

Mål C-106/05

L.u.P. GmbH

mot

Finanzamt Bochum-Mitte

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag – Artikel 13 A.1 b och c och 13 A.2 a – Sjukvård som bedrivs av icke offentligrättsliga organ – Sjukvårdande behandling som ges av medicinska yrkesutövare – Medicinska analyser som utförts av ett privaträttsligt laboratorium utanför en sjukvårdsinrättning på beställning av allmänpraktiserande läkare – Villkor för undantag från skatteplikt - Medlemsstaternas handlingsutrymme – Gränser”

Förslag till avgörande av generaladvokat M. Poiares Maduro föredraget den 7 mars 2006

Domstolens dom (tredje avdelningen) av den 8 juni 2006

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag som föreskrivs i sjätte direktivet

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 b och 13 A.2 a)

Artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter skall tolkas så, att medicinska analyser som syftar till observation och undersökning av patienter i preventivt syfte och som liksom de analyser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utförts av ett privaträttsligt laboratorium utanför en sjukvårdsinrättning på beställning av allmänpraktiserande läkare kan omfattas av undantaget i denna bestämmelse såsom sjukvård som tillhandahålls av en annan i vederbörlig ordning erkänd privaträttslig inrättning i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

Medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan hos personer omfattas nämligen av undantaget i nämnda bestämmelse. Medicinska analyser som beställts av allmänpraktiserande läkare inom ramen för den vård de tillhandahåller bidrar till personernas hälsa, eftersom de, i likhet med alla medicinska tjänster som utförs i preventivt syfte, syftar till att möjliggöra observation och undersökning av patienterna även innan det blir nödvändigt att diagnostisera, ge vård för eller bota en eventuell sjukdom.

Artikel 13 A.1 b och 13.A.2 a i sjätte direktivet utgör inte hinder för nationella bestämmelser enligt vilka det för att sådana medicinska analyser skall undantas från skatteplikt uppställs villkor som inte gäller för undantag från skatteplikt för sjukvård som tillhandahålls av allmänpraktiserande läkare som har beställt analyserna och vilka bestämmelser skiljer sig från dem som gäller för med sjukvård närbesläktad verksamhet i den mening som avses i artikel 13.A.1 b. Det ankommer emellertid på de nationella domstolarna att undersöka huruvida medlemsstaterna genom att uppställa sådana villkor har hållit sig inom gränserna för sitt handlingsutrymme och om de har iakttagit de gemenskapsrättsliga principerna, särskilt principen om likabehandling, vilken på mervärdesskatteområdet kommer till uttryck i principen om skatteneutralitet.

Artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet utgör således hinder för nationella bestämmelser enligt vilka det för undantag från skatteplikt för medicinska analyser som utförts av ett privaträttsligt laboratorium utanför en sjukvårdsinrättning uppställs som villkor att de utförts under medicinsk övervakning. Uttrycket sjukvård i denna bestämmelse omfattar nämligen inte bara tjänster som tillhandahålls direkt av läkare eller andra yrkesutövare inom vården under medicinsk övervakning, utan även paramedicinska tjänster som tillhandahålls i sjukhusmiljö av personer som inte är läkare.

Denna bestämmelse utgör emellertid inte hinder för att det i dessa bestämmelser som villkor för undantag från skatteplikt för dessa analyser uppställs att minst 40 procent av analyserna avser personer som är försäkrade vid ett socialförsäkringsorgan. För att fastställa om privaträttsliga inrättningar kan erkännas för tillämpningen av undantaget i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet kan nämligen de nationella myndigheterna, i enlighet med gemenskapsrätten och under kontroll av de nationella domstolarna, utöver den omständigheten att ifrågavarande skattskyldig persons verksamhet har allmännyttig karaktär och den omständigheten att andra skattskyldiga som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande, ta hänsyn till att de aktuella kostnaderna eventuellt till stor del bärs av sjukförsäkringar som är inrättade enligt lag eller av andra socialförsäkringsorgan.

