



## Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
E. SHARPSTON  
fremsat den 26. september 2013<sup>1</sup>

**Sag C-366/12**

**Finanzamt Dortmund-West  
mod  
Klinikum Dortmund gGmbH**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland))

»Moms — levering af cytostatika til behandling af ambulante patienter — fritagelse for hospitalsbehandling og pleje og transaktioner i nær tilknytning hertil — spørgsmålet, om det ved »transaktioner i nær tilknytning« skal dreje sig om tjenesteydelser — spørgsmålet, om de skal udføres af den person, som yder hospitalsbehandlingen og plejen — spørgsmålet, om de kan fritages, hvis de er i nær tilknytning til behandling af personer, der ikke udføres af et hospital eller en lignende institution«

1. I henhold til EU-retten er på den ene side »hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentligretlige organer« eller under tilsvarende sociale betingelser »af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner« og på den anden side »behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv« fritaget for moms.

2. Med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse ønsker den tyske Bundesfinanzhof nærmere bestemt oplyst, hvordan disse fritagelser skal anvendes, når kemoterapimedisin udleveres på et hospitalsapotek og administreres ved ambulante behandling foretaget i hospitalets lokaler, men af læger, der handler som privatperson.

### Relevant EU-ret

3. Hovedsagen vedrører afgiftsårene 2005 og 2006, hvor sjette direktiv<sup>2</sup> var den gældende EU-lovgivning.

4. I henhold til sjette direktivs artikel 2, stk. 1, blev »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« pålagt moms. I overensstemmelse med henholdsvis artikel 5, stk. 1, og artikel 6, stk. 1, blev der ved levering af et gode forstået »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode« og ved tjenesteydelse forstået »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5«<sup>3</sup>.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1). Det blev ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som omarbejdede sjette direktivs struktur og affattelse uden principielt at medføre nogen materielle ændringer (jf. tredje betragtning).

3 — Jf. artikel 2, stk. 1, litra a), artikel 14, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, i direktiv 2006/112.

5. I henhold til sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), skulle medlemsstaterne fastsætte en normalsats for momsen, som ikke var lavere end 15%. De kunne ligeledes anvende en eller to reducerede satser, som ikke var lavere end 5%, på levering af de kategorier af goder og tjenesteydelser, som er anført i bilag H<sup>4</sup>.

6. I overensstemmelse med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), fritog 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 lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat«<sup>5</sup>.

7. Artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), i samme direktiv bestemte imidlertid:

»Tjenesteydelser eller levering af goder omfattes ikke af de i stk. 1, litra b), [...] fastsatte fritagelser, såfremt:

- de ikke er uomgængelig nødvendige for udførelsen af transaktioner, der er fritaget for afgift
- de hovedsageligt tager sigte på at give organet yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift«<sup>6</sup>.

8. I bilag H var der anført goder og tjenesteydelser, som kunne belægges med reducerede momssatser. Nr. 3) på listen omfattede: »Farmaceutiske produkter, som normalt anvendes til sundhedspleje, sygdomsforebyggelse og medicinsk [...] behandling [...]«<sup>7</sup>.

## Relevant tysk ret

9. I henhold til § 1, stk. 1, nr. 1, første punktum, i Umsatzsteuergesetz 2005 (momsloven af 2005, herefter »UStG«) svares der moms af »levering af goder og andre tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en erhvervsdrivende som led i hans virksomhed«. Ved leveringer, der foretages af en erhvervsdrivende, forstås i henhold til § 3, stk. 1, »tjenesteydelser, hvormed den erhvervsdrivende eller tredjemand, som handler for denne, sætter aftageren eller tredjemand, som handler for denne, i stand til i eget navn at disponere over en genstand (»overdragelse af rådighedsretten«)«, og ved andre tjenesteydelser forstås i henhold til § 3, stk. 9, »tjenesteydelser, der ikke er leveringer«.

4 — Jf. artikel 96-99 i direktiv 2006/112.

