DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

1. december 2005 *

I de forenede sager C-394/04 og C-395/04,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Symvulio tis Epikratias (Grækenland) ved afgørelser af 16. juni 2004, indgået til Domstolen den 17. september 2004, i sagerne:

**Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE**

mod

**Ypourgos Oikonomikon,**

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus og A. Ó Caoimh (refererende dommer),

* Processprog: græsk.

generaladvokat: P. Léger
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 29. juni 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE ved dikigoros K. Karlis

— den græske regering ved E.-M. Mamouna, S. Trekli og V. Kyriazopoulos, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved W.-D. Plessing og A. Tiemann, som befuldmægtigede

— den cypriotiske regering ved A. Miltiadou-Omirou, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 15. september 2005,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt 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 (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningerne er blevet forelagt under sager mellem Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE (herefter »Ygeia«), der er en privatretlig juridisk person, hvis selskabsformål består i at levere læge- og hospitalsbehandling, og Ypourgos Oikonomikon (finansministeren) angående afslag fra Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon (skattekontoret for aktieselskaber i Athen) på at fritage levering af telefontjenester og leje af tv til patienter samt levering af sengeplads og mad til disses ledsagere for merværdiafgift (herefter »moms«) som transaktioner med nær tilknytning til hospitalsbehandling og sundhedspleje.

## Retsforskrifter

*Fællesskabsbestemmelser*

3 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), bestemmer:

»1. 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.«

4 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), bestemmer:

»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.«

*De nationale bestemmelser*

5 Artikel 18, stk. 1, litra d), i lov nr. 1642/1986 om anvendelse af merværdiafgiften og andre bestemmelser (FEK A' 125) bestemmer:

»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.«

## Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

6 Ved kontrol af Ygeias regnskabsbøger for afgiftsperioden 1992 og 1993 fandt Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon, at de indtægter, virksomheden havde haft ved dels levering af telefontjenester og leje af tv til patienter, og dels levering af sengeplads og mad til disses ledsagere, var momsbelagte, idet disse transaktioner ikke kunne anses for at være i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje. Skattekontoret forhøjede derfor virksomhedens skat ved to selvstændige afgørelser vedrørende hvert af de pågældende år.

7 Ygeia anlagde sager til prøvelse af disse afgørelser ved Dioikitiko Protodikeio Athinon (Athens Forvaltningsret i Første Instans) og derefter under appel ved Dioikitiko Efeteio Athinon (Athens Forvaltningsappelret). Ygeia har til støtte for sine søgsmål gjort gældende, at de pågældende tjenesteydelser bidrager til patienternes pleje og til at opretholde deres kommunikation med andre personer, og følgelig til, at disse bliver hurtigere raske som følge af, at deres psykiske tilstand forbedres. Disse søgsmål blev ikke taget til følge med den begrundelse, at de omtvistede ydelser, da de tager sigte på at lette patienternes ophold på hospitalerne uden at bidrage til deres pleje, ikke kan anses for at være i nær tilknytning til hospitaliseringen.

8 Ygeia anlagde annullationssøgsmål ved Symvulio tis Epikratias (Statsrådet) vedrørende de af Diikitiko Efetio Athinon afsagte domme.

9 Symvulio tis Epikratias bemærker i sine forelæggelseskendelser, at det er ubestridt, at Ygeia som privatretlig juridisk person opfylder betingelserne for fritagelse for moms på hospitalsbehandling og pleje samt på transaktioner i nær tilknytning hertil. Det eneste spørgsmål, der ifølge Symvulio tis Epikratias skal undersøges, er, om de omtvistede ydelser er omfattet af begrebet »transaktioner med nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje.

10 Den forelæggende ret har herved anført, at dette begreb ikke er defineret i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1. Den bemærker imidlertid, at en transaktion på grundlag af kriterierne i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), vil kunne anses for at være i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje, når den for det første er uomgængelig nødvendig for udførelsen af de afgiftsfrie transaktioner, og for det andet ikke tager sigte på at give yderligere indtægter til det organ, der udfører de afgiftsfrie transaktioner. Den har desuden anført, at Domstolen i sin dom af 6.11.2003, Dornier (sag C-45/01, Sml. I, s. 12911, præmis 33-35), har anerkendt, at spørgsmålet om, hvorvidt en transaktion falder ind under begrebet »transaktioner i nær tilknytning«, afhænger af, om den har karakter af at være sekundær. Dette indebærer, at det må fastslås, om transaktionen for modtagerne udgør et middel til at udnytte andre ydelser på de bedst mulige betingelser, eller om den for disse udgør et mål i sig selv.

11 Symvulio tis Epikratias har derfor i den sag, der vedrører afgiftsperioden 1992, besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende spørgsmål (sag C-394/04):

»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 den ovennævnte bestemmelses forstand, idet de udgør transaktioner, der er sekundære i forhold til denne behandling og pleje, men som også er uomgængelig nødvendige herfor?«

12 Hvad angår den afgiftsperiode, der svarer til 1993, har den forelæggende ret besluttet at udsætte den for retten verserende sag, indtil Domstolen har besvaret ovennævnte spørgsmål (sag C-395/04).