(se punkterna 29, 30, 48, 51, 53 och 55 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 8 juni 2006 (*)

"Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag – Artikel 13 A.1 b och c och 13 A.2 a – Sjukvård som bedrivs av icke offentligrättsliga organ – Sjukvårdande behandling som ges av medicinska yrkesutövare – Medicinska analyser som utförts av ett privaträttsligt laboratorium utanför en sjukvårdsinrättning på beställning av allmänpraktiserande läkare – Villkor för undantag från skatteplikt – Medlemsstaternas handlingsutrymme – Gränser"

I mål C-106/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Bundesfinanzhof (Tyskland), genom beslut av den 25 november 2004, som inkom till domstolen den 3 mars 2005, i målet mellan

L.u.P. GmbH

och

Finanzamt Bochum-Mitte,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas, samt domarna J. Malenovský, J.-P. Puissochet, U. Löhmus och A. Ó Caoimh (referent),

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 januari 2006,

med beaktande av de yttranden som har inkommit från:

– L.u.P. GmbH, inledningsvis genom R. Todtenhöfer och N. Bohn, skattekonsulter, därefter av W. Krieger, Rechtsanwalt,

– Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, i egenskap av ombud,

och efter att den 7 mars 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 A.1 b och c och 13 A.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan L.u.P GmbH (nedan kallat L.u.P) och Finanzamt Bochum-Mitte (nedan kallat Finanzamt) angående det senares beslut att inte från mervärdesskatteplikt undanta medicinska analyser som utförts av L.u.P på uppdrag av bolag som driver laboratorier i vilka de allmänpraktiserande läkare som beställt nämnda analyser inom ramen för den sjukvård som de tillhandahåller sammanslutit sig.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur.

c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.”

4 I artikel 13 A.2 a tredje strecksatsen i samma direktiv föreskrivs följande:

”2. a) För att undantagen enligt punkt 1 b ... i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

...

– [De ifrågavarande organens] priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt”.

Den nationella lagstiftningen

5 I 4 § 14 första stycket i lagen om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz 1980/1993) (nedan kallad UStG) föreskrivs undantag från skatteplikt för ”omsättning i rörelse som bedrivs av läkare, tandläkare, fysioterapeuter, sjukgymnaster, barnmorskor eller i liknande yrkesmässigt bedriven vårdverksamhet i den mening som avses i 18 § första stycket punkt 1 i inkomstskattelagen (Einkommensteuergesetz) och i verksamhet som bedrivs av klinisk kemist”.

6 Enligt den hänskjutande domstolen kan ett medicinskt laboratorium som har den rättsliga formen av ett bolag med begränsat ansvar (”Gesellschaft mit beschränkter Haftung”) omfattas av denna bestämmelse. Enligt Bundesverfassungsgericht utgör nämligen kravet på likabehandling ett förbud mot att enbart utifrån ett företags rättsliga form göra åtskillnad i fråga om undantag från mervärdesskatteplikt.

7 I 4 § 16 c UStG föreskrivs följande:

”Av den omsättning som omfattas av 1 § första stycket punkterna 1–3 skall följande undantas från skatteplikt:

...

16. omsättning som är närbesläktad med driften av sjukhus, inrättningar för klinisk diagnos och andra inrättningar för sjukvård, medicinsk diagnos eller medicinsk undersökning, ... för det fall att

...

c) transaktioner vid inrättningar för klinisk diagnos och andra inrättningar för sjukvård, medicinsk diagnos eller medicinsk undersökning genomförs under medicinsk övervakning och att minst 40 procent av de transaktioner som genomförts föregående kalenderår kommer de personer tillgodo som nämns i 4 § 15 b ...”

8 De personer som nämns i 4 § 15 b är personer som är försäkrade vid ett socialförsäkringsorgan, personer som erhåller socialbidrag och personer som har rätt till

ålderspension (eller krigsofferpension).

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 L.u.P är ett bolag med begränsat ansvar bildat enligt tysk rätt. Enda delägare är doktor Ingo Scharmann, som är medicinbiolog. Bolaget utför medicinska analyser särskilt på uppdrag av bolag som driver laboratorier i vilka de allmänpraktiserande läkare som beställt nämnda analyser inom ramen för den sjukvård som de tillhandahåller sammanslutit sig.

