DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 1 december 2005 *

I de förenade målen C-394/04 och C-395/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Symvoulio tis Epikrateias (Grekland), genom beslut av den 16 juni 2004 som inkom till domstolen den 17 september 2004, i målet

Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE

mot

Ypourgos Oikonomikon,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus och A. Ó Caoimh (referent),

* Rättegångsspråk: grekiska.

generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 29 juni 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

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

— Greklands regering, genom E.-M. Mamouna, S. Trekli och V. Kyriazopoulos, samtliga i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och A. Tiemann, båda i egenskap av ombud,

— Cyperns regering, genom A. Miltiadou-Omirou, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 15 september 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i mål mellan Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE (nedan kallat Ygeia), en privaträttslig juridisk person vars verksamhetsföremål är att tillhandahålla sjukhusvård och sjukvård, och Ypourgos Oikonomikon (finansministeriet), angående det beslut som fattades av Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon (skattemyndigheten i Aten, avdelningen för aktiebolagsbeskattning) att inte, såsom verksamhet som är närbesläktad med sjukhusvård, från mervärdesskatteplikt undanta tillhandahållande av telefontjänster och uthyrning av TV-apparater till patienterna samt tillhandahållande av sängplatser och måltider till deras medföljare.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. 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."

4 I artikel 13 A.2 b i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"b) 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."

Den nationella lagstiftningen

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

"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 bedriver verksamhet i form av kurorter och varma källor."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

6 Skattemyndigheten i Aten, avdelningen för aktiebolagsbeskattning, ansåg, efter det att den granskat Ygeias räkenskaper avseende beskattningsperioderna för åren 1992 och 1993, att mervärdesskatt skulle beräknas på de intäkter som detta bolag haft dels för tillhandahållande av telefontjänster och TV-apparater till patienterna, dels för tillhandahållande av sängplatser och måltider till deras medföljare, med motiveringen att dessa tjänster inte kan anses utgöra tjänster som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård. Den justerade således bolagets skatteskuld genom två separata beslut för vart och ett av de ifrågavarande två åren.

7 Ygeia överklagade dessa beslut till Dioikitiko Protodikeio Athinon (förvaltningsdomstol i första instans i Aten) och överklagade därefter till Dioikitiko Athinon (förvaltningsdomstol i andra instans i Aten). Till stöd för sin talan gjorde Ygeia gällande att tillhandahållandet av de ifrågasatta tjänsterna bidrar till den vård som patienterna får och till att deras sociala relationer upprätthålls samt, som en följd härav, till att deras tillfrisknande påskyndas genom det psykiskt gynnsamma tillstånd som skapas. Överklagandet avslogs med motiveringen att de omtvistade tjänsterna inte kan anses närbesläktade med sjukhusvård, eftersom de syftar till att underlätta patienternas vistelse på sjukhuset men utan att bidra till den vård som de får.

8 Ygeia överklagade de domar som meddelats av Dioikitiko Efeteio Athinon till Symvoulio tis Epikrateias (högsta domstolen).

9 Denna domstol angav i sitt beslut om hänskjutande att det var utrett att Ygeia, i egenskap av privaträttslig juridisk person, uppfyllde villkoren för undantag från mervärdesskatt avseende sjukhusvård och sjukvård och närbesläktade verksamheter. Den enda fråga som enligt denna domstol uppkom var huruvida de omtvistade tjänsterna skulle anses omfattas av begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård.

10 Den hänskjutande domstolen konstaterade härvid att detta begrepp inte har definierats i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet. Den påpekade emellertid att en verksamhet på grundval av de kriterier som anges i artikel 13 A.2 b i detta direktiv kan anses närbesläktad med sjukhusvård och sjukvård då den dels är väsentlig för de undantagna verksamheterna, dels inte syftar till att vinna ytterligare intäkter åt den som tillhandahåller de undantagna tjänsterna. Den angav vidare att domstolen i sin dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier (REG 2003, punkterna 33–35), fastslagit att frågan huruvida en verksamhet omfattas av begreppet närbesläktade verksamheter beror på huruvida den är av underordnad art. Detta innebär att det skall fastställas huruvida denna verksamhet för mottagaren utgör ett medel för att på bästa sätt åtnjuta andra tjänster eller om den för mottagaren utgör ett ändamål i sig.

