Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

7. april 2022 *

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 132, stk. 1, litra b) – fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse – fritagelse for hospitalsbehandling og pleje – privathospital – behørigt anerkendt institution – tilsvarende sociale betingelser«

I sag C-228/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Niedersächsisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen, Tyskland) ved afgørelse af 2. marts 2020, indgået til Domstolen den 2. juni 2020, i sagen

I GmbH

mod

Finanzamt H,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling),

sammensat af formanden for Første Afdeling, A. Arabadjiev, som fungerende formand for Anden Afdeling, og dommerne I. Ziemele (refererende dommer), T. von Danwitz, P.G. Xuereb og A. Kumin,

generaladvokat: G. Hogan,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– I GmbH ved Rechtsanwalt W. Franz,

– Finanzamt H ved K. Hintzelmann, som befuldmægtiget,

– den tyske regering ved J. Möller og S. Heimerl, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og L. Mantl, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 23. september 2021,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 132, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem I GmbH og Finanzamt H (skattemyndigheden i H, Tyskland) vedrørende fritagelse for merværdiafgift (moms) af de hospitalsydelser, som I leverede i skatteårene 2009-2012.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 131 udgør den eneste artikel i kapitel 1 i afsnit IX i dette direktiv, der henholdsvis har overskrifterne »Almindelige bestemmelser« og »Afgiftsfritagelser«. Denne artikel har følgende ordlyd:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

4 Momsdirektivets artikel 132, stk. 1, som er indeholdt i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« i nævnte afsnit IX i dette direktiv, fastsætter:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[…]

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

[…]«

5 Nævnte direktivs artikel 133 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af hver af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af følgende forudsætninger er opfyldt:

a) 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

b) disse organer skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne

c) disse organers priser skal være godkendt af det offentlige, eller må ikke overstige sådanne godkendte priser, eller – for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne – være lavere end de priser, som momspligtige erhvervsvirksomheder forlanger for tilsvarende transaktioner

d) fritagelserne må ikke kunne skabe konkurrenceforvridning til skade for momspligtige erhvervsvirksomheder.

[…]«

6 Momsdirektivets artikel 134 fastsætter:

»Levering af varer og ydelser omfattes ikke af de i artikel 132, stk. 1, litra b), g), h), i), l), m) og n), fastsatte fritagelser i følgende tilfælde:

a) såfremt transaktionerne ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af de transaktioner, der er fritaget for afgift

b) såfremt transaktionerne hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder.«

Tysk ret

7 I henhold til § 4, nr. 14, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG«), er følgende fritaget for moms:

»[…]

b) hospitalsbehandling og pleje, herunder diagnosticering, lægeundersøgelser, forebyggelse, revalidering, fødselshjælp og hospicetjenester samt transaktioner i nær tilknytning hertil, som udføres af offentligretlige organer. Ydelserne nævnt i første punktum er ligeledes fritaget for moms, såfremt de udføres af:
aa) godkendte hospitaler som omhandlet i § 108 i [bog V i Sozialgesetzbuch (socialloven)]

[…]

cc) institutioner, som organerne for den lovpligtige ulykkesforsikring har givet adgang til at udføre lægebehandling som omhandlet i § 34 i [bog VII i socialloven].«

8 § 108 med overskriften »Godkendte hospitaler« i bog V i socialloven (herefter »SGB V«) bestemmer:

»Sygekasserne kan kun lade følgende hospitaler (godkendte hospitaler) udføre hospitalsbehandling:

1. [universitetsklinikker]

2. hospitaler, der er optaget i en delstats hospitalsplan (»Plankrankenhäuser«), eller

3. hospitaler, der har indgået en forsyningsaftale med Landesverbände der Krankenkassen (sygekassernes delstatsforbund) og Verbände der Ersatzkassen (de supplerende sygekassers forbund).«

9 SGB V's § 109, der har overskriften »Indgåelse af forsyningsaftaler med hospitaler«, fastsætter følgende i stk. 2 og 3:

»[…]

(2) Der består ikke et retskrav på indgåelse af en forsyningsaftale i henhold til SGB V's § 108, nr. 3. […]

(3) Der må ikke indgås en forsyningsaftale i henhold til SGB V's § 108, nr. 3, såfremt hospitalet

1. ikke kan garantere en effektiv og økonomisk rentabel hospitalsbehandling

2. […] [ikke opfylder bestemte kvalitetskrav] eller

3. ikke er nødvendigt for, at den forsikrede kan modtage en hospitalsbehandling, der imødekommer behovet.

