

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 10727 af 22/09/2015 (Gældende)

Bindende svar - Momsfritagelse af diagnosticeringsydelser

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 15-1454814

Bindende svar - Momsfritagelse af diagnosticeringsydelser

Skatterådet kan ikke bekræfte, at Spørgers datterselskab 1's salg af kamera inkl. montering til regionen til brug for undersøgelse af patienter for tarmkræft er momspligtig. Salget må i stedet anses for en momsfrigat leverance i nær tilknytning til hospitalsbehandling eller pleje.

I de tilfælde, hvor Spørger måtte sælge pillekameraet uden nogen form for tilknyttet diagnosticering fra Y, er der imidlertid tale om et momspligtigt salg af en vare.

SKM2015. 639. SR - Skatterådsmøde 22. september 2015

Spørgsmål:

1. Kan det bekræftes, at Spørgers datterselskabs salg af kamera inkl. montering til regionen er momspligtig?
2. Hvis der svares nej til spørgsmål 1, kan det så bekræftes, at et rent salg af kamera uden "montering" er en momspligtig vare?

Svar:

1. Nej
2. Ja

Under hensyn til skattemyndighedernes tavshedspligt, jf. skatteforvaltningslovens § 17, offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger forhandler en "kamerapille", som sluges af patienterne. Kameraet tager på vej gennem kroppen en række billeder, som kan bruges bl.a. til diagnosticering af tarmkræft.

I Danmark tilbyder det offentlige (regionen), at alle over 50 år kan få foretaget undersøgelse for tarmkræft. Denne undersøgelse foregår i dag som en kikkertundersøgelse. Det er tanken, at "kamerapillen" skal erstatte denne kikkertundersøgelse, og at der kun skal foretages en kikkertundersøgelse af tarmene, hvis der ved hjælp af kamerapillen og den efterfølgende gennemgang af billederne konstateres en anormalitet.

Alle over 50 år får tilbudt denne undersøgelse, og det er ikke efter henvisning fra en læge. Resultatet af undersøgelsen uploades til sundhed.dk, så egen læge kan se resultaterne og forestå yderligere behandling.

Spørger ønsker at sælge sit produkt gennem en model, hvor der etableres et holdingselskab og to datterselskaber. Det ene datterselskab (X) sælger kamera inkl. montering til regionen, mens det andet datterselskab (Y) sælger diagnosticeringsydelsen til regionen.

X indkøber kamerapillen i udlandet og importerer selv kamerapillen til Danmark. X skal forestå salg af "kamerapillen" samt varetage "monteringen" af udstyr på patienterne, således at billederne bliver korrekt modtaget.

Montering af udstyr sker ved, at X sender en sygeplejerske eller andet personale ud til patienterne. Monteringen af udstyret kræver ikke særlig sundhedsfaglig viden, hvorfor det ikke behøver at være en

uddannet sygeplejerske, som monterer udstyret på patienten. Det udstyr, der monteres, er et bælte med en modtager, som kan modtage de billeder, kamerapillen tager.

Dagen efter tager sygeplejersken (eller andet personale) igen ud til patienten og afmonterer bæltet. Billederne udlæses og sendes digitalt til udlandet til screening.

Der sker ingen form for diagnosticering/behandling af patienten i denne fase.

Alle billeder i form af original video uploades og sendes til udlandet. X foretager således ikke nogen form for diagnosticering. Der er alene tale om en teknisk handling.

Grunden til, at det er praktisk, at det er en sygeplejerske, som varetager monteringen, er, at det udelukkende er sundhedspersonale, som har adgang til det relevante hospitals aftalesystem, som X skal anvende i sit arbejde.

Y skal forestå screeningen/diagnosticeringen af billederne, hvilket købes ved en underleverandør i udlandet. Selskabet køber ydelsen i udlandet, da det p.t. udelukkende er den udenlandske underleverandør, som har den nødvendige software til at gennemgå billederne. De uredigerede billeder sendes til udlandet, hvor de behandles.