5 — Jf. artikel 132, stk. 1, litra b) og c), i direktiv 2006/112. I den engelske version anvendes udtrykket »medical care« i begge bestemmelser, mens der i nogle andre sprogversioner anvendes forskellige udtryk. Domstolen har imidlertid fastslået, at meningen er den samme i begge: jf. dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 46-50.

6 — Jf. artikel 134 i direktiv 2006/112.

7 — Jf. nr. 3) i bilag III til direktiv 2006/112.

10. I UstG's § 4 opregnes momsfrigtagelser. I de omstridte år fritog nr. 14 »omsætning fra virksomhed som læge, tandlæge, naturlæge, fysioterapeut, jordemoder eller fra anden lignende virksomhed inden for sundhedssektoren [...]«, mens nr. 16 på visse betingelser fritog »transaktioner, der er snævert forbundet med drift af hospitaler«.

11. § 116 i Sozialgesetzbuch V (sociallovbogens femte bog, herefter »SGB V«) bestemte i de omstridte år, at hospitalslæger (der ikke havde tilladelse til overenskomstmæssige behandlinger) med afsluttet videreuddannelse med hospitalets godkendelse af godkendelsesudvalget kunne få tilladelse til overenskomstmæssige behandlinger, og i henhold til § 116a kunne anerkendte hospitaler, der var specialiserede for det pågældende fagområde i områder, i hvilke der var konstateret en underforsyning med lægelige ydelser, få tilladelse til overenskomstmæssige behandlinger i det omfang og så længe, det var nødvendigt for at dække underforsyningen«.

### **Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og præjudicielle spørgsmål**

12. Klinikum Dortmund gGmbH (herefter »Klinikum Dortmund«) er et almennyttigt selskab med begrænset ansvar, der driver et hospital. I de omstridte år havde hospitalet en instituttilladelse i henhold til SGB V's § 116a, som gav hospitalet tilladelse til at foretage både ambulante og stationære behandlinger. Der blev også foretaget ambulante behandlinger ved de hospitalslæger, der var ansat af Klinikum Dortmund, og som i denne sammenhæng arbejdede under en personlig tilladelse efter SGB V's §116.

13. Klinikum Dortmund behandlede kræftpatienter ved hjælp af kemoterapi. Den medicin, som blev administreret (cytostatika), blev fremstillet i hospitalsapoteket efter recept fra lægen individuelt for den enkelte patient. I de tilfælde, hvor cytostatika blev anvendt ved hospitalsbehandling og pleje i hospitalets lokaler, er det ikke omtvistet, at udleveringen heraf var fritaget for moms.

14. De cytostatika, som Klinikum Dortmund havde fremstillet, blev også anvendt til ambulante behandling foretaget på hospitalet af læger, der handlede som selvstændig, og antoges også at være fritaget for moms. På grundlag af en ny forvaltningsinstruks (der ikke binder domstolene) fandt skattemyndigheden imidlertid, at udlevering af medicin til tumorpatienter mod betaling ved ambulante behandling var afgiftspligtig fra 2005. Den ændrede Klinikum Dortmunds momsansættelser i overensstemmelse hermed og opkrævede udgående moms, men tillod fradrag af den relevante indgående afgift. (Det synes at være ubestridt, at udleveringen af den samme medicin ikke havde været fritaget for moms, hvis den var blevet administreret af de samme læger, der også handlede som selvstændig, men i private lokaler og ikke på grundlag af en personlig tilladelse efter SGB V's § 116).

15. Førsteinstansen gav Klinikum Dortmund medhold i dens anfægtelse af efteropkrævningen, og skattemyndigheden indgav revisionsanke til den forelæggende ret, som har anmodet om en præjudiciel afgørelse af følgende 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 spørgsmål 1 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 spørgsmål 2 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)?«

16. Klinikum Dortmund, den tyske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Under retsmødet den 13. juni 2013 afgav de samme parter mundtlige indlæg og besvarede en række spørgsmål, som Domstolen havde stillet skriftligt.