13 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 14. oktober 2004 er sagerne C-394/04 og C-395/04 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt domsafsigelsen.

## Om det præjudicielle spørgsmål

14 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om levering af telefontjenester og leje af tv til patienter foretaget af en behandlingsinstitution, der er omfattet af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), samt denne institutions levering af sengepladser og mad til patienternes ledsagere, udgør transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje i denne bestemmelses forstand.

15 Indledningsvis bemærkes, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, i henhold til fast retspraksis skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (dom af

20.6.2002, sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5811, præmis 43, og af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427, præmis 29). Fritagelserne er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 15, og af 8.3.2001, sag C-240/99, Skandia, Sml. I, s. 1951, præmis 23).

16 Endvidere bemærkes, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, har til formål at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse. Bestemmelsen udelukker imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse fra pålæggelse af moms, men alene dem, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i bestemmelsen (jf. bl.a. dom af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 18, og af 20.11.2003, sag C-8/01, Taksatorringen, Sml. I, s. 13711, præmis 60).

17 Som Domstolen allerede har fastslået, indeholder direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke nogen definition af begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje (dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 22). Det fremgår imidlertid af bestemmelsens ordlyd, at den ikke tager sigte på ydelser, der hverken har forbindelse med hospitalsbehandling af modtagerne af ydelserne eller eventuel pleje af disse (Dornier-dommen, præmis 33).

18 Ydelser henhører derfor kun under begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), når de faktisk leveres som sekundære ydelser til hospitalsbehandling eller pleje af modtagerne, hvilket er hovedydelsen (Dornier-dommen, præmis 35).

19 Det følger af fast retspraksis, at en ydelse kan anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte tjenesteyderens hovedydelse (jf. i denne retning bl.a. dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 24, og Dornier-dommen, præmis 34).

20 Ygeia har herved gjort gældende, at ydelserne af indkvartering og måltider til ledsagerne, der har til virkning at forbedre patienternes psykiske tilstand og at hjælpe disse i tilfælde, hvor de på grund af deres tilstand ikke selv længere kan udføre deres dagligdagshandlinger, fremmer patienternes helbredelse og nedsætter arbejdsbyrden for hospitalets hjælpepersonale. Med hensyn til tjenesteydelser bestående i levering af telefontjenester og leje af tv til patienterne gør disse det muligt for patienterne at opretholde kontakten til omverdenen, hvilket bidrager til en bedre psykisk tilstand og derfor til en hurtigere helbredelse, og desuden nedsætter slutprisen for hospitalsbehandlingen. Heraf følger efter Ygeias opfattelse, at det relevante kriterium for vurderingen af, om sådanne ydelser henhører eller ikke henhører under begrebet »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje, er patientens egen vilje, der har anmodet om disse ydelser, fordi han anser dem for nødvendige for sin helbredelse.

21 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

22 Med henblik på at fastslå, om ydelser som de i hovedsagerne omtvistede udgør et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte de hospitalsbehandlings- og plejeydelser, der leveres af Ygeia, må det, således som samtlige de medlemsstater, der har afgivet indlæg, og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har påpeget, tages i betragtning, med hvilket formål disse ydelser leveres (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 24).

23 Fritagelsen af transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), skal sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på grund af de forøgede omkostninger til sådan pleje, hvis de selv eller transaktioner i nær tilknytning hertil var pålagt moms (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 23).

24 Den pleje og hospitalsbehandling, der er omfattet af denne bestemmelse, er ifølge fast retspraksis den, der har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier (Dornier-dommen, præmis 48).

25 I betragtning af det formål, der forfølges med fritagelsen i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), følger derfor, at kun tjenesteydelser, der logisk ligger inden for rammerne af hospitalsbehandling og pleje, og som udgør et led i leveringen af disse ydelser, og som er uomgængelig nødvendige for at nå de terapeutiske mål, der forfølges ved disse ydelser, kan udgøre »transaktioner i nær tilknytning« i denne bestemmelses forstand. Det er kun sådanne ydelser, der kan påvirke omkostningerne til sundhedspleje, som den pågældende fritagelse skal gøre mere tilgængelig for enkeltpersoner.

26 Denne konklusion bekræftes, således som de regeringer, der har afgivet indlæg, med rette har anført, af direktivets artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), første led, hvorefter medlemsstaterne skal udelukke de bl.a. af artiklens stk. 1, litra b), omhandlede tjenesteydelser fra fritagelse, hvis de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift. Som generaladvokaten har anført i punkt 30-32 i forslaget til afgørelse, fastsætter denne bestemmelse, der er bindende for medlemsstaterne, de betingelser, der skal tages hensyn til ved fortolkningen af

forskellige fritagelser, der i lighed med den fritagelse, der er fastsat i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), vedrører ydelser eller leveringer i eller med »nær tilknytning« til en virksomhed af almen interesse.

