

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

13. marts 2014 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – sjette momsdirektiv – fritagelser – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) – levering af goder – levering af cytostatisk lægemidler i forbindelse med ambulant behandling – ydelser præsteret af forskellige afgiftspligtige personer – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) – behandling – lægemidler ordineret af en læge, der handler som selvstændig på hospitalet – transaktioner i nær tilknytning – sekundære ydelser til behandling – transaktioner, der er materielt og økonomisk uadskillelige«

I sag C-366/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 15. maj 2012, indgået til Domstolen den 1. august 2012, i sagen:

Finanzamt Dortmund-West

mod

Klinikum Dortmund gGmbH,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešić, og dommerne C.G. Fernlund, A. Ó Caoimh (refererende dommer), C. Toader og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig A. Impellizzeri,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 13. juni 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Klinikum Dortmund gGmbH ved Rechtsanwältin G. Ritter
- den tyske regering ved K. Petersen, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved W. Mölls og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. september 2013, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen 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), som ændret ved Rådets direktiv 2005/92/EF af 12. december 2005 (EUT L 345, s. 19, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en tvist mellem Klinikum Dortmund gGmbH (herefter »KD«) og Finanzamt Dortmund-West (afgiftsmyndigheden for Dortmund-West, herefter »Finanzamt«) vedrørende sidstnævntes afslag på at fritage fremstillingen og udleveringen af cytostatisk lægemidler i forbindelse med kræftbehandling udført af det hospital, som drives af KD, for merværdiafgift (herefter »moms«).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktivs artikel 5, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

4 Direktivets artikel 6, stk. 1, bestemmer:

»Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

[...]

5 Direktivets artikel 12, stk. 3, litra a), har følgende ordlyd:

»[Momsens] normalsats fastsættes af hver medlemsstat som en bestemt procentsats af beskatningsgrundlaget, der er den samme for levering af goder og for tjenesteydelser. [...]

[...]

Medlemsstaterne kan ligeledes anvende en eller to reducerede satser. Disse satser fastsættes som en procentsats af beskatningsgrundlaget, som ikke må være mindre end 5%, og de må kun anvendes på levering af de kategorier af goder og tjenesteydelser, som er anført i bilag H.

[...]«

6 Sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), bestemmer:

»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

c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat.«

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

»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 uomgængeligt 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 [moms].«

8 Kategori 3 i bilag H til nævnte direktiv, der indeholder listen over leveringer af goder og tjenesteydelser, som kan belægges med reducerede momssatser, omfatter bl.a. farmaceutiske produkter, som normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk behandling.

Tysk ret

Loven af 2005 om omsætningsafgift

9 § 1, stk. 1, nr. 1, første punktum, i Umsatzsteuergesetz 2005 (loven af 2005 om merværdiafgift, BGBl. 2005 I, s. 386, herefter »UStG«) bestemmer, at der svares moms af »levering af goder og andre tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en erhvervsdrivende som led i hans virksomhed«.

10 UStG's § 3, stk. 1, bestemmer, at der ved leveringer foretaget af en erhvervsdrivende forstås »tjenesteydelser, hvorved denne eller tredjemand, som handler for denne, sætter aftageren eller tredjemand, som handler for denne, i stand til at råde over et gode i sit eget navn (overdragelse af rådighedsbeføjelsen)«.

11 UStG's § 3, stk. 9, præciserer, at der ved andre tjenesteydelser forstås »tjenesteydelser, der ikke er leveringer«.

12 UStG's § 4, nr. 14, bestemmer, at følgende er fritaget for moms:

»Transaktioner inden for virksomhed som læge, tandlæge, Heilpraktiker, fysioterapeut, (med sygegymnastik), jordemoder eller fra anden lignende virksomhed inden for sundhedssektoren i overensstemmelse med § 18, stk. 1, nr. 1, i [Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat)] eller fra virksomhed som klinisk kemiker. Afgiftsfri er ligeledes øvrige ydelser fra sammenslutninger, hvis medlemmer tilhører de i første punktum nævnte erhverv, til deres medlemmer, såfremt disse ydelser direkte anvendes til gennemførelse af de i første punktum nævnte afgiftsfri transaktioner [...]«

13 I medfør af UStG's § artikel 4, nr. 16, litra b), er følgende også fritaget for moms:

»transaktioner, der er snævert forbundet med drift af hospitaler [...], såfremt [...]

b) hospitalerne i løbet af det foregående kalenderår opfylder [...] forudsætningerne i § 67, stk. 1 eller 2, i loven om afgifter [...]«

14 § 67 i Abgabeordnung (loven om afgifter, BGBl 2002 I, s. 3866, og BGBl 2003 I, s. 61) som omhandlet i UStG's § 4, nr. 16, litra b), vedrører virksomhed, der indrømmes skattefordele (»Steuerbegünstigte Zwecke« [skattebegunstigede formål]), dvs. virksomhed med et almennyttigt, velgørende eller religiøst formål. Kommercielle virksomheder, der forfølger sådanne formål, anses

under visse betingelser for virksomheder, som udøver økonomisk virksomhed med et bestemt formål, der giver ret til skattefordele (»Zweckbetrieb«). § 67 i loven om afgifter fastsætter de betingelser, under hvilke denne ordning finder anvendelse på hospitaler.

