i sjätte direktivet, dels på syftet med undantaget från mervärdesskatteplikt för sjukhusvård och sjukvård i sjukhusmiljö.

26. Vad först gäller innehållet i artikel 13 A i sjätte direktivet anges inte vad begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård omfattar, vilket den hänskjutande domstolen har påpekat och domstolen har konstaterat. [11] Det framgår inte heller av ordalydelsen i artikel 13 A.1 b i direktivet huruvida någon av de omtvistade tjänsterna omfattas av detta begrepp eller inte.

27. Som kommissionen har påpekat kan man av bestämmelsens ordalydelse dra slutsatsen att den avser tjänster som personalen vid vårdinrättningen tillhandahåller, eftersom den omfattar tjänster "som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus". Jag delar däremot inte kommissionens uppfattning att det också följer av bestämmelsens ordalydelse att närbesläktade verksamheter endast kan utgöras av tjänster som tillhandahålls patienten själv. Enligt min mening följer det av en bokstavstolkning av artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet att begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård omfattar samtliga tjänster som tillhandahålls av sjukvårdsinrättningen och som har en nära koppling till sjukhusvården av patienten och den sjukvård han får. [12]

28. Man kan således inte av ordalydelsen i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet dra slutsatsen att de tjänster som en sjukvårdsinrättning tillhandahåller en patienten närstående person, såsom tillhandahållandet av en sängplats eller måltider, är uteslutna från undantaget från skatteplikt.

29. Däremot anser jag att det i artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet finns uppgifter som är relevanta för svaret på den undersökta frågan. Enligt ordalydelsen i denna bestämmelse får tillhandahållandet av tjänster eller varor således inte undantas från skatteplikt enligt bland annat nämnda artikel 13 A.1 b i direktivet dels om det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna, dels om det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva

11 — Se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike (punkt 22).

12 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 februari 1988 i mål 353/85, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1988, s. 817), punkt 32, och domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 33.

verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

30. Trots att domstolen inte har hänvisat till artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, där den uttalade sig om tolkningen av begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård, anser jag, liksom den hänskjutande domstolen och de ovannämnda medlemsstaterna, att bestämmelsen är relevant för denna tolkning. Det följer nämligen av dess ordalydelse att medlemsstaterna måste iaktta två skyldigheter för vart och ett av de undantag som uttryckligen avses, det vill säga de som föreskrivs i nämnda artikel 13 A.1 b, g, h, i, l, m och n. Jag vill dessutom påpeka att vart och ett av dessa undantag gäller tillhandahållande av tjänster eller varor som är närbesläktade med eller som har en nära koppling till en verksamhet av allmänintresse. [13]

31. I artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet anges således inte, till skillnad från vad Ygeia gjort gällande, ytterligare villkor som endast skall tillämpas i det särskilda fall då medlemsstaterna beslutar att utvidga undantaget från skatteplikt till att omfatta andra leverantörer än offentligrättsliga juridiska personer. Om så var fallet, skulle det nämligen vara rimligt att anta att dessa villkor inte förekom i en separat punkt, utan i stället efter de villkor som anges i artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet, där det föreskrivs att medlemsstaterna har denna möjlighet till utvidgning. [14] Det följer även av ordalydelsen i artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet att de två villkor som föreskrivs där är tvingande för medlemsstaterna, till skillnad från dem som finns i artikel 13 A.2 a, vilka är dispositiva.

32. Med hänsyn till innehållet i artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet måste de villkor som anges i denna bestämmelse beaktas vid tolkningen av ordalydelsen i de olika undantagen från skatteplikt som avses där, det vill säga de som föreskrivs i artikel 13 A.1 b, g, h, i, l, m och n.

33. Denna bedömning av räckvidden av artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet bekräftas av domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland. Domstolen utta-

13 — Till exempel undantas i artikel 13 A.1 g tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring, i 13 A.1 h tjänster och varor som är nära kopplade till skydd av barn och ungdomar samt i 13 A.1 i undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, etc.

14 — Artikel 13 A.2 a har följande lydelse:
"a) För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:
— De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.
— De skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat.
— Deras priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.
— Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge."

lade sig där om frågan huruvida forskningsverksamhet som bedrivs mot vederlag av inrättningar för högre utbildning skulle kunna undantas från mervärdesskatteplikt med tillämpning av artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet.