[…]«

10 § 1 med overskriften »Grundlæggende princip« i Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (lov om finansiering af hospitaler) af 10. april 1991 (BGBl. 1991 I, s. 886, herefter »KHG«) fastsætter følgende:

»(1) Formålet med loven er at sikre hospitalernes økonomiske eksistensgrundlag for herved at garantere, at befolkningen modtager behovsorienteret patientbehandling af høj kvalitet gennem hospitaler, der arbejder effektivt på højt plan og på eget ansvar i økonomisk henseende, samt at medvirke til socialt acceptable plejesatser.«

11 KHG's § 6 med overskriften »Hospitalsplaner og investeringsprogrammer« bestemmer i stk. 1:

»For at virkeliggøre de i § 1 nævnte formål opstiller delstaterne hospitalsplaner og investeringsprogrammer; herunder inddrages følgeomkostninger, navnlig konsekvenserne for plejesatserne.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Sagsøgeren i hovedsagen er et selskab, hvis formål er planlægning, oprettelse og drift af et hospital, hvor alle områder inden for neurologien er repræsenteret.

13 Sagsøgeren i hovedsagen leverer hospitalsydelser i henhold til tysk ret, og dens virksomhed er godkendt af staten. Sagsøgeren er imidlertid ikke optaget i delstaten Niedersachsens hospitalsplan og er derfor ikke et hospital, der er omfattet af hospitalsplanen i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i SGB V's § 108, nr. 2. Sagsøgeren i hovedsagen er ikke et sygekassehospital, idet det ikke har indgået en forsyningsaftale med de lovpligtige sygekasser eller supplerende sygekasser i henhold til SGB V's § 108, nr. 3.

14 Sagsøgeren i hovedsagens patienter er privatpatienter, der selv betaler for behandlingen og har adgang til denne mod betaling af et acontobeløb, patienter, der er tilknyttet en privat sygeforsikringsordning, og/eller som har ret til Beihilfe (støtte til tjenestemænd i tilfælde af sygdom), såkaldte »ambassadepatienter«, for hvilke en anden stats ambassade garanterer dækning af udgifterne, medlemmer af den tyske forbundshær, patienter, hvis udgifter konkret dækkes af en arbejdsgiveransvarsforsikringsforening, samt patienter, der er omfattet af den lovpligtige sygesikring. Patienter, der var tilsluttet private eller lovbestemte sygesikringsordninger, blev behandlet i hvert enkelt tilfælde, efter at der var opnået en garanti for dækning af udgifterne fra instituttet for støtte til tjenestemænd i tilfælde af sygdom, fra sygekasserne, fra de supplerende sygekasser eller fra de private forsikringer. For »ambassadepatienternes« vedkommende blev udgifterne dækket af de udenlandske socialsikringsorganer via de pågældende ambassader.

15 Oprindeligt fakturerede sagsøgeren i hovedsagen hospitalsydelser, pleje og transaktioner i nær tilknytning hertil på grundlag af en fast daglig plejesats, således som det er normalt for hospitaler i henhold til SGB V's § 108, hvortil kom eventuelle tillæg, alt efter om patienterne var indlagt på enestue eller tosengsstue. Lægelige tilvalgsydelser blev faktureret særskilt. Senere fakturerede sagsøgeren i hovedsagen gradvist sine forskellige ydelser på grundlag af en fast sats pr. diagnosegruppe (case-mix afregning), efter et system benævnt »Diagnosis Related Group« (diagnoserelaterede grupper). I 2011 blev 15-20% af alle behandlingsdage faktureret efter dette system.

16 Den 28. juni 2012 indgik sagsøgeren i hovedsagen med virkning fra den 1. juli 2012 en rammeaftale i henhold til UStG's § 4, nr. 14, litra b), punkt cc), med et ulykkesforsikringsinstitut, i dettes egenskab af organ for den lovpligtige ulykkesforsikring.

17 I sine angivelser af omsætningsafgift for årene 2009-2012 behandlede sagsøgeren i hovedsagen de hospitalsydelser, der var faktureret på grundlag af en fast plejesats, og de brugsgebyrer, som blev faktureret læger med rådighed over hospitalssenge, som transaktioner, der var fritaget for omsætningsafgift.

18 I forbindelse med en afgiftskontrol iværksat af Finanzamt für Grossbetriebsprüfung H (skattekontor, der varetager kontrollen med H's store virksomheder), fandt skatterevisoren, at størstedelen af de ydelser, som sagsøgeren i hovedsagen havde udført før den 1. juli 2012, ikke skulle momsfritages, fordi sagsøgeren i hovedsagen før denne dato ikke var et godkendt hospital. Denne opfattelse blev bekræftet af skattekontoret ved afgørelse af 6. september 2017.