10 Finanzamt ansåg att dessa tjänster skulle vara mervärdesskattepliktiga.

11 Finanzamts beslut fastställdes av Finanzgericht med motiveringen att även om L.u.P utgör en "annan inrättning för sjukvård" i den mening som avses i 4 § 16 UStG har de ifrågavarande tjänsterna inte genomförts "under medicinsk övervakning" i den mening som avses i denna bestämmelse. L.u.P har inte heller visat att minst 40 procent av dess transaktioner kom den privilegierade personkrets som avses i 4 § 15 b UStG tillgodo under vart och ett av föregående kalenderår.

12 L.u.P väckte revisionstalan mot detta beslut vid Bundesfinanzhof.

13 Bundesfinanzhof har i sitt beslut om hänskjutande konstaterat att Finanzgericht med rätta ansett att de ifrågavarande tjänsterna inte skulle undantas med stöd av 4 § 16 c UStG, eftersom det visats att dessa tjänster inte kommit den personkrets som avses i 4 § 15 b tillgodo i den omfattning som krävs.

14 Bundesfinanzhof är emellertid osäker på huruvida de ifrågavarande tjänsterna skall anses utgöra med "sjukhusvård" "närbesläktade verksamheter" som bedrivs av "sjukhus" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet eller "sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare" i den mening som avses i artikel 13 A.1 c.

15 Bundesfinanzhof har påpekat att även om de medicinska analyserna bidrar till patienternas diagnos och således kan utgöra behandling i den mening som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, tillhandahåller de laboratorier som utför dessa analyser normalt inte sina tjänster i ett förtroendeförhållande till patienterna, vilket innebär att undantaget från skatteplikt i denna bestämmelse inte är tillämpligt (dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler, REG 2002, s. I-6833, punkt 35). Bundesfinanzhof har vidare påpekat att även om det av dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249, punkt 20) framgår att medicinska analyser enligt domstolen utgör sådana med sjukvård närbesläktade verksamheter i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i nämnda direktiv, anser Bundesfinanzhof att de tjänster som tillhandahålls av de läkare som beställt nämnda analyser är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 a .1 c i samma direktiv. Sistnämnda bestämmelse är emellertid inte tillämplig på verksamhet som är närbesläktad med sjukhusvård.

16 För det fall att de ifrågavarande tjänsterna skulle vara undantagna enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet innebär 4 § punkt 16 c UStG enligt den hänskjutande domstolen ett felaktigt genomförande av bestämmelserna i detta direktiv. Om dessa tjänster omfattas av artikel 13 A.1 b i nämnda direktiv, anser Bundesfinanzhof att det vidare är oklart huruvida denna bestämmelse medger att undantag från skatteplikt för verksamhet som är nära besläktad med sjukhusvård och sjukvård även kan nekas under de villkor som uppställs i artikel 13 A.2 i direktivet, när sjukhusvården i sig är undantagen från skatteplikt oberoende av om dessa villkor är uppfyllda. Ordalydelsen i artikel 13 A.1 b kan tolkas på detta sätt. Undantaget i denna bestämmelse i fråga om sjukvårdsinrättningar skulle dock även kunna tolkas så att de enbart avser sjukhusvård och sjukvård och inte därmed närbesläktad verksamhet. Vidare skulle denna tillgång till från skatteplikt

undantagen sjukhusvård och sjukvård försvåras om det uppställdes högre krav för undantag från skatteplikt för verksamheter som är nära besläktade med sjukhusvård och sjukvård. Detta skulle också stå i strid med neutralitetsprincipen, eftersom det skulle innebära skattemässiga nackdelar för sjukhus och centra för medicinsk behandling i de fall när de inte själva utför medicinska analyser.

17 Mot denna bakgrund har Bundesfinanzhof beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Är det tillåtet enligt artikel 13 A.1 b och 13 A.2 i [sjätte direktivet] att uppställa däri angivna villkor för undantag från mervärdesskatteplikt när det gäller laboratorieanalyser som beställts av allmänpraktiserande läkare, trots att den sjukvård som tillhandahålls av läkarna i alla fall är undantagen från skatteplikt?"

Tolkningsfrågan

18 Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i vilka villkor som får uppställas för beviljande av undantag från mervärdesskatteplikt när det gäller medicinska analyser som utförts av privaträttsliga laboratorier utanför en sjukvårdsinrättning på beställning av allmänpraktiserande läkare.

