

|

61985C0353

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Mancini fremsat den 7. juli 1987. - KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD DET FORENEDE KONGERIGE STORBRITANNIEN OG NORDIRLAND. - MERVAERDIAFGIFT - GODER LEVERET UNDER UDFOERELSE AF LÆGERNING OG DERTIL KNYTTEDE ERHVERV. - SAG 353/85.

Samling af Afgørelser 1988 side 00817

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hoeje Domstol .

1 . Raadets sjette direktiv 77/388 af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT L 145, s . 1) bestemmer i artikel 13, punkt A, stk . 1, at "visse former for virksomhed af almen interesse", netop paa grund af deres beskaffenhed, fritages for afgift . Fritagelserne er bindende for medlemsstaterne, da det er klart, at Faellesskabet herved kan sikre "en sammenlignelig (snarere : ensartet) opkraevning af de egne indtaegter i samtlige medlemsstater" (11 . betragtning). Listen omfatter bl.a . "behandling af personer som et led i udoevelse af laegegerning og dertil knyttede erhverv" ((litra c))).

I Storbritannien bestemmer Value Added Tax Act 1983, Schedule 6, Group 7 (Health), stk . 1, at der indroemmes "afgiftsfritagelse for tjenesteydelser og i forbindelse hermed levering af goder", der udfoeres af personer opfoert i bestemte faglige registre, saasom laeger, tandlaeger, optikere og personer, som udoever hermed beslaegtede erhverv i den i Professions Supplementary to Medicine Act 1960 anfoerte betydning . Det betyder f.eks ., at hvis en britisk laege eller optiker foreskriver briller og saelger dem til patienten, skal konsultationen og brillerne faktureres momsfrit .

I denne sag har Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber nedlagt paastand om, at det statueres, at Det Forenede Kongerige har tilsidesat sine forpligtelser efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk . 1, litra c), idet det indroemmer afgiftsfritagelse for goder, der leveres under udoevelse af laegegerningen og dertil knyttede erhverv .

2 . Det Forenede Kongeriges regering har principalt paastaaet sagen afvist . Kommissionen har hverken i aabningsskrivelsen eller i den begrundede udtalelse tilstraekkelig klart angivet genstanden for og omfanget af de fremsatte klagepunkter; Kommissionen har ikke praeciseret, hvilke foranstaltninger regeringen skulle traeffe for at efterkomme naevnte bestemmelser, eller paa hvilket grundlag den stoettede sin klage . Kommissionen har kort sagt ikke givet Det Forenede Kongerige tilstraekkeligt kendskab til indholdet af klagen og har dermed afskaaret det fra at tage til genmaele fra sagens begyndelse .

Denne afvisningspaastand maa klart tilbagevises . Jeg skal henvise til, at aabningsskrivelsen har et helt praecist formaal i proceduren efter EOEF-Traktatens artikel 169, nemlig at forpligte Kommissionen til at give den paagaeldende stat oplysning om alle de vaesentlige forhold vedroerende traktatbruddet og til at opfordre staten til at fremsaette sine bemaerkninger til de faktiske og retlige sider heraf . Saafermt aabningsskrivelsen ikke i sig selv foerer til en loesning af tvisten, fremsaetter Kommissionen, under hensyntagen til de af staten fremsatte bemaerkninger, en begrundet udtalelse, der endeligt fastlaegger sagens genstand (jfr . dommene af 27 . maj 1981, de forenede sager 142 og 143/80, Amministrazione delle finanze dello Stato mod Essevi og Salengo, Sml . s . 1413, 15 . december 1982, Kommissionen mod Danmark, 211/81, Sml . s . 4547, 31 . januar 1984, Kommissionen mod Irland, 74/82, Sml . s . 317, og 18 . marts 1986, 85/85, Kommissionen mod Belgien, Sml . s . 1149).

Paa den anden side maa udtalelsen antages at vaere tilstraekkelig begrundet, naar Kommissionen, efter at have sammenfattet de nationale myndigheders opfattelse, med tilstraekkelig noejagtighed anfoerer de omstaendigheder og de grunde, som danner grundlag for traktatbrudssagen (jfr . dom af 14 . februar 1984, 325/82, Kommissionen mod Tyskland, Sml . s . 777, og ovennaevnte dom af 15 . december 1982, 211/81).

Under hensyn hertil skal jeg tilfoeje, at den britiske regerings besvarelse af aabningsskrivelsen og den begrundede udtalelse klart viser, at den fuldt ud havde forstaaet klagens indhold; den var udmaerket klar over, at Kommissionen paatalte, at der indroemmes afgiftsfritagelse for enhver overdragelse af goder under udfoerelse af laegegerning, og at Kommissionen alene havde naevnt fritagelsen for levering af briller som et - om end saerlig klart - eksempel herpaa . Yderligere anfaegtede regeringen Kommissionens opfattelse, hvorefter afgiftsfritagelsen kun vedroerer laegelige tjenesteydelser, punkt for punkt i sit svar . Endelig er det ukorrekt, at klagen, som Det Forenede Kongerige har haevdet, var blevet uklar og selvmodsigende, fordi Kommissionen paa grundlag af de britiske bemaerkninger anerkendte, at afgiftsfritagelsen ogsaa omfatter mindre leveringer af goder, som ikke kan adskilles fra tjenesteydelserne, idet denne omstaendighed tvaertimod viser, at parterne noeje har afgraenset tvistens genstand . Sagen kan derfor admitteres .