19 Sagsøgeren i hovedsagen er af den opfattelse, at disse ydelser er fritaget for moms i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). Sagsøgeren har anført, at selskabet driver et godkendt hospital, og at det leverer hospitalsydelser og behandlinger på samme måde som et offentligretligt organ. Sagsøgerens virksomhed er af almen interesse. Selskabet tilbyder nemlig for det første et spektrum af ydelser, der svarer til dem, der udbydes af offentlige hospitaler eller hospitaler, der er optaget i hospitalsplanen. For det andet leverer selskabet sine ydelser til alle, hvad enten vedkommende er tilsluttet en lovbestemt eller privat forsikringsordning eller ikke er forsikret. Udgifterne til behandlingerne dækkes for en stor dels vedkommende af socialsikringsorganer, som ikke alene omfatter de lovpligtige sygekasser, men også den tyske forbundshær, erhvervsforsikringsinstitutterne, instituttet for støtte til tjenestemænd i tilfælde af sygdom og ambassaderne. Patienter, for hvis vedkommende socialsikringsorganer således dækkede omkostningerne, udgjorde henholdsvis 33,08% (2009), 34,31% (2010), 38,15% (2011) og 40,30% (2012) af belægningsdagene.

20 Den forelæggende ret har oplyst, at sagsøgeren i hovedsagen ikke opfylder betingelserne for fritagelse i UStG's § 4, nr. 14, litra b), punkt aa), og at denne først kan påberåbe sig fritagelsen i UStG's § 4, nr. 14, litra b), punkt cc), fra den 1. juli 2012, hvor den med ulykkesforsikringsinstituttet indgåede rammeaftale trådte i kraft.

21 Den forelæggende ret har anført, at for andre hospitaler end offentligretlige organer forbeholder UStG's § 4, nr. 14, litra b), punkt aa), momsfritagelsen for de hospitaler, som var de første, der blev optaget i hospitalsplanen, og hvis ydelser opfylder de i henhold til lovgivningen om social sikring definerede behov. I henhold til SGB V's § 108 og § 109, stk. 3, nr. 3, kan de lovpligtige sygekasser eller supplerende sygekasser kun indgå en forsyningsaftale med et hospital på betingelse af, at dette er nødvendigt for, at de forsikrede kan modtage en hospitalsbehandling, der imødekommer behovet. Selv når et hospital er optaget i en hospitalsplan, er de økonomiske aspekter fortsat relevante, eftersom formålet med KHG i henhold til denne lovs § 1 er at bidrage til acceptable plejesatser. Ifølge den forelæggende ret kan intet yderligere hospital derfor optages i delstatens hospitalsplan og følgelig heller ikke indgå forsyningsaftaler med sygekasserne under den lovpligtige sygesikringsordning, såfremt der inden for et bestemt lægefagligt område allerede er tilstrækkelig mange hospitalssengepladser til rådighed i delstaten.

22 Den forelæggende ret er derfor af den opfattelse, at omsætningsafgiftsordningen fører til, at sammenlignelige ydelser behandles forskelligt. Fordelen for visse hospitaler i forhold til andre beror udelukkende på den omstændighed, at disse hospitaler er ældre og som de første har kunnet optages i hospitalsplanen eller har kunnet indgå forsyningsaftaler.

23 Den forelæggende ret har desuden præciseret, at der i retspraksis fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) er opstået en tendens til at antage, at UStG's § 4, nr. 14, ikke opfylder kravene i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), med den begrundelse, at afgiftsfritagelse for ydelser, der udbydes på hospitaler, der ikke er offentligretlige organer, kun er mulig, såfremt der er behov for disse ydelser i henhold til lovgivningen om social sikring.

24 Med henblik på at afgøre, om de hospitalsydelser, som tilbydes af sagsøgeren i hovedsagen, og transaktioner i nær tilknytning hertil er blevet leveret under sociale betingelser, der svarer til de offentligretlige organers ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), er den forelæggende ret i tvivl om relevansen af de kriterier vedrørende den omhandlede virksomheds drift, omkostningsstrukturer og økonomiske rentabilitet, som Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har lagt til grund. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at der snarere skal tages udgangspunkt i patientens synsvinkel.

25 Navnlig svarer de sociale betingelser til hinanden, når udgifterne til størstedelen af patienterne afholdes af socialsikringsorganer. Et hospitals kostpris er ikke et passende kriterium med henblik på at fastslå, om et privathospital udbyder sine ydelser under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for et offentligt hospital, eftersom de takster, der tilbydes af et privathospital, nødvendigvis er højere end dem, der anvendes af et offentligt hospital, der ligeledes udfører mange enkle lægebehandlinger, som ikke kræver dyrt udstyr.

26 På denne baggrund har Niedersächsisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen, Tyskland) besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er § 4, nr. 14, litra b), i [UStG] forenelig med artikel 132, stk. 1, litra b), i [momsdirektivet], for så vidt som momsfritagelse for hospitaler, der ikke er offentligretlige organer, knyttes til en betingelse om, at hospitalerne er godkendt i henhold til § 108 i [SGB V]?

2) Såfremt det første spørgsmål skal besvares benægtende: Under hvilke betingelser udføres privatretlige sygehuses hospitalsbehandling »under sociale betingelser svarende til« dem, der gælder for hospitalsbehandling, der udføres af offentligretlige organer som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra b), i [momsdirektivet]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

27 Det fremgår af den forelæggende rets oplysninger, at de bestemmelser i tysk ret, der er relevante for afgørelsen af tvisten i hovedsagen, fastsætter, at et hospital, der ikke er et offentligretligt organ, kan være omfattet af momsfritagelsen i henhold til UStG's § 4, nr. 14, litra b), punkt aa), hvis hospitalet har en godkendelse som omhandlet i SGB V's § 108 enten som følge af, at det er optaget i en delstats hospitalsplan eller har indgået forsyningsaftaler med lovpligtige sygekasser eller supplerende sygekasser.