## Bedømmelse

### Spørgsmål 1

17. Alle de parter, der har indgivet indlæg, finder, at udtrykket »transaktioner i nær tilknytning« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), omfatter levering af goder såvel som tjenesteydelser. Det er jeg enig i.

18. Jeg medgiver, at der af sproglige grunde kan være en vis tvivl. Flere sprogversioner<sup>8</sup> anvender et ord, der svarer til »virksomhed«, et udtryk, som måske lettere kan anses for at vedrøre tjenesteydelser end levering af goder, mens hovedparten af sprogversionerne<sup>9</sup> anvender et ord, der svarer til »transaktioner«, som måske lettere kan anses for at dække begge typer levering. Hvis »virksomhed« imidlertid skal fritages for moms, følger det, at udtrykket henviser til noget, som i modsat fald har kunnet pålægges moms. Og lovgivningsteknisk kan kun transaktioner (som kan være levering af goder eller af tjenesteydelser, men som skal være den ene eller den anden) pålægges moms.

19. I Kommissionens oprindelige forslag til sjette direktiv henvises i alle sprogversioner til »tjenesteydelser vedrørende hospitalsbehandling samt behandlinger og leverancer af ting i tilknytning hertil«<sup>10</sup>. Det fremgår ikke, at den ændrede ordlyd i den version, der blev endeligt vedtaget af Rådet, havde til formål at udelukke levering af goder. Hvis dette have været hensigten, var det klart blevet mere præciseret. Det synes derimod mere sandsynligt, at hensigten var at omfatte både tjenesteydelser og goder.

20. Det er korrekt, at i det mindste den spanske version af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), indeholder en formulering, som synes klart mere restriktiv: »prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas«. En streng fortolkning af denne version<sup>11</sup> kunne give det indtryk, at kun tjenesteydelser er omfattet.

21. Ifølge fast retspraksis kan den formulering, der er anvendt i én sprogversion af en EU-bestemmelse, ikke alene tjene som grundlag for fortolkningen heraf eller tillægges større betydning end de øvrige sprogversioner. I tilfælde af uoverensstemmelse mellem sprogversioner skal bestemmelsen fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i<sup>12</sup>. I det foreliggende tilfælde fastsætter sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, fritagelser »til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse«. Hvis det er af almen interesse at fritage tjenesteydelser i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje, er det også af almen interesse at fritage levering af goder, som har en lige så nær tilknytning. Efter min opfattelse kan den spanske version af den pågældende bestemmelse derfor ikke tillægges større betydning end de andre.

8 — Jf. ved siden af den engelske version eksempelvis den ungarske, den maltesiske og den svenske version.

9 — Herunder alle fem sprogversioner, undtagen engelsk, hvori sjette direktiv oprindeligt blev vedtaget: dansk, nederlandsk, fransk, tysk og italiensk.

10 — EFT 1973 C 80, s. 1, artikel 14, stk. 1, litra b).

11 — Ordret »hospitalsydelse og sundhedspleje samt andre [dvs. andre ydelser] i direkte tilknytning hertil«.

12 — Jf. eksempelvis dom af 3.3.2011, sag C-41/09, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 831, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis. Jf. også dom af 2.4.1998, sag C-296/95, EMU Tabac m.fl., Sml. I, s. 1605, præmis 36.

22. Til grund for den forelæggende rets egen tvivl ligger navnlig to af Domstolens domme – Ygeia-dommen<sup>13</sup> og CopyGene-dommen<sup>14</sup> – hvori der blev henvist til »transaktioner i nær tilknytning« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), på en måde, der gav det indtryk, at der skal være tale om tjenesteydelser.

23. Som det er blevet påpeget i indlæggene for Domstolen, vedrørte disse domme imidlertid faktiske situationer, som kun omfattede levering af tjenesteydelser, og dette forklarer den anvendte sprogbrug. I dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige<sup>15</sup> lagde Domstolen desuden klart til grund, at levering af goder kunne fritages på grundlag af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), selv om fritagelsen ikke kunne begrundes på grundlag af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

24. Jeg er derfor af den opfattelse, at udtrykket »transaktioner i nær tilknytning« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), omfatter levering af goder såvel som tjenesteydelser.