3 . Med hensyn til realiteten har Det Forenede Kongeriges regering anfoert, at den af Kommissionen foreslaaede semantiske fortolkning af litra c) er uholdbar, naar henses til opbygningen af artikel 13 og ligebehandlingsprincippet . Saafermt man sammenholder - haeveder regeringen - ordlyden af denne bestemmelse med ordlyden af litra b), og tager i betragtning, at den engelske version i begge tilfaelde anvender udtrykket "medical care", maa det antages, at fritagelsen efter litra c) ogsaa omfatter goder, der leveres i forbindelse med tjenesteydelser . Ifoelge litra b) indroemmes der nemlig afgiftsfritagelse for "hospitalsbehandling og pleje ((i den engelske version : 'medical care')) samt transaktioner i naer tilknytning hertil, udfoert af offentligretlige organer, eller under sociale betingelser svarende til dem, der gaelder for saadanne organer, af hospitaler, centre for laegebehandling og diagnostik og andre lignende behoerigt anerkendte institutioner" (min fremhaevelse).

I dette tilfaelde er Kommissionen imidlertid ikke i tvivl om, at goder leveret i forbindelse med den paagaeldende pleje er fritaget for afgift . Men - og det er ifoelge regeringen det afgoerende - kan der ikke ogsaa i andre tilfaelde tales om samme form for pleje eller behandling? Og selv om plejen

ikke ydes paa et hospital, men derimod i en privat konsultation, indebaerer dette, at ydelsesstedet i afgiftsmaessig henseende skal anses for vigtigere end ydelsens art ?. Besvarelsen af disse spoergsmaal er indlysende, da det er klart, at faellesskabslovgiveren ikke har haft til hensigt at behandle samme virksomhed forskelligt . Ifoelge regeringen kan det saaledes fastslaas, at den fortolkning af litra c), som Kommissionen laegger til grund for sin klage, fejlagtigt er indskraenkende, og at Value Added Tax Act 1983 tvaertimod er i overensstemmelse med Faellesskabets krav .

Regeringen har argumenteret godt for dette standpunkt, men efter min opfattelse kan det ikke laegges til grund . Jeg skal erindre om, at sjette direktiv for at undgaa misbrug og forhastede slutninger sonder mellem tjenesteydelser og levering af goder (syvende betragtning). Ved levering af goder forstaas "overdragelse af retten til som ejer at raade over et materielt gode" (artikel 5, stk . 1). Tjenesteydelser defineres negativt, dvs . at de omfatter "enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode" (artikel 6, stk . 1).

Rent praktisk skal jeg bemaerke, at det er vanskeligt at foretage denne sondring, navnlig naar de to transaktioner finder sted i forbindelse med den samme oekonomiske aktivitet; og mens problemet paa andre retsomraader loeses ved at anvende et forrangskriterium (dvs . ved at undersoege, om det er det arbejde, der skal udfoeres, eller det gode, der skal leveres, der er af stoerst betydning for formaalet med den oekonomiske aktivitet), maa der for de tvivlsomme situationer paa beskatningsomraadet, hvor der paalaegges afgifter, fastsaettes praecise regler . F.eks . kan man ifoelge direktivets artikel 5, stk . 5, litra a), som levering anse "levering ... fra ordremodtageren ... af en roerlig genstand, som ordremodtageren har fremstillet eller samlet af materialer og genstande, der af ordregiveren er udleveret ham til dette formaal, uanset om ordremodtageren selv har fremskaffet en del af de anvendte materialer ."

Herefter vil jeg gennemgaa fritagelsesbestemmelserne . Efter min opfattelse er det kendetegnende, at den eneste overdragelse af goder, der som saadan er fritaget for afgift i henhold til artikel 13, er "levering af organer, blod og maelk fra mennesker" ((litra d))). For alle andre former for overdragelse indroemmes der derimod kun afgiftsfritagelse i det omfang, de har "naer tilknytning" til eller er "accessoriske" i forhold til tjenesteydelser, der ifoelge deres beskaffenhed forfoelger maal af almindelig eller offentlig interesse . Dette gaelder levering af goder med naer tilknytning til social bistand og social sikring ((litra g)) eller beskyttelse og uddannelse af boern og unge ((litra h) og i)).