28 Den tyske regering har imidlertid henvist til et yderligere forhold vedrørende national ret. Den har præciseret, at det fremgår af et administrativt cirkulære, der har været gældende siden den 1. januar 2009, at selv privathospitaler, der ikke er godkendt i henhold til SGB V's § 108, kan være omfattet af momsfritagelsen, når deres ydelser svarer til dem, der leveres af hospitaler, der drives af offentlige organer eller af godkendte hospitaler som omhandlet i SGB V's § 108, og når udgifterne til disse ydelser i vid udstrækning dækkes af sygekasserne eller af andre socialsikringsorganer.

29 Det bemærkes i denne forbindelse, at Domstolen inden for rammerne af proceduren i henhold til artikel 267 TEUF alene har kompetence til at udtale sig om fortolkningen eller gyldigheden af EU-retten med hensyn til de faktiske og retlige omstændigheder, som de er beskrevet af den forelæggende ret, med henblik på at give denne de relevante elementer til at afgøre den tvist, som verserer for den (dom af 17.12.2020, Onofrei, C-218/19, EU:C:2020:1034, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

30 Dermed påhviler det Domstolen at besvare den nationale rets spørgsmål, således som de er blevet formuleret, og inden for de grænser, som denne har fastsat.

31 Det første spørgsmål skal derfor undersøges under hensyntagen til de retlige forhold, som den forelæggende ret har beskrevet, idet denne ret stiller dette spørgsmål i lyset af de betingelser, der er fastsat i SGB V's § 108. Det administrative cirkulære, som den tyske regering har påberåbt sig, kan ikke rejse tvivl om relevansen af dette spørgsmål, så meget desto mere som denne regering ikke har bestridt, at de betingelser, som den forelæggende ret har anført, finder anvendelse, men højst henviser til yderligere alternative betingelser, som den forelæggende ret ikke har nævnt.

32 Under disse omstændigheder må det antages, at den forelæggende ret med sit første spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en national lovgivning, hvorefter behandlingsydelser, der leveres af et privathospital, er fritaget for moms, hvis privathospitalet er godkendt i overensstemmelse med de nationale bestemmelser om den almindelige sygesikringsordning, efter at privathospitalet er optaget i en delstats hospitalsplan, eller efter at det har indgået forsyningsaftaler med lovpligtige sygekasser eller supplerende sygekasser.

33 Ifølge fast praksis skal der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 28.10.2021, Magistrat der Stadt Wien (Den europæiske hamster – II), C-357/20, EU:C:2021:881, præmis 20).

34 Det skal i denne forbindelse indledningsvis bemærkes, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelserne i momsdirektivets artikel 132, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra princippet om, at moms opkræves af enhver ydelse, som mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af disse udtryk skal imidlertid overholde kravene i henhold til princippet om afgiftsneutralitet, som er en del af den fælles momsordning, og være forenelig med de formål, der forfølges med nævnte fritagelser. Reglen om en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er omhandlet i nævnte artikel 132, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 57).

35 Disse fortolkningsregler finder anvendelse på de særlige betingelser, som skal være opfyldt for meddelelse af disse fritagelser, og navnlig de betingelser vedrørende de egenskaber eller den stilling, som den erhvervsdrivende, der leverer de af fritagelsen dækkede tjenesteydelser, skal opfylde (dom af 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 57).

36 Det fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), at medlemsstaterne fritager 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«.

37 I henhold til denne bestemmelses ordlyd skal to kumulative betingelser være opfyldt, for at hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, der udbydes af en anden enhed end et offentligretligt organ, kan fritages for moms. Den første betingelse vedrører de leverede ydelser, og kræver, at disse skal udføres under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer (jf. i denne retning dom af 5.3.2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, præmis 20 og 21).

38 Den anden betingelse vedrører beskaffenheden af det hospital, der udfører disse ydelser, og kræver, at den erhvervsdrivende er et hospital, et center for lægebehandling og diagnostik eller en anden lignende behørigt anerkendt institution.

39 I det foreliggende tilfælde er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt bestemmelserne i tysk ret, som forbeholder momsfritagelsen for hospitaler, der er godkendt på grundlag af nationale bestemmelser om den almindelige sygesikringsordning, er forenelige med denne anden betingelse.

40 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at det principielt tilkommer hver medlemsstat i sin nationale ret at fastsætte regler, hvorefter anerkendelse af en institution med henblik på indrømmelse af den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), omhandlede fritagelse kan tildeles de institutioner, der ansøger herom. Medlemsstaterne råder herved over en skønsbeføjelse (jf. i denne retning dom af 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis).