34. Den tyska regeringen gjorde i detta förfarande gällande att forskning är en tjänst som är nära besläktad med utbildningen vid inrättningarna för högre utbildning i offentlig regi. De sistnämnda är avsedda att bedriva just sådan verksamhet för att genomföra sin undervisningsverksamhet, eftersom denna gör det möjligt för dem att utveckla och sprida ny kunskap. Domstolen godtog inte denna bedömning, utan fastslog att forskningsprojekt, även om de kan anses "mycket användbara i universitetsutbildningen, inte [är] absolut nödvändiga för att nå syftet med denna utbildning, nämligen att utbilda studenter i syfte att de skall kunna utöva en yrkesverksamhet". [15]

15 — Se punkt 48. Domstolen motiverade där även denna bedömning med att ange att "många inrättningar för högre universitetsutbildning uppnår detta mål utan att genomföra forskningsprojekt mot vederlag och att det finns andra sätt att säkerställa ett samband mellan universitetsutbildningen och yrkeslivet".

35. Detta krav som domstolen beaktade inom ramen för tolkningen av begreppet verksamheter som är nära besläktade med universitetsutbildning, vilket föreskrivs i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet, gäller med hänsyn till innehållet i artikel 13 A.2 b i detta direktiv även för tolkningen av begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård, vilket anges i artikel 13 A.1 b.

36. Av detta följer att det enligt det första villkoret, som föreskrivs i artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet, enligt gällande rätt, för undantag från mervärdesskatteplikten inte räcker att de tjänster som tillhandahålls i vårdinrättningen potentiellt eller reellt kan användas för patientens tillfrisknande. Enligt denna bestämmelse är det enbart verksamheter som är väsentliga för patienterna som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård.

37. Vid en bedömning av tjänsterna i fråga verkar det inte som om någon av dem kan anses väsentlig eller nödvändig för sjukhusvården eller sjukvården, det vill säga oavsett vem patienten är eller skälen till att denne är inlagd. Även om det inte kan förnekas att var och en av tjänsterna mer eller mindre kan bidra till att förbättra villkoren för patientens vistelse och följaktligen till dennes tillfrisknande, förefaller det mig som om detta bidrag till läkningsprocessen varierar mycket beroende på

personerna och skälen till att de är inlagda. Enligt min mening rör det sig om mycket olika situationer om patienten är ett barn i späd ålder eller en vuxen, om sjukhusvården avser ett mindre kirurgiskt ingrepp, då det krävs en kort tids sjukhusvård, eller om den avser behandling av en allvarlig skada, vilken är livshotande och motiverar sjukhusvård under lång tid.

38. Det verkar således inte möjligt att anse att de ifrågavarande tjänsterna till sin natur är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård. Enligt min mening skiljer de sig klart från exempelvis de verksamheter som domstolen prövade i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, vilka domstolen ansåg vara närbesläktade med en medicinsk bedömning och därför undantagna från mervärdesskatteplikt.

39. I detta mål skulle domstolen nämligen bedöma fransk lagstiftning, enligt vilken vissa biologiska analyser endast kunde utföras av specialiserade laboratorier. Enligt denna lagstiftning krävdes det även att det specialiserade laboratorium som hade utfört analysen betalade en ersättning för översändandet av detta prov till det laboratorium som hade tagit provet på patienten. Kommissionens anmärkning mot denna lagstiftning gällde att översändandet av provet, till skillnad från kostnaden för analysen och för själva provet, var mervärdesskattepliktigt. Domstolen, som i denna del följde kommissionens argumentation, uttalade att översändandet av provet utgjorde en verksamhet som var närbesläktad med analysen, vilken var undantagen från mervärdesskatt, eftersom översändandet logiskt sett inträffade mellan provtagningen och analysen. [16]

40. Jag delar även kommissionens uppfattning att ingen av de ifrågavarande tjänsterna kan likställas med tillhandahållandet av måltider och en sängplats till patienten själv, vilka verkligen är verksamheter som till sin natur är närbesläktade med sjukhusvård. Av detta följer att ingen av de omtvistade tjänsterna systematiskt kan undantas från mervärdesskatteplikt med tillämpning av artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

41. Denna bedömning bekräftas enligt min mening för det andra av syftet med det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse. Domstolen har slagit fast att detta undantag 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, var mervärdesskattepliktig. [17] Det är enligt rättspraxis fråga om att från mervärdesskatteplikt undanta tjänster som tillhandahålls i

16 — Se punkt 24.