11 Mot denna bakgrund har Symvoulio Epikrateias beslutat att, inom ramen för överklagandet avseende den beskattningsperiod som avser år 1992, vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen (mål C-394/04):

"Skall tjänster som tillhandahålls av personer som avses i artikel 13 A.1 b i [sjätte direktivet] och som består dels i att låta patienterna använda telefon och TV, dels i

att tillhandahålla måltider och sängplatser till deras medföljare, anses utgöra verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse, eftersom dessa tjänster är underordnade denna vård, men även väsentliga för att kunna utföra vården?"

12 Vad beträffar den beskattningsperiod som avser år 1993 har domstolen beslutat att vilandeförklara målet till dess att domstolen har besvarat den ovannämnda frågan (mål C-395/04).

13 Genom beslut av domstolens ordförande den 14 oktober 2004 förenades målen C-394/04 och C-395/04 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågan

14 Den hänskjutande domstolen har ställt en fråga för att få klarhet i om det är fråga om verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård i den mening som avses i denna bestämmelse när en sådan sjukvårdsinrättning som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet tillhandahåller telefontjänster och hyr ut TV-apparater till patienterna, samt när denna inrättning tillhandahåller sängplatser och måltider till deras medföljare.

15 Det skall inledningsvis erinras om att enligt rättspraxis skall de uttryck som används i bestämmelserna om undantag i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas strikt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig

person mot vederlag (domstolens dom av den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-5811, punkt 43, och av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 29). Nämnda undantag är självständiga begrepp i gemenskapsrätten som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 15, och av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Skandia, REG 2001, s. I-1951, punkt 23).

16 Vidare skall det erinras om att artikel 13 A i sjätte direktivet syftar till att undanta vissa verksamheter av allmänintresse från mervärdesskatteplikt. Alla verksamheter av allmänintresse undantas emellertid inte från mervärdesskatteplikt genom denna bestämmelse, utan endast de som anges där, vilka beskrivs på ett mycket detaljerat sätt (se bland annat 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 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen, REG 2003, s. I-13711, punkt 60).

17 Som domstolen redan konstaterat, innehåller artikel 13 A.1 b i nämnda direktiv inte någon definition av begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård (dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-249, punkt 22). Det framgår emellertid av denna bestämmelses ordalydelse att den inte avser tjänster som inte har något samband vare sig med sjukhusvård av de personer som erhåller dessa tjänster eller med sjukvård som dessa personer eventuellt får (domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 33).

18 Tjänster omfattas således endast av begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård, i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i direktivet, om de verkligen är underordnade i förhållande till den sjukhusvård eller sjukvård som patienterna erhåller och som utgör den huvudsakliga tjänsten (domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 35).

19 Det framgår av rättspraxis att en tjänst kan anses underordnad en huvudsaklig tjänst när den inte utgör ett ändamål i sig, utan den endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller (se, för ett liknande resonemang, 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 domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 34).

20 Ygeia har härvid gjort gällande att tjänsterna avseende sängplatser och måltider för de medföljande hjälper patienterna på det psykiska planet och gynnar därmed deras tillfrisknande, och hjälper således patienterna när de på grund av sitt tillstånd inte klarar att själva utföra sina vardagssysslor. Härigenom minskar delvis arbetsbördan för sjukhusets omvårdnadspersonal. Tillhandahållande av telefontjänster och uthyrning av TV-apparater till patienterna gör det möjligt för dem att behålla kontakten med omvärlden, vilket möjliggör ett snabbare tillfrisknande på grund av det gynnsamma psykiska tillstånd som skapas. Härmed minskar den slutliga kostnaden för sjukhusvistelsen. Av detta följer, enligt Ygeia, att det relevanta kriteriet för att fastställa om sådana tjänster omfattas av begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård är vad den patient själv vill som har begärt dessa tjänster eftersom han funnit dem nödvändiga för att bli återställd.