41 En sådan anerkendelse forudsætter ikke en formel procedure og skal ikke nødvendigvis følge af nationale bestemmelser af afgiftsmæssig karakter (jf. i denne retning dom af 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 61).

42 Når en afgiftspligtig anmoder om at blive anset for en behørigt anerkendt institution som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), påhviler det de kompetente nationale myndigheder at overholde grænserne for den skønsbeføjelse, der er tildelt ved denne bestemmelse, og herved anvende de EU-retlige principper, navnlig ligebehandlingsprincippet, som på momsområdet kommer til udtryk i princippet om afgiftsneutralitet (jf. i denne retning dom af 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 64 og den deri nævnte retspraksis).

43 Det er i lyset af disse principper, at grænserne for den skønsbeføjelse, som momsdirektivet indrømmer en medlemsstat, skal fastlægges, og det skal undersøges, om dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at den omstændighed, at et privathospital er underlagt en betingelse om at være godkendt i overensstemmelse med de nationale bestemmelser om den almindelige sygesikringsordning, hvilket forudsætter, at nævnte hospital er optaget i den lokale hospitalsplan eller har indgået forsyningsaftaler med lovpligtige sygekasser eller supplerende sygekasser, falder inden for disse grænser.

44 Det skal således for det første efterprøves, om kravet om at være »behørigt anerkendt« vedrører alle de enheder, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), eller kun »andre lignende institutioner« som omhandlet i denne bestemmelse.

45 I denne henseende skal det indledningsvis fastslås, at i den spanske, den franske, den italienske, den portugisiske og den rumænske version af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), anbringes udtrykket »behørigt anerkendte« efter henvisningen til »andre lignende institutioner«, mens udtrykket »behørigt anerkendte« i andre sprogversioner, bl.a. i den tyske, den engelske og

den lettiske, er placeret mellem ordene »andre« og »lignende institutioner«. Visse sprogversioner af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), antyder derfor, at det kun er »andre lignende institutioner«, som er underlagt kravet om at være »behørigt anerkendt«, mens andre sprogversioner anerkender, at dette krav finder anvendelse på alle de kategorier af private institutioner, der er omfattet af denne bestemmelse.

46 Det følger imidlertid af fast retspraksis, at de EU-retlige bestemmelser skal fortolkes og anvendes ensartet i lyset af de versioner, der er udfærdiget på alle Den Europæiske Unions sprog (jf. i denne retning dom af 26.7.2017, Mengesteab, C-670/16, EU:C:2017:587, præmis 82 og den deri nævnte retspraksis).

47 Det følger tillige af fast retspraksis, at den formulering, der er anvendt i en sprogversion af en EU-retlig bestemmelse, ikke kan tjene som eneste grundlag for bestemmelsens fortolkning eller tillægges større betydning end de øvrige sprogversioner (jf. i denne retning dom af 28.10.2021, KAHL og Roeper, C-197/20 og C-216/20, EU:C:2021:892, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

48 For så vidt som andre »institutioner« for at kunne være omfattet af fritagelsen i den foreliggende sag skal være institutioner, som »ligner« »hospitaler og centre for lægebehandling og diagnostik«, skal betingelsen om anerkendelse af en institution forstås således, at den omhandler alle de institutioner, der er nævnt i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b).

49 En sådan fortolkning underbygges af den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), indgår, og formålet hermed.

50 I denne henseende bemærkes indledningsvis for så vidt angår den sammenhæng, hvori den nævnte bestemmelse indgår, at den er indeholdt i kapitel 2 med overskriften »Fritagelse i forbindelse med visse former for virksomhed af almen interesse« i dette direktivs afsnit IX. Denne fritagelse omfatter således institutioner, der forfølger formål af almen interesse.

51 Endvidere fremgår det af Domstolens praksis, at lægelige ydelser, der er udført med det formål at beskytte, herunder at fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand, kan fritages efter momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) (dom af 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

52 Det følger heraf, at i sammenhæng med fritagelsen i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), er formålet med ydelser som de i hovedsagen omhandlede relevant for vurderingen af, om disse ydelser er momsfritaget, og om den pågældende institution henhører under momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b). Denne fritagelse skal nemlig finde anvendelse på ydelser, der har til formål at diagnosticere, behandle eller helbrede sygdomme eller helbredsproblemer eller at beskytte, fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand, men omfatter ikke ydelser, der er udført alene af kosmetiske hensyn (dom af 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, præmis 28 og 29).

53 Endelig bemærkes, at momsdirektivets artikel 133, stk. 1, tillader medlemsstaterne at gøre indrømmelsen af den i dette direktivs artikel 132, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse betinget af, at en eller flere af de deri nævnte forudsætninger er opfyldt. Disse forudsætninger vedrører de nævnte organers formål, forvaltning og de priser, som de anvender, og vedrører alle de private organer, der er omfattet af sidstnævnte bestemmelse.