17 — Se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 23, och Dornier, punkt 43.

inrättningar med samhällsnyttiga ändamål, såsom att värna om människors hälsa, och som syftar till att diagnostisera, tillhandahålla vård och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem. [18] Detta undantag från skatteplikt har till syfte att sänka vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till denna vård. [19]

42. För att kunna undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet är det därför viktigt att de tjänster som tillhandahålls i den berörda vårdinrättningen verkligen har ett terapeutiskt ändamål. Det är enbart med hänsyn till detta ändamål som begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård inte skall tolkas alltför restriktivt enligt rättspraxis. Enligt denna rättspraxis kan de ifrågavarande tjänsterna således inte med nödvändighet anses utgöra verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård, när de, såsom framkommit, inte allmänt och systematiskt kan anses vara tjänster som är nödvändiga eller väsentliga för vård i sjukhusmiljö.

43. Dessutom skulle, som kommissionen har påpekat, ett systematiskt undantag för de omtvistade tjänsterna kunna ge ett resultat som strider mot syftet med artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. När en skattskyldig utför en aktivitet som är undantagen från mervärdesskatteplikt står han i verkligheten för den ingående mervärdesskatt som han har erlagt vid köpet av varor och tjänster som är nödvändiga för denna aktivitet, eftersom han inte kan överföra den på slutkonsumenterna. Vi har även sett att han, när han utför både aktiviteter som beskattas och aktiviteter som är undantagna från beskattning, endast kan dra av den ingående mervärdesskatten i proportion till den del som utgörs av de beskattade aktiviteterna i förhållande till de som är undantagna från beskattning. En utökning av den del som utgörs av de aktiviteter som är undantagna från beskattning får således till följd att den skattskyldiges avdragsrätt minskar, och följaktligen höjs summan av den mervärdesskatt som han måste stå för. För det fall den skattskyldige måste balansera sin budget, tar sig höjningen av denna skattskyldighet uttryck i en höjning av priset på de tjänster som är undantagna från mervärdesskatt. Att systematiskt från beskattning undanta tillhandahållande av telefontjänster och en TV-apparat till den inlagda patienten samt inkvartering av dem som följer med denne innebär med andra ord en stor risk för en ökning av priset på en dags sjukhusvård.

44. Jag tror inte heller att bedömningen av de omtvistade tjänsterna med hänsyn till huruvida de är underordnade eller inte gör det möjligt att systematiskt undanta dem från mervärdesskatteplikt. Som den hänskjutande domstolen har erinrat om använde domstolen detta kriterium i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike och Dornier för att avgöra om de tjänster som var i fråga i dessa mål omfattades av

18 — Se domen i det ovannämnda målet Dornier, punkterna 47 och 48.

19 — Ibidem, punkt 43.

begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård eller sjukvård. Begreppet underordnad tjänst kan förvisso verka vidare än villkoret enligt vilket verksamheten måste vara väsentlig för att uppnå allmänintresset i fråga. Enligt rättspraxis skall en tjänst nämligen anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller. [20]

45. Även om man grundar sig på detta kriterium och tänker sig att det kan tillämpas genom att man bortser från det första villkoret som uttrycks i artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet, förefaller det emellertid mycket svårt att systematiskt anta att de omtvistade tjänsterna inte efterfrågas i sig. Som jag har påpekat har tillhandahållandet av telefontjänster och en TV-apparat till en patient inte alltid ett terapeutiskt syfte. Patienten kan välja att få dessa tjänster från vårdinrättningen hellre än från en annan aktör av bekvämlighetsskäl och utan att dessa tjänster nödvändigtvis ingår i den terapeutiska behandling som motiverar hans sjukhusvistelse. Patientens ålder eller tillstånd kräver inte heller alltid att patienten närstående personer använder sig av de möjligheter till inkvartering som sjukhuset tillhandahåller, utan kan också härröra enbart från viljan att använda de möjligheter till inkvartering som sjukhuset erbjuder, vilka är billigare och närmare den inlagda personen än liknande tjänster som tillhandahålls av en annan skattskyldig, hotell eller restaurang.

46. Ett systematiskt undantag för de ifrågavarande tjänsterna skulle stå i strid med de principer som har fastställts i rättspraxis, vilka utgör ramar för tolkningen av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i sjätte direktivet. Som alla de parter som inkommit med yttranden har erinrat om framgår det av fast rättspraxis att de undantag från den skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt, eftersom de utgör undantag från den allmänna principen om att mervärdesskatt skall tas ut på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag. [21] Det skall även understrykas att sjätte direktivet inte innebär att alla verksamheter av allmänintresse är undantagna från mervärdesskatteplikt, utan endast sådana verksamheter som beskrivs mycket noggrant i denna bestämmelse. [22] De ifrågavarande tjänsterna kan

20 — Se dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, s. I-6229), punkt 24, och av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), punkt 30.