I udlandet sker den indledende diagnosticering ved, at alle billederne først screenes ved hjælp af særligt software. Den indledende tekniske gennemgang laves for at få den optimale præsentation af videoen. Derudover foretages der en filtrering af ikke mistænkelige sekvenser. Denne tekniske gennemgang reducerer tiden for især sygeplejerskens gennemgang.

Efter screening af computeren gennemgås billederne af en sygeplejerske. Der er afsat ca. 45 min. pr. patient til denne gennemgang.

Til sidst laves den endelige diagnose/vurdering af en læge, som kigger billederne og sygeplejerskens vurdering igennem (ca. 20 min. pr. patient).

Når diagnosticeringen er afsluttet, bliver der i udlandet udarbejdet en rapport, som sendes til Danmark, og resultatet uploades til sundhed.dk sammen med billederne.

Det udlandske selskab fakturerer deres ydelse til Y, og Y fakturerer herefter deres ydelse til regionen uden moms, idet ydelsen anses for momsfritaget i henhold til momslovens §13, stk. 1, nr. 1.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Som hovedregel er behandlinger, som bliver udført af læger, momsfritaget. Det samme er gældende, hvis behandlingen bliver udført med baggrund i en skriftlig henvisning fra en læge eller lign. Hvis behandlingen er dækket af den offentlige sygesikring, er det udtryk for, at behandlingen i de fleste tilfælde efter en lægefaglig vurdering er egnet til at forebygge, diagnosticere og behandle, og dermed er momsfritaget.

Lægelige ydelser, der er udført med et andet formål end at beskytte, herunder at fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand, er ikke omfattet af momsfritagelsen. Se C-307/01, Peter d'Ambrumenil, og C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler.

I praksis har SKAT taget stilling til, at der er tale om en momsfri sundhedsydelse i det tilfælde, hvor en virksomhed tilbyder avanceret diagnostik (SCSA analyse) af sædkvalitet, såfremt en sådan ydelse sker i forbindelse med en lægelig henvisning som et led i en behandling. Dette skyldes, at ydelsen anses for værende i nær tilknytning til en behandling, SKM2008. 217. SR.

I SKM2002. 163. LSR bliver Statens Serums Instituts salg af laboratorieundersøgelser, såkaldt human diagnostik, af SKAT ligeledes anset for omfattet af momsfritagelsen for hospitalsbehandling og lægevirk-somhed. Formålet med at foretage analyserne var, at lægen eller hospitalet skulle diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder. Analyse-ydelserne blev derfor anset som en integreret del af de momsfrie hospitals- og lægeydelser.

Modsat har Skatterådet vurderet, at ydelser leveret af læger, der er ansat af spørger på konsulentbasis, er momspligtige, idet de konkrete lægelige ydelser ikke havde som hovedformål at beskytte, fastholde eller reetablere en persons sundhedstilstand, men snarere havde til formål at tilvejebringe et grundlag for at afgøre, om spørgerens sundhedsforsikring skulle dække psykologhjælp eller ej. Dvs. at ydelsens formål var at tilvejebringe et grundlag for at træffe en beslutning, der havde retlige virkninger. Se SKM2009. 416. SR.

Generelle helbredscontrollere, der tilbydes medarbejdere, uden at der foreligger nogen særlig indikation af helbredsmæssige risici, er momspligtige, se SKM2011. 48. SR, mens helbredscontrollere, der tilbydes til personer med natarbejde, og som retter sig specifikt mod de helbredsmæssige risici, som natarbejde indebærer, er momsfrie, se SKM2011. 48. SR.

Ovenstående afgørelser/bindende svar vedrører alene salg af ydelser og ikke varesalg.

I SKM2009. 572 har Skatterådet taget stilling til, at salg af rejsevacciner inkl. injektion heraf er momsfritaget som en samlet lægelig ydelse bestående af henholdsvis vaccine og injektion. I begrundelsen henvises bl.a. til C-353/85, hvoraf det fremgår, at fritagelsen for behandling af personer ikke udelukker momsfri levering af goder i mindre omfang, der ikke lader sig skille fra tjenesteydelsen.