54 Henset til den skønsbeføjelse, som medlemsstaterne råder over i denne sammenhæng, således som det er anført i denne doms præmis 40, har Domstolen fastslået, at eksistensen af den mulighed, der er fastsat i momsdirektivets artikel 133, stk. 1, underbygger den fortolkning, hvorefter det tilkommer hver enkelt medlemsstat i sin nationale ret at fastsætte reglerne for, hvornår en sådan anerkendelse kan meddeles de institutioner, der anmoder herom, selv om den omstændighed, at en medlemsstat ikke har gjort brug af denne mulighed, ikke berører adgangen til at indrømme en momsfritagelse i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b) (jf. i denne retning dom af 6.11.2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, præmis 64-66).

55 Anerkendelsen af en institution som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), kan imidlertid ikke sidestilles med en tilladelse til at gennemføre visse transaktioner i overensstemmelse med den nationale lovgivning, idet de nationale myndigheder ellers ville blive frataget den skønsbeføjelse, som de er tillagt ved denne bestemmelse (jf. i denne retning dom af 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 75).

56 Det følger heraf, at anerkendelsen af en institution, der kan fritages for moms i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), gør det muligt for medlemsstaterne dels at sikre, at det kun er de institutioner, der udfører aktiviteter, der svarer til formålene med denne bestemmelse, der er omfattet af en sådan fritagelse, dels at gøre retten til den nævnte fritagelse betinget af, at de forudsætninger, der er fastsat i momsdirektivets artikel 133, overholdes, og kan følgelig ikke begrænses til kun at omfatte »andre institutioner«, der er omhandlet i den førstnævnte bestemmelse.

57 Hvad angår det formål, der forfølges med momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), bemærkes, at denne bestemmelse særligt tilsigter at nedbringe udgifterne til lægebehandling og gøre denne behandling mere tilgængelig for borgerne (dom af 6.11.2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, præmis 43), hvilket ligeledes indebærer adgang til behandlinger af god kvalitet.

58 Det formål af almen interesse, der forfølges med denne bestemmelse, taler for en fortolkning, hvorefter den skønsbeføjelse, som medlemsstaterne råder over i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 40, vedrører alle de institutioner, der er nævnt i denne bestemmelse.

59 En sådan fortolkning er desuden i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, der, således som det er anført i denne doms præmis 42, bl.a. er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (dom af 6.11.2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, præmis 44).

60 Det følger heraf, at en medlemsstat under udøvelsen af sin skønsbeføjelse kan underlægge et privathospital en betingelse om at være »behørigt anerkendt«, for at de behandlinger, som hospitalet leverer under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer, kan fritages i henhold til momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b).

61 Hvad for det andet angår de forhold, der skal tages hensyn til med henblik på anerkendelse af de institutioner, der kan være omfattet af momsfritagelsen som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), tilkommer det de nationale myndigheder i overensstemmelse med EU-retten og under de nationale retters kontrol at tage hensyn til flere forhold, heriblandt den almene interesse i den afgiftspligtige persons virksomhed, den omstændighed, at andre afgiftspligtige, der udøver samme virksomhed, allerede har opnået en lignende anerkendelse,

samt den omstændighed, at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre socialsikringsorganer (dom af 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

62 Som anført i denne doms præmis 42 er den skønsbeføjelse, som momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), indrømmer, desuden begrænset af de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet.

63 Overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet i forbindelse med gennemførelsen af den i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse kræver således navnlig, at samtlige andre organer end de offentligretlige skal behandles lige med henblik på at blive anerkendt til levering af lignende ydelser (jf. i denne retning dom af 8.6.2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, præmis 50).

64 I det foreliggende tilfælde fremgår det af den forelæggende rets oplysninger, at godkendelse af et privathospital i overensstemmelse de nationale bestemmelser om den almindelige sygesikringsordning efter tysk ret forudsætter, at hospitalet er optaget i en delstats hospitalsplan eller har indgået forsyningsaftaler med lovpligtige sygekasser eller supplerende sygekasser.

65 Ifølge den tyske regerings forklaringer udarbejder delstaterne hospitalsplaner navnlig for at nå de mål, der er nævnt i KHG § 1, nemlig at sikre hospitalernes økonomiske eksistensgrundlag for herved at garantere, at befolkningen modtager behovsorienteret patientbehandling af høj kvalitet gennem hospitaler, der arbejder effektivt på højt plan og på eget ansvar i økonomisk henseende, samt at medvirke til socialt acceptable plejesatser.