### *Spørgsmål 2*

25. Klinikum Dortmund og Kommissionen er af den opfattelse, at det for at være omfattet af fritagelsen for »transaktioner i nær tilknytning« i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke er afgørende, at en levering udføres af den person, som yder »hospitalsbehandlingen og plejen«.

26. Den tyske regering er af den modsatte opfattelse. Under henvisning til bestemmelsens ordlyd (hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, »udført af« visse nærmere fastsatte udbydere) og til Domstolens faste praksis, hvorefter momsfrigørelser skal fortolkes strengt, har den anført, at både behandlingen og transaktionerne i tilknytning hertil skal være udført af den samme person.

27. Jeg er ikke enig i denne sidste opfattelse. Den pågældende ordlyd kræver blot, at begge leveringer udføres af udbydere, der falder ind under en vis definition<sup>16</sup>. Det fremgår ikke, at udbyderen skal være den samme i begge tilfælde. Det fremgår heller ikke kun af Domstolens praksis, at de udtryk, der er anvendt til at beskrive fritagelser, skal fortolkes strengt. Den tilføjer, at fortolkningen skal være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem; en streng fortolkning betyder således ikke, at de udtryk, der anvendes, skal fortolkes på en sådan måde, at de fratages deres virkning<sup>17</sup>. Og som Domstolen fastslog i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig<sup>18</sup>, skal fritagelsen af transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på grund af de forøgede omkostninger til sådan pleje, hvis de selv eller transaktioner i nær tilknytning hertil var pålagt moms. At afslå fritagelse alene af den grund, at behandlingen og transaktionerne i tilknytning hertil ikke blev udført af den samme person, vil være i strid med dette mål. Endelig anså Domstolen i samme dom overførslen af en blodprøve fra ét laboratorium til et andet for at være i »nær tilknytning« til den analyse, der var foretaget af sidstnævnte, og for at kræve samme momsmæssige behandling i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Det er således klart, at Domstolen ikke kræver, at behandlingen og transaktionerne i tilknytning hertil skal udføres af den samme person, for at sidstnævnte kan være omfattet af fritagelsen.

13 — Dom af 1.12.2005, forenede sager C-394/04 og C-395/04, Sml. I, s. 10373, præmis 25.

14 — Dom af 10.6.2010, sag C-262/08, Sml. I, s. 5053, præmis 40.

15 — Dom af 23.2.1988, sag 353/85, Sml. s. 817, præmis 33-35.

16 — Jf. også analysen i tabelform i punkt 27 i mit forslag til afgørelse i CopyGene-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 14.

17 — For et nyligt eksempel jf. dom af 15.11.2012, sag C-174/11, Zimmermann, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis.

18 — Dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Sml. I, s. 249, præmis 23.



28. Den tyske regering har også anført, at kun transaktioner 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« kan være omfattet af fritagelsen, og at de i hovedsagen omhandlede læger ikke falder ind under denne definition.

29. Som Kommissionen med rette har anført, hører dette punkt retteligt til det næste spørgsmål.

### Spørgsmål 3

30. Den nationale domstol ønsker nærmere bestemt oplyst, om »transaktioner i nær tilknytning« kan være fritaget på grundlag af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), hvis den behandling, som de er i nær tilknytning til, selv ikke er fritaget på grundlag af den samme bestemmelse, men i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Klinikum Dortmund finder, at de kan være fritaget, den tyske regering og Kommissionen, at de ikke kan være fritaget.

31. Den pågældende transaktion er Klinikum Dortmunds udlevering af medicin, og den behandling, som den er i nær tilknytning til, ydes af læger, der handler selvstændigt. Der synes i den nationale sag og i alle indlæggene for Domstolen at være enighed om, at den faktiske behandling, der ydes af sådanne læger, kan fritages for moms i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ikke artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og det er jeg enig i.