I sag C-353/85 anfører EU-Domstolen imidlertid, at fritagelsen for behandling af personer ikke gælder levering af goder. Dette udelukker dog ikke levering i mindre omfang af goder, der ikke lader sig adskille fra tjenesteydelsen.

Spørgsmål 1:

Det er Spørgers vurdering, at salg af kamerapillen "monteret" er et momspligtigt varesalg mod vederlag. Der er udelukkende tale om salg af en vare. Der udføres ikke nogen form for behandling/diagnosticering, idet denne ydelse sælges separat fra det andet selskab til regionen.

Det, at X monterer udstyr til at udlæse billeder fra kameraet, gør efter Spørgers opfattelse ikke, at salget opfylder forudsætningerne for at være momsfrie sundhedsydelser, jf. ML § 13, stk. 1, nr. 1.

For at ydelsen kan anses som en momsfri sundhedsydelse, skal den have til hovedformål at diagnosticere, behandle eller helbrede. Hvis hovedformålet er behandling af personer, kan varesalg, jf. EU-Domstolens afgørelse i sag C-353/85, i mindre omfang være momsfrit.

I dette tilfælde er hovedformålet imidlertid ikke behandling/diagnosticering af personer, men alene salg af en vare, hvor ydelsen (monteringen) er sekundær. EU-Domstolen har i sag C-353/85 klart tilkendegivet, at salg af varer ikke kan omfattes af momsfritagelsen.

Det er endvidere Spørgers vurdering, at der ikke kan være tale om én samlet ydelse, hvor diagnosticeringsydelsen er hovedydelsen og salg af kamerapille med montering er biydelsen hertil, når der er tale om separate leverancer fra to forskellige juridiske personer.

Forbrugeren i nærværende anmodning, som aftager ydelserne fra X og Y er regionen. Uanset at ydelsen for patienten kan anses som en samlet ydelse, hvor diagnosticering er det bærende element, er der ikke noget til hinder for, at regionen køber underleverandørydelser fra to forskellige afgiftspligtige personer,

for at kunne levere den samlede ydelse til patienten. Dette medfører ikke at leverancerne til regionen skal opfattes som én samlet ydelse. Regionen som aftager ydelserne adskiller sig ikke fra den gennemsnitsforbruger, der ellers ville efterspørge ydelserne hos X og Y. Begge ydelser sælges separat fra hvert selskab, ligesom regionen frit kan vælge om de eksempelvis ønsker at købe diagnosticeringsydelsen fra Y.

Det er ligeledes Spørgers vurdering, at der ikke er tale om salg af en ydelse i nær tilknytning til hospitalsbehandling eller pleje.

Det er korrekt at begrebet "i nær tilknytning" i henhold til C-76/99 ikke skal fortolkes indskrænkende. Momsfritagelsen i direktivet indeholder ikke en klar definition af begrebet transaktion "i nær tilknytning" til hospitalsbehandling og pleje. Det fremgår imidlertid af bestemmelsens ordlyd, at den ikke tager sigte på ydelser, der hverken har forbindelse med hospitalsbehandling af modtagerne af ydelserne eller eventuel pleje af disse. Behandlinger henhører kun under begrebet "transaktioner i nær tilknytning til", når de faktisk ydes som sekundære ydelser til hospitalsbehandling eller pleje af modtagerne, se sag C-45/01.

Det fremgår imidlertid også af sag C-76/99 at formålet med fritagelsen af transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling, er at det ikke skal blive uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på grund af forøgede omkostninger, hvis sådanne transaktioner var pålagt moms.

Kamerapillen købes af X hos et udenlandsk firma og X importerer kamerapillen fra et land uden for EU. Det betyder at X ved indførsel til Danmark skal betale importmoms. Såfremt salget af kamerapillen jf. SKATs holdning skal ske uden moms, vil X ikke have momsfradrag for denne importmoms.