15 Afsnit 100 i Umsatzsteuerrichtlinien 2005 (retningslinjerne af 2005 om merværdiafgift, BGBl 2004 I, særudgave 3/2004) bestemmer bl.a. som følger hvad angår »transaktioner i nær tilknytning« til hospitalsbehandling og pleje:

»1) Transaktioner, der efter den almindelige opfattelse er karakteristiske og nødvendige, som finder sted regelmæssigt og i almindelighed i forbindelse med den løbende drift, og som direkte eller indirekte hænger sammen med denne løbende drift [...], anses for transaktioner i nær tilknytning til driften af de institutioner, der er anført i UstG's § 4, nr. 16. Disse transaktioner må ikke hovedsageligt have til formål at generere yderligere indtægter for disse institutioner ved aktiviteter, der udføres i direkte konkurrence med andre virksomheders afgiftspligtige transaktioner. Sådanne ydelser er derfor ikke længere afgiftsfritaget i medfør af UstG's § 4, nr. 16, når en lignende ydelse er afgiftspligtig i medfør af UstG's § 4, nr. 14.

[...]

3) Navnlig følgende udgør ikke transaktioner i nær tilknytning:

[...]

3. et hospitalsapoteks leveringer af lægemidler til en anden institution end den institution, der driver hospitalet [...] og levering mod vederlag af lægemidler til af hospitalet godkendte tjenester for ambulant behandling, til poliklinikker, til institutter for ambulant behandling, til socio-pædiatriske centre – forudsat, at der i disse tilfælde ikke er tale om interne ikke-afgiftspligtige transaktioner, som udføres af den institution, der driver det pågældende hospitalsapotek – og til offentlige apoteker

4. udlevering af lægemidler, som foretages af godkendte hospitalstjenester for ambulant behandling til patienter til umiddelbar anvendelse under den ambulante behandling, samt hospitalapotekers udlevering af lægemidler til patienter i forbindelse med ambulant behandling på hospitalet.

[...]«

Lov om social sikring

16 § 116 i femte bog i lov om social sikring (herefter »SGB V«) bestemmer:

»Godkendelsesudvalget (§ 96) kan med hospitalets godkendelse give hospitalslæger med afsluttet videreuddannelse tilladelse til overenskomstmæssige behandlinger af de forsikrede [...]«

17 SGB V's § 116a bestemmer:

»Godkendelsesudvalget kan for det pågældende fagområde i planlægningsområder, i hvilke Landesausschuss der Ärzte und Krankenkassen (lægernes landsudvalg og sygekasserne) har konstateret en underforsyning med lægelige ydelser, efter ansøgning give anerkendte hospitaler tilladelse til overenskomstmæssige behandlinger i det omfang og så længe, det er nødvendigt for at dække underforsyningen.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

18 KD er et almennyttigt selskab med begrænset ansvar, der driver et hospital. I 2005 og 2006 havde selskabet i henhold til SGB V's § 116a en tilladelse til ud over behandlinger under indlæggelse også at foretage ambulante behandlinger. De læger, der var ansat af KD, og som foretog disse ambulante behandlinger på hospitalet, havde en såkaldt personlig tilladelse efter SGB V's § 116.

19 I 2005 og 2006 behandlede nævnte hospital kræftpatienter ved hjælp af kemoterapi. De cytostatiske lægemidler, som blev ordineret disse patienter, blev fremstillet individuelt til dem på hospitalsapoteket efter recept fra lægen. Det er ubestridt, at udleveringen af cytostatiske lægemidler ikke var pålagt moms, hvis den fandt sted på hospitalet i forbindelse med behandling under en indlæggelse.