32. Som Kommissionen har anført, fastsætter disse bestemmelser særskilte fritagelser for behandling af personer. Der sondres ikke mellem dem ud fra karakteren af ydelsen, men de omstændigheder, hvorunder den udføres.

33. Det er korrekt, at Domstolen flere gange har udtalt i den henseende, at det kriterium, der skal tages hensyn til ved afgrænsningen af anvendelsesområdet for de to fritagelser, mindre er knyttet til karakteren af ydelserne end til det sted, hvor de udføres<sup>19</sup>. Dette kan efter min opfattelse imidlertid ikke fortolkes således, at behandlingen af personer nødvendigvis er omfattet af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), når den ydes i *lokaler* tilhørende et organ eller en institution, der er defineret i den pågældende bestemmelse, hvis den ikke også ydes *af* det pågældende organ eller den pågældende institution. I den forbindelse er ordene »udført af« klare og utvetydige.

34. Det er også korrekt, at Domstolen i de ikke ulige omstændigheder i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g)<sup>20</sup>, har fastslået, at udtrykkene »institution« og »organ« ikke udelukker fysiske personer<sup>21</sup>. I artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), henvises imidlertid til organer, hospitaler, centre og institutioner, mens der i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), henvises til udøvelse af erhverv, hvilket kun fysiske personer i princippet kan gøre. Dette står i kontrast til situationen med hensyn til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g), som ikke følges af noget tilsvarende som artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). En sådan kontrast synes at tale imod at fortolke artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), lige så bredt som artikel 13, punkt A, stk. 1, litra g). Selv hvis det forudsættes, at medlemsstaterne har ret til at give individuelle sundhedspersoner tilladelse som »behørigt anerkendte institutioner«, der udfører tjenesteydelser »under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for [offentligretlige] organer«, fremgår det ikke af forelæggelsesafgørelsen eller af nogen af indlæggene, at en sådan tilladelse er blevet givet til de omhandlede læger. Det fremgik således af det, der blev oplyst under retsmødet, at tilladelsen på grundlag af SGB V's § 116 kun vedrørte muligheden for dækning under en sygeforsikring og ikke på anden måde berørte lægernes status.

19 — Jf. eksempelvis dom af 8.6.2006, sag C-106/05, L.u.P., Sml. I, s. 5123, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis; CopyGene-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis.

20 — Som fritager »tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring, herunder sådanne, som præsteres af alderdomshjem, af offentligretlige organer eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som foretagender af almennyttig karakter«.

21 — Zimmermann-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis.

35. Jeg vil derfor gå videre på det grundlag, at den behandling, der i den foreliggende sag ydes af læger, der handler uafhængigt af hospitalet, selv om de yder behandlingen i hospitalets lokaler, er fritaget på grundlag af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

36. Det fremgår af ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), at når hospitalsbehandling og pleje er fritaget på grundlag af denne bestemmelse, er transaktioner i nær tilknytning til denne behandling omfattet af den samme fritagelse. Modsætningsvis kan det udledes, at når behandling er fritaget på grundlag af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), som ikke nævner transaktioner i nær tilknytning, omfatter fritagelsen ikke mere end selve behandlingen.

37. I den henseende fastslog Domstolen i dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige<sup>22</sup>, at »med undtagelse af levering i mindre omfang af goder, som er strengt nødvendige på selve behandlingstidspunktet, er levering af lægemidler og andre goder, såsom briller med korrigerende glas, der foreskrives af lægen eller andre autoriserede personer, i såvel materiel som økonomisk henseende adskilt fra selve tjenesteydelsen«.

38. Den pågældende sag vedrørte navnlig levering af ordinerede briller, og Domstolen betragtede leveringen af ordineret medicin i samme lys. I det pågældende tilfælde udgør diagnosen (sammen med en eventuel strengt nødvendig levering af goder i mindre omfang – såsom måske applicering af øjendråber for at udvide pupillerne) og ordineret en enkelt ydelse, som er omfattet af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Det samme vil formentlig gælde for leveringen af alle former for produkter – som f.eks. salver eller bandager – der er nødvendige for enhver faktisk behandling, der udføres af lægen under en konsultation. I modsætning hertil er en optikers eller farmaceuts levering af produkter, der er ordineret af lægen, en særskilt levering, som ikke er omfattet af den pågældende fritagelse.