66 Denne regering har i det væsentlige anført, at et privathospital for at indgå forsyningsaftaler med lovpligtige sygekasser eller supplerende sygekasser skal stille garanti for en effektiv og økonomisk hospitalsbehandling, opfylde de kvalitetskrav, der nærmere er beskrevet i loven, og være nødvendig for at der kan ydes en hospitalsbehandling, der er tilpasset den forsikredes behov. Når der er tale om flere egnede hospitaler med henblik på indgåelse af en forsyningsaftale, og det er nødvendigt at foretage et valg, træffes afgørelsen under hensyntagen til den offentlige interesse og forskelligartetheden hos de institutioner, der forvalter hospitalerne, efter behørigt at have vurderet, hvilket af hospitalerne der bedst opfylder kravene til en hospitalsbehandling af høj kvalitet med behovsorienteret patientbehandling, som er rentabel og effektiv.

67 Den forelæggende ret har, således som det er nævnt i denne doms præmis 21, i denne henseende præciseret, at anvendelsen af den omhandlede nationale lovgivning medfører, at den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), kun er mulig, hvis de tjenesteydelser, der leveres af det pågældende privathospital, opfylder behov, der er defineret i lyset af lovgivningen om social sikring. I praksis vil et privathospital således ikke have nogen mulighed for at blive optaget i delstatens hospitalsplan eller for at indgå forsyningsaftaler med sygekasserne under den lovpligtige sygesikringsordning, hvis der i delstaten allerede er tilstrækkeligt med hospitalssenge til rådighed for et bestemt fagområde.

68 Som generaladvokaten har anført i punkt 111 og 112 i forslaget til afgørelse, følger det af disse oplysninger fra den forelæggende ret, at organer under den lovpligtige ulykkesforsikringsordning, sygekassernes delstatsforbund og de supplerende sygekassers forbund råder over et vist skøn for så vidt angår indgåelse af en aftale med et hospital, og at delstaterne ikke er forpligtet til at optage privatretlige hospitaler, der ikke er universitetshospitaler, og som udfører transaktioner under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer, i deres hospitalsplan.

69 Udøvelsen af en sådan skønsbeføjelse alt efter de behov, der er defineret i henhold til lovgivningen om social sikring, kan i strid med princippet om afgiftsneutralitet medføre, at sammenlignelige privathospitaler behandles forskelligt med hensyn til den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), for så vidt angår lignende ydelser, der leveres under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer.

70 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning, som, idet den fastsætter, at behandlingsydelser, der leveres af et privathospital, er fritaget for moms, hvis privathospitalet er godkendt i overensstemmelse med de nationale bestemmelser om den almindelige sygesikringsordning, efter at privathospitalet er optaget i en delstats hospitalsplan, eller efter at det har indgået forsyningsaftaler med lovpligtige sygekasser eller supplerende sygekasser, medfører, at sammenlignelige privathospitaler, der leverer lignende ydelser under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer, behandles forskelligt med hensyn til den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse.

Det andet spørgsmål

71 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilke forhold de kompetente myndigheder i en medlemsstat kan tage hensyn til ved afgørelsen af, om behandlingsydelser, der leveres af et privathospital, udføres under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer som omhandlet i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b).

72 Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, om hospitalets ydeevne for så vidt angår personale, lokale og udstyr samt ledelsens omkostningseffektivitet kan tages i betragtning, eller om der skal tages udgangspunkt i patientens synsvinkel, således at det skal antages, at de sociale betingelser svarer til hinanden, når udgifterne til hovedparten af patienterne afholdes af socialsikringsorganer.

73 I denne forbindelse bemærkes, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), ikke præcist definerer, hvilke aspekter af den pågældende behandling der skal sammenlignes, med henblik på vurderingen af, om behandlingen ydes under tilsvarende sociale betingelser, og om den nævnte bestemmelse følgelig finder anvendelse (jf. i denne retning dom af 5.3.2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, præmis 24).

74 Under disse omstændigheder har Domstolen fastslået, at der kan tages hensyn til forhold såsom ydelsernes karakter af almen interesse, den omstændighed, at ydelserne dækkes af socialsikringsordningen, eller at de leveres inden for rammerne af aftaler, som er indgået med en medlemsstats offentlige myndigheder, til priser, der er fastsat i disse aftaler, og hvis omkostninger delvist afholdes af den pågældende medlemsstats socialsikringsinstitutioner (jf. i denne retning dom af 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, præmis 69 og 70, og af 5.3.2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, præmis 32).

75 Hvad for det første angår rækkevidden af begrebet »tilsvarende sociale betingelser« skal det præciseres, således som generaladvokaten har anført i punkt 89 i forslaget til afgørelse, at det fremgår af selve ordlyden af momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), at den nævnte betingelse vedrører ydelser leveret af den pågældende institution.

76 Det følger ligeledes af ordlyden af denne bestemmelse, at de betingelser, hvorunder ydelserne leveres på et hospital, dels ikke skal være identiske, men svare til dem, hvorunder ydelserne leveres i en offentligretlig institution, dels skal have en social karakter.

77 Som generaladvokaten har anført i punkt 86 i forslaget til afgørelse, har betingelsen om »tilsvarende sociale betingelser« for det andet til formål at undgå, at de ydelser, der tilbydes af private institutioner, fritages, når de nævnte institutioner ikke er underlagt forpligtelser, der har et socialt formål, der svarer til dem, der påhviler offentligretlige institutioner.