20 KD var i de samme år af den opfattelse, at udleveringen af de cytostatiske lægemidler, der blev fremstillet på KD's hospitalsapoteke, også var fritaget for moms, når denne ambulante behandling blev udført af læger, der handlede som selvstændige inden for det hospital, som selskabet drev. Finanzamt var derimod af den opfattelse, at udleveringen mod vederlag af lægemidler til kræftpatienter i forbindelse med ambulant behandling var pålagt moms fra 2005, hvor afsnit 100, nr. 3), i retningslinjerne af 2005 om merværdiafgift trådte i kraft, hvilken forvaltningsinstruks er ikke bindende for domstolene. Finanzamt foretog derfor en ny afgiftsansættelse for KD, idet myndigheden pålagde udleveringen af disse lægemidler, der blev fremstillet på hospitalets apotek, moms, men gav KD ret til at fradrage den indgående afgift.

21 KD fik ikke medhold i den klage, som selskabet indgav over denne afgiftsansættelse. Finanzgericht gav imidlertid selskabet medhold, hvorfor Finanzamt iværksatte revisionsanke til prøvelse af afgørelsen fra Finanzgericht ved Bundesfinanzhof.

22 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal det ved en transaktion i nær tilknytning dreje sig om en tjenesteydelse som omhandlet i [sjette direktivs] artikel 6, stk. 1, [...]?

2) Såfremt [det første] spørgsmål [...] besvares benægtende: Er der kun tale om en transaktion i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje, såfremt denne transaktion gennemføres af den samme afgiftspligtige person, som også yder hospitalsbehandlingen og plejen?

3) Såfremt [det andet] spørgsmål [...] besvares benægtende: Er der også tale om en transaktion i nær tilknytning, såfremt behandlingen ikke er fritaget for afgift på grundlag af [sjette direktivs] artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), [...], men på grundlag af denne bestemmelses litra c)?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det tredje spørgsmål

23 Med det tredje spørgsmål, som skal behandles først, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at en levering af goder som de i hovedsagen omhandlede cytostatiske lægemidler, som ordineres i forbindelse med en ambulant kræftbehandling af læger, der handler som selvstændige på hospitalet, kan fritages for moms som en transaktion i nær tilknytning til pleje

24 I forhold til hovedsagen skal det med det forelagte spørgsmål afgøres, om KD's levering af cytostatiske lægemidler i forbindelse med en ambulant kræftbehandling kan fritages for moms som en transaktion i nær tilknytning til pleje, når denne pleje udføres af læger, der handler som

selvstændige i lokaler på det hospital, som drives af KD.

25 Det fremgår herved af sagsakterne for Domstolen og af parternes præciseringer under retsmødet, at den behandling, som udføres af de i hovedsagen omhandlede læger, der handler uafhængigt af, men inden for det nævnte hospital, selv er fritaget for moms i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

26 Det bemærkes indledningsvis, at som den tyske regering har anført, skal fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 fortolkes strengt, da de udgør undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 20, af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 28, og af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 42). Fortolkningen af de ord, der anvendes i denne bestemmelse, skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde kravene i afgiftsneutralitetsprincippet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem (jf. Kügler-dommen, præmis 29, og Dornier-dommen, præmis 42).

27 Reglen om en streng fortolkning betyder endvidere ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, som er omhandlet i nævnte artikel 13, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. analogt bl.a. dom af 10.6.2010, sag C-86/09, Future Health Technologies, Sml. I, s. 5215, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

28 Det fremgår således af Domstolens praksis, at formålet om at nedbringe udgifterne til sundhedsbehandling og gøre denne mere tilgængelige for borgerne er fælles for såvel den fritagelse, der er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), som den, der er fastsat i litra c) (jf. dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 23, samt Kügler-dommen, præmis 29, og Dornier-dommen, præmis 43). Desuden bemærkes, at princippet om afgiftsneutralitet bl.a. er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (jf. Kügler-dommen, præmis 30, og Dornier-dommen, præmis 44).

29 Begrebet »pleje« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og begrebet »behandling af personer« i dette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), omfatter begge ydelser, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier (jf. i denne retning Dornier-dommen, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis, samt dom af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P, Sml. I, s. 5123, præmis 27, og af 10.6.2010, sag C-262/08, CopyGene, Sml. I, s. 5053, præmis 28).

30 Heraf følger, at lægelige ydelser, der er udført med det formål at beskytte, fastholde eller retablere en persons sundhedstilstand, er afgiftsfritaget efter sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c) (jf. i denne retning domme af 20.11.2003, sag C-212/01, Unterpertinger, Sml. I, s. 13859, præmis 40 og 41, og sag C-307/01, D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, Sml. I, s. 13989, præmis 58 og 59, samt L.u.P.-dommen, præmis 29).

31 Selv om anvendelsesområderne for bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), er særskilte, har rækkevidden af disse bestemmelser således til formål at regulere alle fritagelser for lægeydelser i streng forstand (jf. Kügler-dommen, præmis 36, L.u.P.-dommen, præmis 26, og CopyGene-dommen, præmis 27).