Alt andet lige vil X derfor skulle indregne den ikke fradragsberettigede importmoms i kamerapillens pris, hvorfor den pris regionen skal betale vil blive forhøjet med importmomsen.

At anse salg af kamerapillen som momsfrit vil derfor ikke forfølge formålet med fritagelsen, idet salget af kamerapillen indirekte alligevel vil blive fordyret med momsen. Det giver derfor i forhold til formålet mest mening, at anvende fritagelsen for ydelser i nær tilknytning hospitalsbehandling på områder, som er løntunge. Da levering af ydelser typisk er løntunge giver det mening at fritagelsen primært er tiltænkt ydelser og ikke salg af varer.

I forlængelse af ovenstående kan det også anføres, at hvis kamerapillen skal faktureres uden moms og der i prisen derfor skal indregnes den ikke fradragsberettigede importmoms, så vil det set med regionens øjne blive dyrere. Dette skyldes, at regionen er omfattet af den regionale momsudligningsordning, hvorefter faktureret moms godtgøres af Indenrigsministeriet. Ved momsfritagelse faktureres ingen moms og regionen kan dermed ikke få momsen refunderet.

Samlet set vil en momsfritagelse af kamerapillen derfor betyde en fordyrelse af regionens indkøb.

Det er Spørgers opfattelse, at levering af en kamerapille med montering ikke i sig selv kan anses for en lægelig ydelse eller en transaktion i nær tilknytning hertil, idet den ikke har som sit direkte formål at diagnosticere, behandle eller helbrede sygdomme eller anomalier, men skal anses som et almindeligt varesalg.

Salg af kamerapillen inkl. montering adskiller sig fra de af SKAT i sagsfremstilling nævnte afgørelser, idet der udelukkende er tale om salg af udstyr som kan fremskaffe billeder til videre diagnosticering. Der er ikke tale om nogen form for behandling i det første led, men udelukkende salg af en vare, som efter Spørgers vurdering ikke kan betragtes som transaktion i nær tilknytning.

Varer, der leveres til hospitaler og lignende er momspligtige, uagtet at en lang række af disse varer er uomgængeligt nødvendige for, at hospitaler kan gennemføre deres behandling og pleje. Eksempelvis er medicin, der leveres til hospitaler eller patienter momspligtig, selv om medicinen er uomgængelig nødvendig for behandlingen af patienternes lidelser. Transaktioner hører kun under begrebet "transaktioner i nær tilknytning" til hospitalsbehandling og pleje, når de faktisk leveres som sekundære ydelser til hospitalsbehandling og pleje af modtagere, hvilket er hovedydelsen, jf. C-262/08 CopyGene A/S præmis 39. Dette er tillige gældende i SKM2012. 341. LSR, hvor selskabet ikke leverer sæd i nær tilknytning til behandling af barnløshed, når de ikke samtidig leverer behandlingen af barnløshed. Levering af sæden var herefter momspligtig.

Efter Spørgers vurdering kan begrebet "uomgængeligt nødvendigt" ikke udstrækkes til også at omfatte de varer og ydelser, som en underleverandør leverer til et hospital, som bruger denne leverance i forbindelse med den momsfri behandling, som de leverer til patienterne.

Det er Spørgers vurdering, at patienten (regionens kunde) samlet set efterspørger den samlede diagnostiseringsydelse, men at regionen godt kan købe varen/ydelsen hver for sig, uden at dette derved bliver en transaktion i nær tilknytning til behandling/pleje. Forbrugeren i nærværende anmodning, og som aftager varen/ydelsen fra X er regionen og ikke patienten. Der er ikke noget til hinder for, at regionen køber underleverandørydelser fra forskellige afgiftspligtige personer, for at kunne levere den samlede ydelse til patienten.