19 Vid besvarandet av denna fråga skall det först undersökas om det enligt denna bestämmelse, vilket nämnda domstol har anfört, är tillåtet för medlemsstaterna att, i likhet med vad som föreskrivs i den ifrågavarande nationella lagstiftningen, undanta sådana medicinska analyser från skatteplikt och, om denna fråga besvaras jakande, vilka villkor som får uppställas för detta undantag från skatteplikt.

Undantag från skatteplikt för de tjänster som är i fråga i målet vid den nationella domstolen

20 Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat kan tjänster av medicinsk art omfattas av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet.

21 Enligt artikel 13 A.1 b i detta direktiv skall medlemsstaterna undanta bland annat sjukvård och därmed närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur. I artikel 13 A.1. c föreskrivs undantag för sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

22 Enligt domstolens rättspraxis är den ort där tjänsten tillhandahålls av större betydelse än tjänstens art för att avgränsa tillämpningsområdet för dessa två fall av undantag från skatteplikt. Enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet undantas nämligen olika typer av sjukvård som utförs i inrättningar som har samhällsnyttiga ändamål, såsom att värna om människors hälsa, medan de som avses i artikel 13 A.1 c är sådana tjänster som tillhandahålls utanför sjukhus, oavsett om de tillhandahålls i vårdgivarens hem, i patientens hem eller på annan plats (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 februari 1988 i mål 353/85, kommissionen mot Förenade kungariket, REG 1988, s. 817, punkterna 32 och 33, domen i det ovannämnda målet Kügler, punkterna 35 och 36, och dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier, REG 2003, s. I-12911, punkt 47).

Arten av de tjänster som är i fråga i målet vid den nationella domstolen

23 Trots att den hänskjutande domstolen i sitt beslut liksom L.u.P och Europeiska gemenskapernas kommission i sina skriftliga yttranden förefaller vara överens om att sådana

medicinska analyser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan utgöra med sjukvård "närbesläktade verksamheter" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, skall det undersökas om dessa analyser inte ändå utgör "sjukvård" i den mening som avses i denna bestämmelse eller "sjukvårdande behandling" i den mening som avses i artikel 13 A.1 c. Om så vore fallet skulle nämligen nämnda analyser undantas enligt sjätte direktivet, oavsett på vilken ort de utfördes, även om det i sistnämnda bestämmelse inte uttryckligen föreskrivs undantag för med sjukvård besläktad verksamhet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 47).

24 Enligt domstolens rättspraxis skall de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas restriktivt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att mervärdesskatt skall uttas på alla tjänster som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag. Tolkningen av lydelsen i denna bestämmelse måste dock vara förenlig med de ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och med principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 42, och dom av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 29).

25 Såsom domstolen redan har funnit har undantagen i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet och i artikel 13 A.1 c som gemensamt ändamål att minska kostnaderna för hälsovården (domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 43, och dom av den 20 november 2003 i mål C-307/01, D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services, REG 2003, s. I-13989, punkt 58).

26 Vad beträffar tjänster av medicinsk art framgår det av rättspraxis att uttrycket "sjukvård" i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet skall tolkas så, att det omfattar all sjukvårdande behandling som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet (domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 50), eftersom dessa två bestämmelser har till syfte att reglera hela systemet för undantag från skatteplikt för medicinska tjänster i strikt mening (se domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 36).

27 Både uttrycket "sjukvård" i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet och uttrycket "sjukvårdande behandling" i artikel 13 A.1 c i samma direktiv avser följaktligen tjänster som har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 48).

28 I förevarande mål är den hänskjutande domstolen osäker på huruvida sådana medicinska analyser som de som är i fråga vid den nationella domstolen utgör sådan vård, även om den har medgett att nämnda analyser bidrar till att diagnostisera sjukdomar. Kommissionen har samtidigt gjort gällande att enligt en funktionell och teleologisk tolkning av de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet kan ett laboratorium som utför sådana analyser inte likställas med ett centrum för diagnos eftersom nämnda analyser endast möjliggör ställande av diagnos, och att, enligt en systematisk tolkning av samma bestämmelser, dessa analyser kan anses utgöra sjukvård, eftersom de möjliggör ställande av diagnos och ingår i sjukvården.