39. Hvis der imidlertid skulle være en fritagelse for medicin, der er udleveret under de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, skulle den efter min opfattelse omfatte al medicin, der udleveres efter recept, da lægers ordineret af medicin, der skal fremstilles af farmaceuter, i princippet altid skal anses for at være i nær tilknytning til den behandling, som lægerne yder. Dette vil imidlertid ikke være i overensstemmelse med dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige. Det fremgår desuden, at farmaceutiske produkter, »som [...] anvendes til [...] medicinsk [...] behandling« (en beskrivelse, som synes mere relevant for medicin ordineret af en læge end for håndkøbsmedicin), i princippet er momspligtige, da de i modsat fald ikke ville være anført i bilag H til sjette direktiv.

40. I princippet er det derfor min opfattelse, at spørgsmål 3 i det væsentlige skal besvares med, at levering af medicin efter en recept udskrevet i forbindelse med en behandling ikke kan være omfattet af fritagelsen på grundlag af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), hvis den behandling, som den er i nær tilknytning til, selv er fritaget, ikke på grundlag af den samme bestemmelse, men på grundlag af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

41. Det behøver imidlertid ikke nødvendigvis følge heraf, at leveringen af medicinen under de konkrete omstændigheder i hovedsagen ikke selv kan fritages på grundlag af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Leveringen kunne måske anses for ikke at være en »transaktion i nær tilknytning«, men en levering, »som er strengt [nødvendig] på selve behandlingstidspunktet« og ikke »i såvel materiel som økonomisk henseende adskilt fra selve tjenesteydelsen«, for at anvende Domstolens ord i dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige<sup>23</sup>.

22 — Nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 33.

23 — Jf. punkt 37 og fodnote 22 ovenfor.

42. En variant af denne mulighed kunne være, at leveringen og ordineringsen af medicinen bør anses som, igen med Domstolens ord, »så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele«<sup>24</sup>. Eller den bør måske anses for sekundær i forhold til hovedydelsen, idet den »ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte hovedydelsen«. Dette kunne gælde for »tjenesteydelser, der logisk ligger inden for rammerne af [behandling], udgør et led i leveringen af disse ydelser og er uomgængelig nødvendige for at nå de terapeutiske mål, der forfølges ved disse ydelser«<sup>25</sup>.

43. En anden mulighed kunne være et behov for, at leveringen omfattes af samme momsbehandling, uanset om medicinen blev administreret i forbindelse med stationær eller ambulans behandling, for at overholde princippet om afgiftsneutralitet i momssystemet, som ifølge fast retspraksis er til hinder for, at tjenesteydelser, der er sammenlignelige og konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til momsens<sup>26</sup>.

44. Enhver vurdering af disse muligheder skal baseres på flere oplysninger om omstændighederne i forbindelse med behandlingen, end der er indeholdt i forelæggelsesafgørelsen. Alle nødvendige faktiske omstændigheder i den henseende skal selvfølgelig fremlægges af den kompetente nationale ret, men Domstolen anmodede under retsmødet parterne om at overveje relevansen af en række spørgsmål, herunder den præcise art af den ydede behandling og udbyderens identitet, spørgsmålet, om den pågældende behandling kunne ydes uden levering af den pågældende medicin og identiteten af den person, til hvem retten til som ejer at råde over medicinen blev overdraget (med andre ord modtageren af leveringen).

45. Jeg forstod af parternes svar, at der er enighed om, at den pågældende behandling består af en række indbyrdes forbundne transaktioner. En læge diagnosticerer patientens præcise tilstand og identificerer en formulering til et cytostatikum, der er skræddersyet til at behandle denne individuelle tilstand; der udarbejdes en behandlingsplan for patienten; cytostatikummet ordineres af lægen og fremstilles af apoteket; det verificeres, og supplerende medicin kan tilføjes for at afhjælpe bivirkninger; det administreres derpå af sundhedspersonale, enten under lægens tilsyn, eller hvor lægen holdes underrettet om eventuelle problemer, som kunne kræve hans indgriben; det kan på et hvilket som helst tidspunkt være nødvendigt, at han justerer doseringen eller sammensætningen af den administrerede medicin eller ændrer behandlingsplanen.