Selskabets salg af kamerapille er for Spørger sammenlignelig med en virksomhed salg af udstyr til hospitalerne mm., som skal anses som momspligtigt. Spørger mener, at situationen er sammenlignelig med et salg af en strålekanon til brug for behandling af kræftpatienter, som også er momspligtig, selvom strålekanonen er uomgængelig nødvendig for behandling af kræftpatienter. Tillige er en virksomheds salg af et røntgen apparat også momspligtigt, selv om apparatet anvendes til at tage røntgen billeder, som anvendes i forbindelse med behandling af patienter.

Ligeledes er regionernes indkøb af kamerapille også sammenlignelig med en øjenlæges/optikers indkøb af maskiner/inventar til udførelse af synsprøver (momsfri). I sådanne tilfælde er der ikke tvivl om, at salg af maskinerne er momspligtige, selv om de skal anvendes til at udføre en momsfri synsprøve. I forbindelse med køb af kamera pillen er det Spørgers vurdering, at regionen efterspørger kamerapillen på samme måde som der efterspørges et røntgenapparat eller en scanner. I begge tilfælde bliver der taget billeder som diagnosticeres, forskellen er bare at et røntgenapparat /scanner kan anvendes flere gange, men kamerapillen er "en-gangs".

Hvorvidt regionen selv gennemgår billederne eller regionen køber sig til en gennemgang hos en ekstern, som tilfældet er her, bør ikke have en afgørende betydning.

I dag er anvendelsen af kamerapillen helt nyt, men det kan sagtens tænkes at den anvendte teknologi i fremtiden kan udvides. Dette vil naturligt også medføre, at der vil komme flere på markedet som sælger kamerapiller eller lignende produkter og samtidig også, at der bliver flere udbydere af diagnosticering eller at regionerne måske endda i fremtiden selv vil vælge at ansætte folk og udvikle eller købe IT systemer til diagnosticering af billederne. Eneste forskelle er at regionen typisk selv har ansatte der kan. Det at billederne sendes til screening ved et andet selskab i koncernen, bør derfor efter Spørgers vurdering ikke betyde, at der er tale om salg af en vare i nær tilknytning til behandling.

Det er anført fra SKATs side, at regionen ikke sig selv har interesse i kamerapillen, hvilket ikke er korrekt. Det er korrekt, at det i sidste ende er billederne som hospitalet skal bruge i forbindelse med deres behandling. Indkøbet af kamerapillen er et middel til at opnå disse billeder, på lige fod som når hospitalet indkøber et røntgenapparat, strålekanon eller andre hjælpemidler, som beskrevet ovenfor.

Det at hospitalet ikke får kamerapillen i sin varetægt på noget tidspunkt i processen, bør ikke have nogen indflydelse på momsbehandlingen ved salget.

Spørger er derfor enig med SKAT i, at datterselskabet X' ydelse i form af kamerapillen med montering er mod vederlag er momspligtig. Vi er dog ikke enige i, at salget opfylder betingelserne i momsloven § 13, stk. 1 nr. 1. (momssystemdirektivets artikel 132) og dermed momsfri. Som det også fremgår ovenfor er det Spørgers vurdering, at der er tale om en meget bred fortolkning af bestemmelserne, hvis kamerapillen bliver omfattet af momsfritagelsen, og formålet med direktivet udvandes, fordi stort set alt, hvad der leveres af en underleverandører til et hospital i så fald kan omfattes af fritagelse, da det vil være i nær tilknytning til hospitalsydelsen.

Den af SKAT foreslåede fortolkning vil efter Spørgers opfattelse ikke blot medføre at kamerapillen bliver momsfri, men også at levering af en lang række andre varer til hospitaler vil kunne faktureres momsfrit. Dette skyldes, at der vil være mange tilfælde, hvor varen blot er et middel til at kunne foretage en diagnosticering/behandling.

Spørgsmål 2:

Det er Spørgers vurdering, at et rent salg af kamerapillen uden montering er et momspligtigt varesalg mod vederlag. I dette tilfælde er der udelukkende tale om salg af en vare. Det rene salg af varer kan, jf. C-353/85, ikke blive momsfritaget.