78 For det tredje har momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), således som det er anført i denne doms præmis 57, bl.a. til formål at nedbringe udgifterne til lægebehandling og gøre denne behandling mere tilgængelig for borgerne, hvilket ligeledes indebærer adgang til behandlinger af god kvalitet.

79 Med henblik på at vurdere, om privathospitalers ydelser udføres under sociale betingelser, der svarer til dem, der gælder for offentligretlige institutioner, tilkommer det derfor først og fremmest den forelæggende ret at tage hensyn til de betingelser i den gældende lovgivning, som de offentligretlige hospitaler er underlagt for så vidt angår de leverede ydelser, og som tilsigter at nå målet om at nedbringe udgifterne til lægebehandling og gøre behandling af god kvalitet mere tilgængelig for borgerne, og som er egnede og nødvendige med henblik herpå.

80 Det følger endvidere af formålet med den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), som anført i denne doms præmis 78, at der skal tages hensyn til omkostningerne ved de af privathospitalerne leverede ydelser, som fortsat skal afholdes af patienterne.

81 I denne forbindelse kan det, som Europa-Kommissionen har anført, være relevant at undersøge, om de faste daglige satser beregnes på en tilsvarende måde på et privathospital og på et offentligt hospital. På samme måde tilkommer det den forelæggende ret at undersøge, om de ydelser, der leveres af privathospitalerne, dækkes af socialsikringsordningen eller i henhold til aftaler indgået med offentlige myndigheder i en medlemsstat, således at de udgifter, der fortsat afholdes af patienterne, svarer til dem, der afholdes af patienterne på offentlige institutioner.

82 Endelig kan der tages hensyn til privathospitalets ydeevne for så vidt angår personale, lokale og udstyr samt ledelsens omkostningseffektivitet, såfremt offentligretlige hospitaler er underlagt sammenlignelige forvaltningsindikatorer, og hvis disse bidrager til at nå målet om at nedbringe udgifterne til lægebehandling og at gøre behandling af høj kvalitet mere tilgængelig for borgerne, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

83 Henset til det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at med henblik på at afgøre, om behandlingsydelser, der leveres af et privathospital, udføres under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer, kan de kompetente myndigheder i en medlemsstat, når de har til formål at nå målet om at nedbringe udgifterne til lægebehandling og at gøre behandling af høj kvalitet mere tilgængelig for borgerne, tage hensyn til de lovgivningsmæssige betingelser, der gælder for ydelser, som leveres af offentligretlige hospitaler, og til indikatorerne for dette privathospitals ydeevne for så vidt angår personale, lokale og udstyr samt ledelsens omkostningseffektivitet, såfremt disse indikatorer også gælder for offentligretlige hospitaler. Der kan ligeledes tages hensyn til de nærmere regler for beregningen af faste daglige satser og til, om de ydelser, der

leveres af det pågældende privatretlige hospital, dækkes af socialsikringsordningen eller i henhold til aftaler indgået med offentlige myndigheder, således at patientens udgifter nærmer sig de udgifter, som en patient på et offentligretligt hospital afholder for lignende ydelser.

Sagsomkostninger

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

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

1) **Artikel 132, stk. 1, litra b), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national lovgivning, som, idet den fastsætter, at behandlingsydelser, der leveres af et privathospital, er fritaget for moms, hvis privathospitalet er godkendt i overensstemmelse med de nationale bestemmelser om den almindelige sygesikringsordning, efter at privathospitalet er optaget i en delstats hospitalsplan, eller efter at det har indgået forsyningsaftaler med lovpligtige sygekasser eller supplerende sygekasser, medfører, at sammenlignelige privathospitaler, der leverer lignende ydelser under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer, behandles forskelligt med hensyn til den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse.**

2) **Artikel 132, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at med henblik på at afgøre, om behandlingsydelser, der leveres af et privathospital, udføres under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for offentligretlige organer, kan de kompetente myndigheder i en medlemsstat, når de har til formål at nå målet om at nedbringe udgifterne til lægebehandling og at gøre behandling af høj kvalitet mere tilgængelig for borgerne, tage hensyn til de lovgivningsmæssige betingelser, der gælder for ydelser, som leveres af offentligretlige hospitaler, og til indikatorerne for dette privathospitals ydeevne for så vidt angår personale, lokale og udstyr samt ledelsens omkostningseffektivitet, såfremt disse indikatorer også gælder for offentligretlige hospitaler. Der kan ligeledes tages hensyn til de nærmere regler for beregningen af faste daglige satser og til, om de ydelser, der leveres af det pågældende privatretlige hospital, dækkes af socialsikringsordningen eller i henhold til aftaler indgået med offentlige myndigheder, således at patientens udgifter nærmer sig de udgifter, som en patient på et offentligretligt hospital afholder for lignende ydelser.**

Underskrifter