21 Denna argumentation kan inte godtas.

22 För att avgöra huruvida de tjänster som är i fråga vid den nationella domstolen är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den sjukhusvård och sjukvård som ges av Ygeia, skall, vilket understrukits av Europeiska gemenskapernas kommission och samtliga regeringar i de medlemsstater som inkommit med yttranden, syftet med tillhandahållandet av dessa tjänster beaktas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 24).

23 Undantaget för verksamheter som är närbesläktade med sådan sjukhusvård och sjukvård som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet är nämligen avsett att garantera att tillgången till sjukvård och sjukhusvård inte hindras av den ökade kostnad för denna vård som skulle uppstå om själva vården, eller därmed närbesläktade verksamheter, vore mervärdesskattepliktig (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 23).

24 Sjukhusvård och sjukvård som avses i denna bestämmelse är emellertid enligt rättspraxis sådan som har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem (domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 48).

25 Härav följer således att, med beaktande av syftet med det undantag som avses i artikel 13 A.1 b i nämnda direktiv, det endast är sådana tjänster som logiskt sett ingår i sjukhusvård och sjukvård och som utgör ett väsentligt led i tillhandahållandet av sistnämnda tjänster för att uppnå de med dessa tjänster eftersträvade behandlingsmålen, som kan utgöra "närbesläktade tjänster" i den mening som avses i denna bestämmelse. Endast sådana tjänster kan nämligen påverka kostnaden för den sjukvård som undantaget syftar till att göra tillgänglig för enskilda.

26 Detta konstaterande bekräftas, vilket medlemsstaternas regeringar som inkommit med yttranden med rätta har gjort gällande, av artikel 13 A.2 b första strecksatsen i detta direktiv, enligt vilken medlemsstaterna inte får undanta tillhandahållande av sådana tjänster som bland annat anges i artikel 13 A. 1 b från mervärdesskatteplikt om de inte är väsentliga för de undantagna verksamheterna. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 30–32 i sitt förslag till avgörande uppställs i denna bestämmelse, som är bindande för medlemsstaterna, villkor som skall beaktas vid tolkningen av de olika undantagen från skatteplikt som avses där, vilka i likhet med

vad som föreskrivs i artikel 13 A.1 b i samma direktiv avser tjänster eller leveranser som är "närbesläktade med" eller har en "nära koppling till" en verksamhet av allmänintresse.

27 Det skall vidare påpekas att domstolen i punkterna 48 och 49 i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland redan har funnit, vad gäller artikel 13 A. 1 i i sjätte direktivet, avseende tillhandahållande av tjänster som är nära besläktade med universitetsutbildning, att genomförande av forskningsprojekt mot vederlag, även om de kan anses mycket användbara i universitetsutbildningen, inte är absolut nödvändiga för att uppnå syftet med denna utbildning, nämligen att utbilda studenter för att de skall kunna utöva en yrkesverksamhet, inte omfattas av nämnda undantag.

28 Med beaktande av syftet med undantaget i artikel 13A.1 b i nämnda direktiv och med beaktande av ordalydelsen av artikel 13 A.2 b, gäller dessa konstateranden, såsom generaladvokaten angett i punkt 35 i sitt förslag till avgörande, även för tolkningen av begreppet verksamhet som är närbesläktad med sjukhusvård och sjukvård som anges i den förstnämnda bestämmelsen.

29 Härav följer att tillhandahållande av tjänster som, i likhet med dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, syftar till att förbättra patienternas komfort och välbefinnande i princip inte kan omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 b i direktivet. Det kan endast bli fråga om en annan bedömning om tjänsterna är väsentliga för att uppnå behandlingsmålen med sjukhusvården och sjukvården inom ramen för vilka de tillhandahålls.

30 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att med beaktande av samtliga faktiska omständigheter i de mål som den har att avgöra och, i förekommande fall, av innehållet i de medicinska ordinationer de berörda patienterna erhållit, fastställa om de tillhandahållna tjänsterna är absolut nödvändiga eller inte.