Spørger har præciseret, at uanset at X sælger kamerapillen uden montering, kan regionen stadig vælge at efterspørge diagnosticeringen hos Y. SKATs begrundelse til Spørgsmål 2 indeholder en forudsætning om at kamerapillen sælges fra X uden en diagnosticeringsydelse fra Y. Dette kan være tilfældet, men er det ikke nødvendigvis.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Spørgers datterselskabs salg af kamera inkl. montering til regionen er momspligtig.

Lovgrundlag

Momsfritagelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, har følgende ordlyd:

"1) Hospitalsbehandling og lægevirksomhed, herunder kirkepraktik, fysioterapi og anden egentlig sundhedspleje samt tandlæge- og anden dentalvirksomhed."

Bestemmelsen implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e) i dansk ret.

"1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil udført af offentligtretlige 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

d) levering af organer, blod og mælk fra mennesker

e) levering af ydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv samt tandlægers og tandteknikeres levering af tandproteser."

Praksis

C-76/99, Kommissionen mod Frankrig

Formålet med fritagelsen af transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling eller pleje er, at det ikke skal blive 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.

C-394/04 og C-395/04, Ygeia

Kun tjenesteydelser, der logisk ligger inden for rammerne af hospitalsbehandling og pleje, og som udgør et led i leveringen af disse ydelser, som er uomgængelig nødvendige for at nå de terapeutiske mål, der forfølges ved disse ydelser, kan udgøre transaktioner i nær tilknytning i momsfritagelsens forstand.

C-262/08, Copygene

Selv om "pleje" og "behandling af personer" skal have et terapeutisk formål, følger det ikke nødvendigvis heraf, at en ydelses terapeutiske formål skal forstås særligt snævert.

C-156/09, Verigen

Fortolkningen af momsfritagelserne skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med momsfritagelserne, og reglen om indskrænkende fortolkning betyder derfor ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere momsfritagelserne, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning.

C-366/12, Klinikum Dortmund

Begreberne "pleje" i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b, og "behandling af personer" i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra c, forudsætter, at der er tale om ydelser, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier.

Begrundelse

Spørger sælger ydelser i form af diagnosticering af tarmkræft til offentlige hospitaler. Spørger påtænker at anvende en model, hvor Spørger gennem hver sit datterselskab sælger henholdsvis pillekamera med montering og diagnosticeringsydelsen, som udarbejdes med baggrund i pillekameraets optagelser.

Det er SKATs vurdering af datterselskabet X's leverance bestående i levering af kamerapille med montering efter en konkret vurdering må anses for levering af en ydelse til de offentlige hospitaler.

Der er herved bl.a. lagt vægt på, at

- det hospitalet samlet set efterspørger er den samlede diagnosticeringsydelse
- det hospitalet konkret efterspørger fra X er de udlæste fotos, som sendes digitalt til udlandet til screening
- hospitalet har ingen interesse i kamerapillen i sig selv
- hospitalet får ikke kamerapillen i sin varetægt på noget tidspunkt i processen

Det bemærkes yderligere, at Spørger ikke har fremlagt et aftalegrundlag mellem Spørger og de offentlige hospitaler, som kunne vise, at det egentlige hovedformål med transaktionen er, at de offentlige hospitaler primært skal erhverve retten til som ejer at råde over kamerapillen.

Datterselskabet X' ydelse i form af pillekamera med montering mod vederlag er som udgangspunkt momspligtig, jf. momslovens § 4.

Dette medmindre ydelsen opfylder betingelserne for at være momsfritaget.

I henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 1, er hospitalsbehandling og lægevirksomhed, herunder anden egentlig sundhedspleje, fritaget for moms.

Bestemmelsen i momsloven implementerer momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b)-e) i dansk ret.

Momsfritagelserne er undtagelser fra hovedreglen om, at der skal opkræves moms af enhver levering af varer og tjenesteydelser mod vederlag, og fritagelserne skal derfor fortolkes indskrænkende.