21 — Se bland annat dom av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC (REG 1997, s. I-3017), punkt 20, av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 28, och av den 20 november 2003 i mål C-307/01, D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services (REG 2003, s. I-13989), punkt 52.

22 — Se dom av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry (REG 1998, s. I-7053), punkt 18, och av den 14 september 2000 i mål C-384/98, D. (REG 2000, s. I-6795), punkt 20, samt domen i det ovannämnda målet D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services (punkt 54).

således endast undantas från mervärdesskatteplikt om de exakt uppfyller de villkor som föreskrivs i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

47. Tolkningen av denna bestämmelse måste även vara förenlig med principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och enligt vilken aktörer som utför samma transaktioner inte skall behandlas olika i mervärdesskattehänseende. [23] Till skillnad från vad Ygeia har gjort gällande och som de medlemsstater som har givit in skriftliga yttranden i detta förfarande med rätta har påpekat, konkurrerar vårdinrättningen i detta hänseende, för det fall den tillhandahåller de ifrågavarande tjänsterna, faktiskt med andra skattskyldiga som tillhandahåller tjänster av samma slag, såsom hotell och restauranger, vad gäller inkvarteringstjänster som tillhandahålls dem som medföljer patienten, och företag som tillhandahåller telefontjänster och TV-apparater. Som Förbundsrepubliken Tyskland har påpekat erlägger de patienter som använder en mobiltelefon mervärdesskatt på kostnaden för telefontjänsterna, och deras familjemedlemmar som sover och äter sina måltider på ett hotell betalar denna skatt på priset för sin inkvartering.

48. Det följer slutligen av rättspraxis att de undantag från mervärdesskatteplikt som anges i artikel 13 i sjätte direktivet är självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt. [24] Det innebär att begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård inte kan få en definition som varierar beroende på samhällsekonomiska särdrag i varje medlemsstat.

49. Det är således med hänsyn till alla dessa omständigheter som jag anser att de omtvistade tjänsterna inte på ett allmänt och systematiskt sätt kan anses som tjänster som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

50. Jag kan likväl inte utesluta att de ifrågavarande tjänsterna under vissa omständigheter kan omfattas av det undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Som vi har sett är syftet med detta undantag att minska kostnaderna för hälsovården, det vill säga för tjänster som syftar till att skydda, underhålla eller återställa en persons hälsa. Det är således syftet med tjänsten som avgör om den skall undantas från mervärdesskatteplikt eller inte.

23 — Se domarna i de ovannämnda målen Kügler, punkt 30, och Dornier, punkterna 42 och 44.

24 — Se dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 11, samt domarna i de ovannämnda målen CPP, punkt 15, kommissionen mot Frankrike, punkt 21, och D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services, punkt 52.

51. Det är fullt tänkbart att en närståendes närvaro hos patienten under vissa omständigheter kan vara väsentlig för dennes behandling, och att tillhandahållandet av en sängplats och måltider till den närstående kan visa sig vara nödvändigt för att garantera dennes fortsatta närvaro hos patienten. Så skulle till exempel kunna vara fallet om patienten är ett barn i späd ålder eller om patienten har lidit en skada som ger en betydande ångest.

52. Tillhandahållandet av telefontjänster till patienten kan göra det möjligt för denne att ha kontakt med sina närstående och att hos dem få ett viktigt stöd, som under vissa omständigheter kan förefalla väsentligt. Även om detta vid första anblicken kan verka mindre uppenbart, förefaller det mig även svårt att kategoriskt utesluta att tillhandahållandet av en TV-apparat, som är ett sätt att få information och avkoppling som uppskattas av de allra flesta, under vissa omständigheter kan visa sig vara nödvändigt för behandlingen av den inlagda patienten. Jag tänker återigen på barn som, på grund av en allvarlig skada eller behandlingen av denna, inte alls kan ta emot besök eller endast kan göra det på begränsade villkor. Tillhandahållandet av en TV-apparat till dessa barn kan verka som en avkoppling som är väsentlig för deras behandling i sjukhusmiljö.

53. Även om det är lätt att föreställa sig att tillhandahållandet av dessa tjänster i vissa fall kan anses väsentliga för patienten, verkar det dock mycket svårt att objektivt klargöra vilka dessa fall är med hänsyn till de situationer av mycket varierande slag som kan finnas i praktiken. Det måste även tas hänsyn till att syftet med sjätte direktivet är att inrätta ett gemensamt system för mervärdesskatt och att detta system skall vara säkert och förutsebart.[25] Det är därför inte förenligt med detta syfte och dessa krav att låta vårdinrättningarna och de behöriga nationella myndigheterna bedöma från fall till fall om de ifrågavarande tjänsterna verkligen är nödvändiga. Det åligger följaktligen domstolen att fastställa ett objektivt kriterium som är gemensamt för samtliga medlemsstater.