46. På grundlag af denne beskrivelse er det klart, at der er et behandlingsforløb, som omfatter både »behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv« og levering af medicin. Det er også klart, at selve behandlingen ikke vil tjene noget formål uden leveringen af medicinen; at leveringen derfor er »strengt [nødvendig] på selve behandlingstidspunktet«.

47. Jeg finder det imidlertid samtidigt vanskeligt at antage enten, at leveringen af medicinen ikke »i såvel materiel som økonomisk henseende [er] adskilt fra selve [behandlingen]«, eller, at den er »så nært forbundet [med behandlingen], at de objektivt set udgør en enkelt udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele«.

48. I den henseende er det nødvendigt at se nærmere på, hvem der foretager leveringen af medicin, og til hvem denne foretages. Dette spørgsmål blev behandlet under retsmødet, og selv om det blev erkendt, at betalingen i næsten alle tilfælde blev foretaget af en privat eller offentlig sygeforsikringsinstitution, syntes der at være enighed om, at »retten til som ejer at råde over [medicinen]« erhverves af patienten. Hverken lægen eller sygeforsikringsinstitutionen kan foreskrive

24 — For et meget nyligt eksempel jf. dom af 21.2.2013, sag C-18/12, Žamberk, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis.

25 — Jf. f.eks. CopyGene-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis.

26 — Jf. f.eks. L.u.P.-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 24 og 32.



patienten, om denne skal acceptere administration af medicinen eller ej. Dette gør det umuligt at antage, at lægen videregiver leveringen af medicinen til patienten som en integrerende del af den ydede behandling. Det synes derfor nødvendigt at lægge til grund, at patienten modtager mere end én levering: behandling fra lægen og sundhedspersonalet og medicin fra hospitalsapoteket.

49. Såfremt særskilte leveringer foretages af særskilte personer, synes det uundgåeligt, at disse leveringer ikke »objektivt set [kan udgøre] en enkelt udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele« eller kan være »[adskilt] i såvel materiel som økonomisk henseende«. De kan være (det fremgår faktisk, at de *er*) »i nær tilknytning«, og med en sådan nær tilknytning vil en levering af medicin kunne fritages, når den tilhørende behandling er fritaget på grundlag af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), men ikke når den er fritaget på grundlag af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). I den henseende må adskillelsen mellem den person, der leverer medicinen, og den person, der yder behandlingen, efter min opfattelse udelukke, at de to ydelser under ét betragtes som en enkelt ydelse, uanset at ingen af dem alene kan tjene et nyttigt formål uden den anden – i modsætning til eksempelvis den situation, der blev undersøgt i Deutsche Bank-sagen<sup>27</sup>, hvor to sammenligneligt indbyrdes forbundne ydelser blev udført af den samme afgiftspligtige person.

50. En lignende argumentation leder mig til at antage, at leveringen af medicin ikke kan anses for »sekundær i forhold til [...] hovedydelse[n], [idet] den ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte hovedydelsen«. Når en læge udfører de ydelser i form af diagnose, ordinerung og tilsyn, der er beskrevet som svar på Domstolens spørgsmål, ville det være kunstigt at sige, at den administrerede medicin blev leveret – af en anden – som »et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte [disse ydelser]«. Leveringen af medicinen er logisk i nær tilknytning til lægens ydelser, men den er klart adskilt fra dem og ikke et middel til at udnytte dem på de bedst mulige betingelser (eller at udnytte dem på bedre betingelser, i en mere ordret gengivelse af den ordlyd, som Domstolen anvendte på fransk, dvs. forhandlingsproget). Man kunne endog opfatte leveringen af medicinen som det vigtigste aspekt for patienten og diagnosen, ordinerungen og tilsynet med administrationen som et middel til at udnytte denne levering på de bedst mulige betingelser.