29 Även om "sjukvård" och "sjukvårdande behandling" måste ha ett terapeutiskt syfte, följer det inte med nödvändighet av detta att en tjänsts terapeutiska syfte måste förstås i särskilt strikt bemärkelse. Såsom framgår av domstolens rättspraxis kan medicinska tjänster som tillhandahålls i preventivt syfte omfattas av undantag från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Även då det visar sig att de personer som utgör föremål för undersökningar eller andra medicinska tjänster av preventiv art inte lider av någon sjukdom eller något hälsoproblem, är det nämligen förenligt med ändamålet att minska kostnaderna för hälsovården, som är gemensamt för det undantag som föreskrivs i artikel 13.1 b i sjätte direktivet och artikel 13.1 c, att låta dessa tjänster

omfattas av begreppen "sjukvård" och "sjukvårdande behandling". Medicinska tjänster som utförs i syfte att skydda – vilket begrepp innefattar att bevara och återställa – hälsan hos personer omfattas följaktligen av undantaget i artikel 13 A.1 b och c i nämnda direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 november 2003 i mål C-212/01, *Unterpertinger*, REG 2003, s. I-13859, punkterna 40 och 41, och domen i det ovannämnda målet *D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services*, punkterna 58 och 59).

30 Medicinska analyser som, såsom i förevarande fall, beställts av allmänpraktiserande läkare inom ramen för den vård de tillhandahåller bidrar till personernas hälsa, eftersom de, i likhet med alla medicinska tjänster som utförs i preventivt syfte, syftar till att möjliggöra observation och undersökning av patienterna även innan det blir nödvändigt att diagnostisera, ge vård för eller bota en eventuell sjukdom.

31 Såsom L.u.P har gjort gällande under förhandlingen och vilket den hänskjutande domstolen och kommissionen under förhandlingen har medgett är möjligt, kan sådana medicinska analyser som de i målet vid den nationella domstolen, som har till syfte att observera och undersöka patienterna i preventivt syfte, med hänsyn till de ovannämnda undantagens ändamål att minska kostnaderna för hälsa, under dessa omständigheter utgöra "sjukvård" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet eller "sjukvårdande behandling" i den mening som avses i artikel 13 A.1 c (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *kommissionen mot Frankrike*, punkt 30).

32 Denna tolkning överensstämmer vidare med principen om skatteneutralitet, vilken utgör hinder mot att liknande, och således konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanterande (dom av den 23 oktober 2003 i mål C-109/02, *kommissionen mot Tyskland*, REG 2003, s. I-12691, punkt 20, och domen i det ovannämnda målet *Kingscrest Associates och Montecello*, punkt 54). Denna princip skulle nämligen inte iakttas om det för de medicinska undersökningar som beställts av allmänpraktiserande läkare skulle gälla olika mervärdesskattebestämmelser beroende på vilken ort de utfördes, trots att de är av motsvarande kvalitet med hänsyn till tjänstetillhandahållarnas utbildning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Dornier*, punkt 49, och av den 27 april 2006 i de förenade målen C-443/04 och C-444/04, *Solleveld och van den Hout-van Eijnsbergen*, REG 2006, s. I-0000, punkterna 40 och 41).

Kvaliteten på de inrättningar som tillhandahåller de tjänster som är ifråga vid den nationella domstolen

33 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att de medicinska analyser varom är i fråga vid den nationella domstolen har utförts utanför den praktik som drivs av den allmänpraktiserade läkare som beställt analyserna. Under dessa omständigheter skall det undersökas huruvida nämnda analyser kan omfattas av artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

34 Enligt kommissionen är ett sådant laboratorium som det som är i fråga vid den nationella domstolen varken ett "sjukhus" eller "centrum för medicinsk behandling eller diagnos" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Det är inte heller en annan inrättning av "liknande natur", eftersom det av bestämmelsens systematik framgår att det är inrättningar med en väl utvecklad struktur som avses. Slutligen kan det inte anses utgöra ett centrum för diagnos eftersom analyserna endast möjliggör ställande av diagnos.