31 De argument som framförts av Ygeia, nämligen att det, med beaktande av undantagets syfte, inte är nödvändigt att tolka begreppet verksamheter som är närbesläktade med sjukhusvård och sjukvård som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet särskilt restriktivt (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 23), föranleder ingen annan bedömning. Såsom det framgår redan av punkt 25 i nämnda dom ökar nämligen inte kostnaderna för sjukhusvård och sjukvård, vars tillgänglighet för enskilda denna bestämmelse syftar till att säkerställa, till följd av att tjänster som inte är underordnade anses mervärdesskattepliktiga, eftersom dessa tjänster inte är väsentliga för att nå de behandlingsmål som avses med bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 november 2003 i mål C-307/01, D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services, REG 2003, s. I-13989, punkt 59).

32 Såsom generaladvokaten påpekat i punkt 47 i sitt förslag till avgörande är det förhållandet att sådana tjänster är mervärdesskatteplikta förenligt med principen om skatteneutralitet, vilken bland annat utgör hinder mot att liknande och således konkurrerande tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 23 oktober 2003 i mål C-109/02, kommissionen mot Tyskland, REG 2003, s. I-12691, punkt 20).

33 Till skillnad från vad Ygeia anfört och såsom den tyska regeringen med rätta har gjort gällande, konkurrerar en sjukhusinrättning, som tillhandahåller sådana tjänster som de omtvistade, med skattskyldiga som tillhandahåller tjänster av samma slag, såsom leverantörer av telefontjänster och TV-tjänster vad gäller tjänster av detta slag som erbjuds patienterna, liksom hotell och restauranger vad gäller logi för deras medföljare.

34 I enlighet med artikel 13 A.2 b andra strecksatsen i sjätte direktivet skall inte heller sådana tjänster som är i fråga i målen vid den nationella domstolen omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 A.1 b i samma direktiv om det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt den som tillhandahåller tjänsterna, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera på grundval av de faktiska omständigheterna i de tvister som den har att avgöra.

35 Frågan skall således besvaras på så sätt att det i princip inte kan anses vara fråga om verksamhet som är närbesläktad med sjukhusvård och sjukvård i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet när sådana juridiska personer som avses i denna bestämmelse tillhandahåller telefontjänster och hyr ut TV-apparater till patienterna, och inte heller när dessa juridiska personer tillhandahåller sängplatser och måltider till patienternas medföljare. Det kan endast bli fråga om en annan bedömning om tjänsterna är väsentliga för att uppnå de behandlingsmål som eftersträvas med sjukhusvården och sjukvården och det grundläggande syftet inte är att vinna ytterligare intäkter åt den som tillhandahåller tjänsterna genom verksamheter som bedrivs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Det ankommer på den nationella domstolen att med beaktande av samtliga faktiska omständigheter i de tvister som den har att avgöra och, i förekommande fall, av innehållet i de medicinska ordinationer som de berörda patienterna erhållit, fastställa huruvida de tillhandahållna tjänsterna uppfyller dessa villkor.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **Det kan i princip inte anses vara fråga om verksamhet som är närbesläktad med sjukhusvård och sjukvård i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i 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 när sådana juridiska personer som avses i denna bestämmelse tillhandahåller telefontjänster och hyr ut TV-apparater till patienterna, och inte heller när dessa juridiska personer tillhandahåller sängplatser och måltider till patienternas medföljare. Det kan endast bli fråga om en annan bedömning om tjänsterna är väsentliga för att upppnå de behandlingsmål som eftersträvas med sjukhusvården och sjukvården och det grundläggande syftet inte är att vinna ytterligare intäkter åt den som tillhandahåller tjänsterna genom verksamheter som bedrivs i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.**

2) **Det ankommer på den nationella domstolen att med beaktande av samtliga faktiska omständigheter i de tvister som den har att avgöra och, i förekommande fall, av innehållet i de medicinska ordinationer som de berörda patienterna erhållit, fastställa huruvida de tillhandahållna tjänsterna uppfyller dessa villkor.**

Underskrifter