Fortolkningen skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med momsfritagelserne, og reglen om indskrænkende fortolkning betyder derfor ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere momsfritagelserne, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning, jf. eksempelvis EU-domstolens dom i sag C-156/09, Verigen.

Begreberne "pleje" i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra b, og "behandling af personer" i momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra c, forudsætter, at der er tale om ydelser, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier, jf. bl.a. EU-domstolens dom i sag C-366/12, Klinikum Dortmund.

Selv om "pleje" og "behandling af personer" skal have et terapeutisk formål, følger det ikke nødvendigvis heraf, at en ydelses terapeutiske formål skal forstås særligt snævert, jf. bl.a. EU-domstolens dom i sag C-262/08, Copygene.

Det er SKATs vurdering, at en ydelse bestående i levering af en kamerapille med montering ikke i sig selv kan anses for en lægelig ydelse, idet den ikke har som sit direkte formål reelt at diagnosticere, behandle eller helbrede sygdomme eller anomalier.

Momsfritagelsen af hospitalsbehandling eller pleje omfatter imidlertid tillige transaktioner i nær tilknytning hertil. Det er kun tjenesteydelser, der logisk ligger inden for rammerne af hospitalsbehandling og pleje, og som udgør et led i leveringen af disse ydelser, som er uomgængelig nødvendige for at nå de terapeutiske mål, der forfølges ved disse ydelser, som kan udgøre transaktioner i nær tilknytning i momsfritagelsens forstand, jf. EU-domstolens dom i sagerne C-394/04 og C-395/04, Ygeia.

Det bemærkes i forlængelse heraf, at formålet med fritagelsen af transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling eller pleje er, at det ikke skal blive 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, jf. EU-domstolens dom i sagen C-76/99, Kommissionen mod Frankrig.

Det er SKATs opfattelse, at ydelsen bestående i levering af en kamerapille med tilhørende montering er en levering i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje. Der er herved henset til, at ydelsen udgør et led i leveringen af den samlede diagnosticeringsydelse, at ydelsen er uomgængelig nødvendig for at opnå det terapeutiske formål med diagnosticeringsydelsen, samt at ydelsen logisk ligger inden for rammerne af hospitalsbehandling og pleje.

Levering af ydelser omfattes dog ikke af begrebet "i nær tilknytning til" i de tilfælde, hvor leverancerne hovedsageligt tager sigte på at give leverandøren yderligere indtægter ved udførelse af transaktioner i

direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder, jf. momssystemdirektivets artikel 134, stk. 1.

Det bemærkes imidlertid, at ydelsen i form af levering af kamerapille med tilhørende montering er en integreret og uundværlig del af den samlede diagnosticeringsydelse, således at levering af kamerapillen med tilhørende montering ingen værdi har for den gennemsnitlige kunde, medmindre kunden ligeledes køber den tilhørende lægefaglige vurdering af de fotos, som kamerapillen producerer.

Den ydelse, som efterspørges af kunderne på markedet, er den samlede diagnosticeringsydelse, og det er derfor ikke SKATs vurdering, at der er grundlag for at antage, at tilsvarende ydelser i form af levering af kamerapille med montering udbydes af momspligtige erhvervsvirksomheder således, at Spørgers levering af kamerapille med tilhørende montering kommer i direkte konkurrence med momspligtige erhvervsvirksomheder.

Det er på denne baggrund SKATs konklusion, at Spørgers ydelse i form af salg af kamera inkl. montering til regionen er momsfritaget, som en transaktion i nær tilknytning til hospitalsbehandling eller pleje.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at et rent salg af kamera uden "montering" er en momspligtig vare.

Lovgrundlag

Af momslovens § 4, stk. 1, fremgår følgende:

"Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering."

Begrundelse

Levering af en kamerapille mod vederlag er momspligtig, jf. momslovens § 4, når den leveres uden "montering".

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.