35 Denna uppfattning kan inte godtas. Eftersom de medicinska analyserna med hänsyn till deras terapeutiska syfte omfattas av begreppet "sjukvård" i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet skall ett sådant laboratorium som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen anses utgöra en inrättning som är "närbesläktad" med "sjukhus" och "centra för medicinsk behandling eller

diagnos" i den mening som avses i denna bestämmelse.

36 Såsom framgår av punkterna 31 och 32 i förevarande dom framgår slutligen att både ändamålet att minska kostnaderna för hälsa som avses i artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet och principen om skatteneutralitet utgör hinder mot att det för dessa medicinska analyser skulle gälla olika mervärdesskattebestämmelser beroende på vilken ort de utfördes, då de är av motsvarande kvalitet med hänsyn till de ifrågavarande tjänstetillhandahållarnas utbildning.

37 Domstolen godtar inte heller kommissionens uppfattning att det av rättspraxis på området för undantag från mervärdesskatteplikt följer att ingående transaktioner till de transaktioner som genomförts av den siste tjänstetillhandahållaren inte är undantagna från mervärdesskatteplikt (dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland, REG 1985, s. 2655, punkt 20, av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Skandia, REG 2001, s. I-1951, punkterna 40 och 41, av den 13 december 2001 i mål C-235/00, CSC Financial Services, REG 2001, s. I-10237, punkterna 39 och 40, och av den 3 mars 2005 i mål C-472/03, Arthur Andersen, REG 2005, s. I-1719, punkt 39), så att endast de medicinska analyser som utförts av laboratorier för patienter i ett direkt avtalsrättsligt förhållande med de senare omfattas av artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Denna rättspraxis avser nämligen tolkningen av andra undantag, som har en annan lydelse och ett annat ändamål än sistnämnda bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1985 i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 13).

38 Domstolen har dessutom i fråga om undantag från skatteplikt för överföring av laboratorieprover för medicinska analyser redan funnit att det för tillämpningen av artikel 13 A. 1 b i sjätte direktivet saknar betydelse huruvida det laboratorium som tar provet även utför analysen eller om det lägger ut detta på ett annat laboratorium samtidigt som det kvarstår som ansvarigt gentemot patienten eller om det, med hänsyn till arten av den analys som skall utföras, är skyldigt att översända provet till ett specialiserat laboratorium (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 28). Det framgår även av punkt 67 i domen i det ovannämnda målet D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services att läkarundersökningar som i huvudsak syftar till att göra det möjligt att förebygga och spåra sjukdomar samt att följa upp arbetstagares eller försäkringstagares hälsotillstånd kan uppfylla villkoren i artikel 13 A 1 c i sjätte direktivet, även om de äger rum på uppdrag av tredje man.

39 Av det anförda framgår således att medicinska analyser som utförs av ett privaträttsligt laboratorium, såsom det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, och som syftar till observation och undersökning av patienterna i preventivt syfte, kan omfattas av undantaget för sjukvård i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet.

40 Det skall således undersökas vilka villkor som får uppställas för att ett sådant undantag från skatteplikt skall gälla.

Villkoren för undantag från skatteplikt

41 Av artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet framgår att privaträttsliga laboratorier vilka, såsom de som är i fråga vid den nationella domstolen, omfattas av begreppet "närbesläktade verksamheter" i denna bestämmelse, för att omfattas av undantaget från skatteplikt i denna bestämmelse skall vara "i vederbörlig ordning erkända".

42 Såsom redan har konstaterats preciseras inte i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet villkoren och formerna för detta erkännande. Det ankommer således i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till de inrättningar som begär det. Medlemsstaterna har i detta avseende ett handlingsutrymme (domen i det ovannämnda målet Dornier, punkterna 64 och 81).

43 Enligt artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet får medlemsstaterna för att undantagen enligt punkt 1 b skall gälla ett icke offentligtorgan vidare uppställa ett av de villkor som anges i bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 65). Dessa frivilliga villkor kan uppställas av medlemsstaterna, om de så önskar, utöver övriga villkor för beviljandet av nämnda undantag (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkt 38).

44 Av tolkningsfrågans lydelse följer att den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida det enligt dessa bestämmelser är tillåtet att uppställa sådana villkor för undantag från skatteplikt för sådana medicinska analyser som är i fråga vid den nationella domstolen som inte gäller för sjukvård som tillhandahålls av de allmänpraktiserande läkare som har beställt dessa analyser.