32 I modsætning til ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), indeholder ordlyden af direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), imidlertid ingen henvisning til transaktioner i nær tilknytning til behandling, selv om denne bestemmelse følger lige efter bestemmelsen i nævnte artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Det må således fastslås, at denne artikel i princippet ikke

omhandler transaktioner i nær tilknytning til behandling, og at dette begreb ikke er relevant for fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

33 Hvad angår muligheden for at fritage en levering af goder i medfør af denne bestemmelse har Domstolen fastslået, at med undtagelse af levering i mindre omfang af goder, som er strengt nødvendige på selve behandlingstidspunktet, er levering af lægemidler og andre goder i såvel materiel som økonomisk henseende adskilt fra selve tjenesteydelsen og kan derfor ikke fritages i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) (jf. i denne retning dom af 23.2.1988, sag 353/85, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 817, præmis 33).

34 Heraf følger, at medmindre en levering af lægemidler og andre goder er absolut nødvendig på behandlingstidspunktet, kan den ikke være omfattet af fritagelsen fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

35 Det er herved, som generaladvokaten har anført i punkt 46 og 47 i forslaget til afgørelse, under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, klart, at behandlingen af personer, som finder sted som et led i udøvelse af en lægegerning som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), på den ene side og leveringen af cytostatisk lægemidler på den anden side indgår i et behandlingsforløb. Leveringen af lægemidler såsom de i hovedsagen omhandlede cytostatisk lægemidler er således nødvendig på behandlingstidspunktet i forbindelse med den ambulante kræftbehandling, eftersom en sådan behandling i mangel heraf ikke har noget formål.

36 Uanset dette behandlingsforløb har de berørte under retsmødet bekræftet, at den i hovedsagen omhandlede behandling omfatter en række transaktioner og etaper, der, selv om de er forbundne, er individuelt særskilte. Som generaladvokaten har anført i punkt 48 og 49 i forslaget til afgørelse, synes patienten at nyde godt af forskellige transaktioner, nemlig behandling af lægen på den ene side og levering af lægemidler fra apoteket på det hospital, som drives af KD, på den anden side, hvilket er til hinder for, at de kan anses for materielt og økonomisk uadskillelige.

37 Det fremgår imidlertid ikke klart af det for Domstolen oplyste, at leveringen af lægemidler i hovedsagen kan anses for materielt og økonomisk uadskillelig fra plejen i forbindelse med denne behandling. En sådan konstatering forudsætter en grundig vurdering af det omhandlede behandlingsforløb. Det tilkommer ud fra dette synspunkt den forelæggende ret, som er enekompetent til at vurdere de faktiske omstændigheder, at foretage den fornødne prøvelse heraf.

38 Med forbehold af denne prøvelse kan leveringen af cytostatisk lægemidler under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede ikke anses for fritaget for moms.

39 Denne konklusion understøttes af den omstændighed, at farmaceutiske produkter som sådanne optræder på den liste over leveringer af goder og tjenesteydelser, som kan belægges med reducerede momssatser, der er indeholdt i bilag H til sjette direktiv, og de er således i princippet omfattet af en særskilt momsordning.

40 I modsætning til hvad KD har gjort gældende, ændrer princippet om afgiftsneutralitet ikke denne konklusion. Som generaladvokaten har anført i punkt 53 i forslaget til afgørelse, tillader dette princip ikke, at anvendelsesområdet for en fritagelse udvides uden en klar bestemmelse herom. Dette princip er således ikke en primærretlig regel, som kan afgøre en fritagelses gyldighed, men et fortolkningsprincip, som skal anvendes parallelt med det princip, at fritagelser skal fortolkes strengt (jf. dom af 19.7.2012, sag C-44/11, Deutsche Bank, præmis 45).

41 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at en levering af goder som de i hovedsagen omhandlede cytostatisk lægemidler, som ordineres i forbindelse med en ambulante kræftbehandling af læger, der handler som selvstændige på et hospital, ikke kan fritages for moms

i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), medmindre denne levering er materielt og økonomisk uadskillelig fra hovedydelsen i form af pleje, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Om det første og det andet spørgsmål

42 Når henses til besvarelsen af det tredje spørgsmål er det uforholdsmæssigt at besvare det første og det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

43 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 sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

En levering af goder som de i hovedsagen omhandlede cytostatisk lægemidler, som ordineres i forbindelse med en ambulant kræftbehandling af læger, der handler som selvstændige på et hospital, kan ikke fritages for merværdiafgift i medfør af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2005/92/EF af 12. december 2005, medmindre denne levering er materielt og økonomisk uadskillelig fra hovedydelsen i form af pleje, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Underskrifter

* Processprog: tysk.