Det kan saaledes fastslaas, at der ikke, medmindre det er udtrykkeligt angivet, indroemmes fritagelse for levering af goder, heller ikke naar leveringen finder sted i forbindelse med tjenesteydelser, der er fritaget . Bestemmelsen i litra e), hvorefter der indroemmes fritagelse for "tjenesteydelser praesteret af tandteknikere som et led i udoevelsen af deres erhverv samt tandlaegers og tandteknikers levering af tandproteser", er i denne henseende betegnende . Det kan umiddelbart se ud til, at tandlaegers tjenesteydelser ikke fritages, men det er ikke tilfaeldet . Ligesom laeger er de omfattet af litra c) og fritaget, jfr . udtrykket "laegegerning og dertil knyttede erhverv" . Derimod er levering som saadan af proteser ikke omfattet af afgiftsfritagelsen i henhold til selve direktivet, hvori der sondres mellem overdragelse af goder og tjenesteydelser; for at fritage en saadan levering af proteser, kraeves derfor en ad hoc-regel .

Paa grundlag af denne gennemgang kan jeg saaledes fastslaa, at begreberne tjenesteydelser og levering af goder skal fortolkes snaevært i forbindelse med artikel 13 . Det foelger heraf, at fritagelsen for de under litra c) anfoerte aktiviteter - dvs . behandling i forbindelse med udoevelse af laegegerningen - for saa vidt angaar levering af goder, udelukkende omfatter de goder, der er absolut noedvendige for den materielle gennemfoerelse af tjenesteydelsen . Med andre ord indroemmes der ikke fritagelse for apparater, som, skoent de kun kan faas paa recept, kan vaelges og koebes efter konsultationen, og saaledes maa anses for midler uden direkte forbindelse med laegens tjenesteydelse, men med det formaal at helbrede det syge organ .

Den britiske regering har i virkeligheden netop gjort sig skyldig i at ligestille den kommercielle overdragelse af de goder, der er noedvendige for at opnaa den endelige terapeutiske virkning, med anvendelsen af de midler, som er absolut noedvendige, for at laegen kan udfoere sin behandling korrekt . Dette vil ifoelge den britiske civil law indebaere, at laegens forpligtelse vedroerende behandlingen af patienten aendres til en forpligtelse med hensyn til resultatet; det vil med andre ord sige, at laegen ikke blot skal tilbyde den laegelige behandling, men ligeledes de goder, som normalt kan koebes i specialforretninger, og som er en forudsætning for patientens helbredelse . Dette vil - foruden at vaere i strid med retstilstanden - ogsaa vaere uforeneligt med direktivets opbygning, idet man heri, for saa vidt angaar momsen, klart sondrer mellem virksomhed udoevet i forbindelse med et erhverv og salg af et gode .

Som bekendt har den britiske regering heroverfor anfoert, at fritagelsen efter litra b) for "pleje" udfoert paa hospitaler omfatter levering af accessoriske goder; ligebehandlingsprincippet og systemets opbygning skulle derfor indebaere, at der ogsaa indroemmes fritagelse for levering af goder i forbindelse med de under litra c) anfoerte tjenesteydelser .

Dette er, som jeg allerede har anfoert, et tillokkende argument . Man glemmer imidlertid, at der ifoelge litra b) udelukkende indroemmes fritagelse for pleje, i det omfang, den udfoeres af offentligretlige organer og af hospitaler under foelgende forudsætning : "de paagaeldende organer maa ikke have til formaal systematisk at soege vinding" ((artikel 13, punkt A, stk . 2, litra a), foerste led)) . Derimod udoeves aktiviteterne under stk . 1, litra c), "som et led i udoevelse af ... erhverv", hvorfor de har oekonomisk vinding for oeje . Denne forskel er efter min opfattelse tilstraekkelig til at begrunde den forskelsbehandling i afgiftsmaessig henseende, som de to former for ydelser er undergivet, og til at forklare, hvorfor ingen medlemsstat - med undtagelse af Det Forenede Kongerige og Irland - indroemmer momsfrigtagelse for briller og andre accessoriske goder, der leveres i forbindelse med en faglig tjenesteydelse .

4 . Paa dette grundlag skal jeg herefter foreslaa, at den sag, som Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber den 19 . december 1984 har anlagt mod Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, fremmes til realitetsbehandling, og at det statueres, at Det Forenede Kongerige har undladt at opfylde de forpligtelser, der paahviler det i henhold til artikel 13, punkt A, stk . 1, litra c), i Raadets sjette direktiv 77/388 af 17 . maj 1977, idet det ved Value Added Tax Act 1983, Schedule 6, Group 7 (Health), har indroemmet fritagelse for betaling af merværdiafgift ved levering af goder i forbindelse med udoevelse af laegegerningen og dertil knyttede erhverv .

Det Forenede Kongerige boer tilpligtes at betales sagens omkostninger, jfr . procesreglementets artikel 69, stk . 3 .

(*) Oversat fra italiensk .