45 Det räcker i detta avseende att påpeka att det av själva lydelsen i artikel 13 A.2 i sjätte direktivet följer att de villkor som anges i artikel 13 A.2 a endast kan tillämpas på medicinska tjänster som omfattas av artikel 13 A.1 b, och inte på sådan sjukvård som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c. Enligt artikel 13 A.1 c krävs inte för att nämnda vård skall undantas från skatteplikt att det organ eller den inrättning där denna sjukvård ges skall vara offentligtorgan eller att det godkänts av den berörda medlemsstaten, men däremot uppställs ett krav på att denna vård ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga (domen i det ovannämnda målet Solleveld och van den Hout?van Eijnsbergen, punkt 23).

46 Enligt dessa bestämmelser kan det för att undantaget från skatteplikt för medicinska analyser skall gälla således uppställas villkor som inte gäller för de läkare som har beställt nämnda analyser.

47 Vidare följer det, till skillnad från vad den hänskjutande domstolen har angett, både av det handlingsutrymme som medlemsstaterna har för att erkänna privaträttsliga inrättningar enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet och av bestämmelserna i artikel 13.A.2 a, enligt vilken nämnda medlemsstater inte är skyldiga att uppställa de där nämnda villkoren utan får uppställa sådana villkor från fall till fall, att medlemsstaterna i princip får uppställa andra villkor för undantag från skatteplikt för medicinska analyser såsom sjukvård än de som gäller för undantag från skatteplikt för med sådan sjukvård närbesläktad verksamhet.

48 Enligt fast rättspraxis ankommer det emellertid på de nationella domstolarna att undersöka huruvida medlemsstaterna genom att uppställa sådana villkor har hållit sig inom gränserna för sitt handlingsutrymme och om de har iakttagit de gemenskapsrättsliga principerna, särskilt principen om likabehandling, vilken på mervärdesskatteområdet kommer till uttryck i principen om skatteneutralitet (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Dornier, punkt 69, Kingscrest Associates och Montecello, punkt 52, och Solleveld och van den Hout?van Eijnsbergen, punkt 36).

49 I förevarande mål framgår det av beslutet om hänskjutande att enligt den nationella lagstiftningen gäller undantag från skatteplikt för medicinska analyser som utförs av ett sådant laboratorium som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen på villkor att nämnda

analyser dels genomförs under medicinsk övervakning, dels att minst 40 procent av analyserna avser personer som är försäkrade vid ett försäkringsorgan.

50 Det skall i detta avseende påpekas att det för iakttagandet av principen om skatteneutralitet krävs att det för samtliga kategorier av privaträttsliga inrättningar som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet uppställs samma villkor för att de skall erkännas för tillhandahållande av liknande tjänster. I förevarande mål ankommer det således på den hänskjutande domstolen att kontrollera att de nationella bestämmelserna är förenliga med detta krav eller om de tvärtom begränsar tillämpningen av de ifrågavarande villkoren till att avse vissa typer av inrättningar medan de inte gäller för andra.

51 I den mån dessa villkor uppställs i den nationella lagstiftningen som villkor för undantag från skatteplikt för sådan sjukvård som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, skall det påpekas att domstolen redan funnit att villkoret avseende medicinsk övervakning, såvitt detta villkor har till syfte att från undantaget från skatteplikt utesluta de tjänster som tillhandahålls endast på paramedicinska yrkesutövers ansvar, går utöver gränserna för det handlingsutrymme som medlemsstaterna har enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Uttrycket sjukvård i denna bestämmelse omfattar nämligen inte bara tjänster som tillhandahålls direkt av läkare eller andra yrkesutövare inom vården under medicinsk övervakning, utan även paramedicinska tjänster som tillhandahålls i sjukhusmiljö av personer som inte är läkare (domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 70).

52 Härav följer att en medlemsstat för tillämpningen av undantaget enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet inte med framgång som villkor för erkännande av privaträttsliga inrättningar kan föreskriva att de analyser som utförs av de senare skall tillhandahållas under medicinsk övervakning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Dornier, punkterna 71 och 82).