27 Det bemærkes desuden, at Domstolen i præmis 48 og 49 i dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland hvad angår den i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra i), fastsatte fritagelse med hensyn til tjenesteydelser »med nær tilknytning« til universitetsundervisning allerede har fastslået, at udførelse af forskningsprojekter mod vederlag, selv om den kan anses for særdeles nyttig for universitetsundervisningen, ikke er uomgængelig 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, hvorfor den ikke kan være omfattet af denne fritagelse.

28 Henset til formålet med den i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse og i betragtning af ordlyden af bestemmelsens stk. 2, litra b), gælder denne konklusion også, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 35 i forslaget til afgørelse, for fortolkningen af begrebet »transaktion i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje i den første af disse bestemmelser.

29 Heraf følger, at tjenesteydelser, der ligesom de i hovedsagerne omtvistede kan forbedre komforten og velværet for patienterne, ikke som hovedregel kan være omfattet af den i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse. Det kan kun forholde sig anderledes, hvis disse ydelser er uomgængelig nødvendige for at nå de terapeutiske mål, der forfølges med den hospitalsbehandling og pleje, i forbindelse med hvilken de leveres.

30 Det tilkommer den forelæggende ret under hensyn til samtlige de konkrete omstændigheder i de tvister, der verserer for den, og i givet fald til indholdet af de lægerecepter, der er udstedt for de pågældende patienter, at fastslå, om de leverede ydelser er uomgængelig nødvendige.

31 Denne konklusion ændres ikke af den af Ygeia fremførte argumentation, hvorefter begrebet »transaktion i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), under hensyn til formålet med fritagelsen ikke skal fortolkes særligt indskrænkende (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 23). Som det allerede følger af denne doms præmis 25, indebærer det forhold, at ydelser, der ikke har karakter af at være sekundære, momspålægges, ikke en forhøjelse af omkostningerne ved den hospitalsbehandling og pleje, som denne bestemmelse skal gøre mere tilgængelig for enkeltpersoner, idet disse ydelser ikke er uomgængelig nødvendige for at nå de terapeutiske mål med nævnte hospitalsbehandling og pleje (jf. i denne retning dom af 20.11.2003, sag C-307/01, D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, Sml. I, s. 13989, præmis 59).

32 Som generaladvokaten har anført i punkt 47 i forslaget til afgørelse, er momspålæggelse af sådanne ydelser endvidere i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, som bl.a. er til hinder for, at sammenlignelige tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsen (dom af 23.10.2003, sag C-109/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 12691, præmis 20).

33 I modsætning til det af Ygeia anførte, og som den tyske regering med rette har gjort gældende, konkurrerer en behandlingsinstitution, når den leverer tjenesteydelser som de omtvistede, med de skattepligtige virksomheder, som leverer tjenesteydelser af samme art, såsom leverandører af telefontjenester og tv hvad angår ydelser af denne art, der tilbydes til patienterne, og hoteller og restauranter hvad angår indkvartering af deres ledsagere.

34 I henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), andet led, skal ydelser som de i hovedsagerne omhandlede også udelukkes fra den i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse, såfremt de hovedsageligt tager sigte på at give den person, der leverer dem, yderligere indtægter, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge på grundlag af de konkrete omstændigheder i de tvister, der verserer for den.

35 Det forelagte spørgsmål må derfor besvares med, at levering af telefontjenester og leje af tv til patienter foretaget af de personer, der er omfattet af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), samt disse personers levering af sengepladser og måltider til patienternes ledsagere, som hovedregel ikke udgør transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje i denne bestemmelses forstand. Det kan kun forholde sig anderledes, hvis disse ydelser er uomgængelig nødvendige for at nå de terapeutiske mål, der forfølges med hospitalsbehandlingen og plejen, og ikke hovedsageligt tager sigte på at give leverandøren af disse ydelser yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare moms.

Det tilkommer den forelæggende ret under hensyn til samtlige de konkrete omstændigheder i de tvister, der verserer for den, og i givet fald til indholdet af de lægerecepter, der er udstedt for de pågældende patienter, at fastslå, om de leverede ydelser opfylder disse betingelser.

## Sagsomkostningerne

36 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg til Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Levering af telefontjenester og leje af tv til patienter foretaget af de personer, der er omfattet af artikel 13, punkt 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, samt disse personers levering af sengepladser og måltider til patienternes ledsagere, udgør som hovedregel ikke transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje i denne bestemmelses forstand. Det kan kun forholde sig anderledes, hvis disse ydelser er uomgængelig nødvendige for at nå de terapeutiske mål, der forfølges med hospitalsbehandlingen og plejen, og ikke hovedsageligt tager sigte på at give leverandøren af disse ydelser yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.**

2) **Det tilkommer den forelæggende ret under hensyn til samtlige de konkrete omstændigheder i de tvister, der verserer for den, og i givet fald til indholdet af de lægerecepter, der er udstedt for de pågældende patienter, at fastslå, om de leverede ydelser opfylder disse betingelser.**

Underskrifter