51. Det skal herefter undersøges, om princippet om afgiftsneutralitet dikterer et andet resultat.

52. Jeg er enig med Kommissionen i, at det ikke er tilfældet.

53. Dette princip tillader ikke, at anvendelsesområdet for en fritagelse udvides uden en klar bestemmelse herom. Det er ikke en primærretlig regel, men et fortolkningsprincip, som skal anvendes parallelt med det princip, at fritagelser skal fortolkes strengt<sup>28</sup>.

54. I den henseende er der i ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), foretaget en klar sondring mellem behandling udført af offentligretlige organer eller behørigt anerkendte institutioner, der virker under tilsvarende sociale betingelser, og behandling udført – af andre personer og under andre sociale betingelser – som led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv.

55. Når der således klart er fastsat en forskellig behandling i sjette direktiv, bør det ikke fortrænges af et fortolkningsprincip, som ikke har nogen forrang i forhold til lovteksten.

56. Det kunne ikke desto mindre fortsat være muligt for en medlemsstat at modvirke en eventuel fare for konkurrencefordrejning ved at udnytte muligheden for at fastsætte betingelser »for at [...] forhindre enhver mulig form for [...] svig« i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, eller i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 2, litra b), at afslå at omfatte leveringer, som ellers ville være fritaget på

27 — Dom af 19.7.2012, sag C-44/11, Deutsche Bank, præmis 20-29. Jf. også mit forslag til afgørelse i samme sag, punkt 26-32.

28 — Jf. Deutsche Bank-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 45.

grundlag af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), af fritagelser, hvis de hovedsageligt tog »sigte på [...] yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i direkte konkurrence med handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift«. Enhver sådan foranstaltning vil imidlertid medføre en begrænsning af fritagelsen for transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og ikke udvide den til transaktioner i nær tilknytning til behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Det vil med andre ord medføre, at der pålægges afgift, hvor der ikke for øjeblikket opkræves afgift, i stedet for at udvide anvendelsesområdet for, hvad der er moms fritaget.

57. Jeg erkender, at den konklusion, jeg er nået frem til – at leveringen af medicin kan være momspligtig eller moms fritaget alt efter den sammenhæng, hvori den administreres – måske ikke synes umiddelbart indlysende. Hvis det imidlertid lægges til grund, at artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ligesom artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), skal omfatte transaktioner i nær tilknytning til den beskrevne behandling, vil der i førstnævnte bestemmelse blive indlæst ord, som ikke findes deri. Det er korrekt, at dette kan efterlade et hul i lovgivningen. Hvis dette er tilfældet, henhører det under lovgiverens ansvar. Det vil efter min opfattelse imidlertid ikke være hensigtsmæssigt at udvide begrundelsen i Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Frankrig<sup>29</sup> til at omfatte alle sager, hvori omkostningerne kunne blive øget gennem pålæggelse af moms, i mangel af en klar hensigt herom fra lovgivers side.

### Forslag til afgørelse

58. Jeg mener på baggrund af det ovenfor anførte, at Domstolen bør besvare de spørgsmål, Bundesfinanzhof har forelagt, således:

- »1) Udtrykket »transaktioner i nær tilknytning« i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag – omfatter levering af goder såvel som tjenesteydelser.
- 2) For at kunne fritages som en transaktion i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i direktiv 77/388 er det ikke afgørende, at en levering udføres af den person, der yder den pågældende behandling.
- 3) Levering af goder eller tjenesteydelser, der
  - i) er i nær tilknytning til behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv som omhandlet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i direktiv 77/388
  - ii) i såvel materiel som økonomisk henseende er adskilt fra leveringen af en sådan behandling og
  - iii) ikke er i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje som omhandlet i samme direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b),

kan ikke fritages i henhold til en af disse to bestemmelser.«

29 — Nævnt ovenfor i punkt 27, fodnote 18.