54. Jag tror inte att detta kriterium enligt gällande gemenskapsrätt kan vara patientens egen begäran, vilket Ygeia har föreslagit, eller en begäran från dennes närstående. Med ett sådant kriterium är det inte möjligt att garantera att undantaget från skatteplikt begränsas till verksamheter som verkligen är nödvändiga för sjukhusvården och sjukvården. Dessutom förefaller det faktiskt som om frågan huruvida tillhandahållandet av den ena eller andra av de ifrågavarande tjänsterna är nödvändigt för behandlingen av patienten kräver en medicinsk bedömning. Det är den terapeut som är ansvarig för

25 — Se bland annat dom av den 13 mars 1990 i mål C-30/89, kommissionen mot Frankrike (REG 1990, s. I-691), punkt 23.

behandlingen av patienten på vårdinrättningen som förefaller vara den auktoritet som bäst kan bedöma om tjänster som de ifrågavarande, vilka till sin natur inte är verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård, likväl skall anses som väsentliga för behandlingen av denna person. Detta kriterium har även fördelen att det är objektivt och respekterar kraven på säkerhet och förutsebarhet.

55. I enlighet med detta kriterium skulle således en vårdinrättnings tillhandahållande av telefontjänster och en TV-apparat till en patient, liksom denna inrättnings tillhandahållande av måltider och en sängplats till personer som medföljer patienten, utgöra verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård, om möjligheten till förfogande över denna utrustning eller den permanenta närvaron av en närstående hade föreskrivits i ett recept.

56. När parterna vid förhandlingen ombads att lämna sina synpunkter på detta kriterium påpekade Ygeias representant att läkare aldrig förskriver denna typ av tjänster. Greklands regerings representant påpekade tvärtom att detta kriterium kunde leda till missbruk.

57. Av svaret från Greklands regering drar jag först och främst slutsatsen att det kriterium som jag föreslår, tvärtemot vad Ygeia har gjort gällande, kan tillämpas i praktiken. Jag bestrider vidare inte att kriteriets genomförande kan ge upphov till missbruk och i varje fall till olika tillämpning mellan olika vårdinrättningar. Denna risk och denna nackdel finns emellertid vid genomförandet av varje kriterium som bygger på en mänsklig bedömning. Intresset av att inte kategoriskt utesluta de ifrågavarande tjänsterna från undantagets tillämpningsområde väger dock enligt min mening tyngre än de praktiska svårigheter som uppstår vid genomförandet av det föreslagna kriteriet. Det skall även erinras om att medlemsstaterna vid behov kan vidta lämpliga åtgärder för att förhindra missbruk vid tillämpningen av detta kriterium på samma sätt som de får göra genom artikel 13 A.1 i sjätte direktivet för vart och ett av de olika undantag som föreskrivs i denna bestämmelse.

58. Om domstolen följer mitt förslag ankommer det på den nationella domstolen att i det förevarande fallet bedöma om de ifrågavarande tjänsterna som Ygeia tillhandahåller personer som är inlagda på dess inrättning har föreskrivits i ett recept. Den måste även i enlighet med artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet kontrollera att det grundläggande syftet med tillhandahållandet av dessa tjänster inte var att vinna ytterligare intäkter åt Ygeia.

59. Med hänsyn till de ovannämnda omständigheterna föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågan enligt följande. Artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet skall tolkas så, att en sjukvårdsinrättnings tillhandahållande av telefontjänster och en TV-apparat till en patient, liksom inrättningens tillhandahållande av måltider och en sängplats till dem som medföljer patienten, utgör verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård eller sjukvård enligt denna bestämmelse endast om tillhandahållandet av denna utrustning till patienten eller den ständiga närvaron av en närstående har föreskrivits i ett recept.

V — Förslag till avgörande

60. Med hänsyn till ovanstående överväganden föreslår jag att Symvoulio tis Epikrateias fråga besvaras på följande sätt:

"Artikel 13 A.1 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att en sjukvårdsinrättnings tillhandahållande av telefontjänster och en TV-apparat till en patient, liksom inrättningens tillhandahållande av måltider och en sängplats till dem som medföljer patienten, utgör verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård eller sjukvård enligt denna bestämmelse endast om tillhandahållandet av denna utrustning till patienten eller den ständiga närvaron av en närstående har föreskrivits i ett recept."