53 Vad beträffar det andra villkoret framgår vidare av rättspraxis att de nationella myndigheterna, för att fastställa om privaträttsliga inrättningar kan erkännas för tillämpningen av undantaget i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, i enlighet med gemenskapsrätten och under kontroll av de nationella domstolarna kan ta hänsyn till, utöver den omständigheten huruvida ifrågavarande skatteskyldigs verksamhet har allmännyttig karaktär och den omständigheten att andra skattskyldiga som bedriver likadan verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande, huruvida de aktuella kostnaderna eventuellt till stor del bärs av sjukkassor som är inrättade enligt lag eller av andra socialförsäkringsorgan (domen i det ovannämnda målet Dornier, punkterna 72 och 73).

54 Den berörda medlemsstaten har således inte överskridit det handlingsutrymme som den ges enligt nämnda bestämmelse genom att som villkor för erkännande som privaträttsliga laboratorier för tillämpningen av nämnda undantag från skatteplikt uppställa att minst 40 procent av de medicinska analyser som utförts av de berörda laboratorerna kommer de personer som är försäkrade vid ett socialförsäkringsorgan tillgodo.

55 Mot bakgrund av det anförda skall tolkningsfrågan besvaras på följande sätt:

– Artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet skall tolkas så, att medicinska analyser som syftar till observation och undersökning av patienter i preventivt syfte och som liksom de analyser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utförts av ett privaträttsligt laboratorium utanför en sjukvårdsinrättning på beställning av allmänpraktiserande läkare kan omfattas av undantaget i denna bestämmelse såsom sjukvård som tillhandahålls av en annan i vederbörlig ordning erkänd privaträttslig inrättning i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

– Artikel 13 A.1 b och 13.A.2 a i nämnda direktiv utgör inte hinder för nationella bestämmelser enligt vilka det för att sådana medicinska analyser skall undantas från skatteplikt uppställs villkor som inte gäller för undantag från skatteplikt för sjukvård som tillhandahålls av allmänpraktiserande läkare som har beställt analyserna och vilka bestämmelser skiljer sig från dem som gäller för med sjukvård närbesläktad verksamhet i den mening som avses i artikel 13.A.1 b.

– Artikel 13 A.1 b i samma direktiv utgör hinder för nationella bestämmelser enligt vilka det för undantag från skatteplikt för medicinska analyser som utförts av ett privaträttsligt laboratorium utanför en sjukvårdsinrättning uppställs som villkor att de utförts under medicinsk övervakning. Denna bestämmelse utgör emellertid inte hinder för att det i dessa bestämmelser som villkor för undantag från skatteplikt för dessa analyser uppställs att minst 40 procent av analyserna avser personer som är försäkrade vid ett socialförsäkringsorgan.

Rättegångskostnader

56 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 13 A.1 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att medicinska analyser som syftar till observation och undersökning av patienter i preventivt syfte och som liksom de analyser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utförts av ett privaträttsligt laboratorium utanför en sjukvårdsinrättning på beställning av allmänpraktiserande läkare kan omfattas av undantaget i denna bestämmelse såsom sjukvård som tillhandahålls av en annan i vederbörlig ordning erkänd privaträttslig inrättning i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

Artikel 13 A.1 b och 13.A.2 a i nämnda direktiv utgör inte hinder för nationella bestämmelser enligt vilka det för att sådana medicinska analyser skall undantas från skatteplikt uppställs villkor som inte gäller för undantag från skatteplikt för sjukvård som tillhandahålls av allmänpraktiserande läkare som har beställt analyserna och vilka bestämmelser skiljer sig från dem som gäller för med sjukvård närbesläktad verksamhet i den mening som avses i artikel 13.A.1 b.

Artikel 13 A.1 b i samma direktiv utgör hinder för nationella bestämmelser enligt vilka det för undantag från skatteplikt för medicinska analyser som utförts av ett privaträttsligt laboratorium utanför en sjukvårdsinrättning uppställs som villkor att de utförts under medicinsk övervakning. Denna bestämmelse utgör emellertid inte hinder för att det i dessa bestämmelser som villkor för undantag från skatteplikt för dessa analyser uppställs att minst 40 procent av analyserna avser personer som är försäkrade vid ett socialförsäkringsorgan tillgodo.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.