

|

61999C0076

Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly föredraget den 25 maj 2000. - Europeiska kommissionen mot Franska republiken. - Fördragsbrott - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Artikel 13 A.1 b - Närbesläktade verksamheter - Begrepp. - Mål C-76/99.

Rättsfallssamling 2001 s. I-00249

Generaladvokatens förslag till avgörande

1. I detta mål om fördragsbrott har kommissionen ifrågasatt den skillnad som de franska skattemyndigheterna har gjort mellan två olika samarbetsavtal med laboratorier som utför biologiska analyser av medicinska prov tagna på patienter på begäran av deras läkare. I de fall där det laboratorium som tagit provet enligt fransk lagstiftning är skyldigt att översända detta prov till ett mer specialiserat laboratorium för analys, är den schablonersättning som det laboratorium som utför analysen skall betala till det laboratorium som har översänt provet mervärdesskattepliktig. Detta är däremot inte fallet om provet har översänts på grund av ett frivilligt avtalsförhållande. Kommissionen har gjort gällande att denna skillnad inte är motiverad. Enligt dess uppfattning bör allt sådant samarbete mellan laboratorier anses vara undantaget mervärdesskatt enligt artikel 13 A.1 b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

I - Tillämpliga bestämmelser

2. I artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet anges följande:

"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."

3. I artikel 261-4-1 i Code général des impôts (franska allmänna skattelagen) anges att biomedicinska analyser är undantagna från mervärdesskatt. Enligt 1982 års ministerföreskrifter syftar denna bestämmelse till att undanta biologiska undersökningar avsedda att "underlätta förebyggande åtgärder, diagnostisering och behandling av sjukdomar som drabbar människor".

4. I artikel L. 760 femte stycket i Code de la santé publique (fransk lag om folkhälsan, nedan kallad CSP), i dess ändrade lydelse, föreskrivs att ett prov kan översändas för analys från ett laboratorium till ett annat endast om dessa dessförinnan har ingått ett "samarbetsavtal". Sådana avtal måste reglera karaktären på översändningen och hur denna skall ske. Det verkar som om ungefär nio laboratorier är behöriga att utföra sådana analyser och att de endast får fakturera det laboratorium som har översänt provet en reducerad avgift (un tarif minoré) för den tillhandahållna tjänsten. Enligt artikel L. 760 åttonde stycket i CSP är det sistnämnda laboratoriet rättsligt ansvarigt gentemot patienten för såväl analysen som faktureringen.

5. Vissa analyser kan inte vara föremål för sådana samarbetsavtal. I artikel L. 759 i CSP föreskrivs att utförande av biomedicinsk verksamhet som kräver särskilda kvalifikationer eller som innebär att det är nödvändigt att utnyttja antingen produkter som medför en särskild risk eller tekniker som är utomordentligt känsliga eller nyligen har börjat användas kan förbehållas vissa laboratorier och vissa personkategorier. Listan över behöriga laboratorier fastställs av hälsovårdsministern.

6. För att garantera denna service i hela landet kan de patienter som behöver få sådana speciella analyser utförda emellertid låta ett valfritt laboratorium eller valfri sjuksköterska utföra den nödvändiga provtagningen. Det laboratorium (eller den sjuksköterska) som har tagit provet skall därefter översända provet till ett specialiserat laboratorium för analys. När provtagningen har utförts av sjuksköterskor lämnas dessa prov tydligen först in hos ett apotek innan de översänds till ett specialiserat laboratorium. Obligatoriska samarbetsavtal rörande sådana analyser kommer häfter att benämnas standardavtal.

7. I artikel 36 i lag nr 94-43 av den 18 januari 1994, vilken ändrar lydelsen av det sista stycket i artikel L. 760 i CSP, föreskrivs att det laboratorium som utför speciella analyser enligt sådana standardavtal skall betala en schablonersättning (un indemnité forfaitaire) till det laboratorium som har tagit provet för översändandet av detta prov. Nivån på denna ersättning fastställs genom en ministerkungörelse. Det specialiserade laboratoriet fakturerar patienten direkt för den analys som utförts på det prov som skickats av det översändande laboratoriet. Denna tjänst är inte mervärdesskattepliktig. Om det laboratorium som har tagit provet fakturerar patienten för provtagningen är denna tjänst inte heller mervärdesskattepliktig. Enligt föreskrift 3 A-7-82 är den översändningsavgift (honoraires de transmission) som skall betalas av det laboratorium som har utfört analysen till det översändande laboratoriet emellertid mervärdesskattepliktig om det finns ett standardavtal. Mervärdesskatt skall med andra ord tas ut på den schablonersättning som det laboratorium som har utfört analysen har erlagt till det laboratorium som har tagit provet.

II - Bakgrund

8. Kommissionen har, till följd av ett klagomål, skrivit till de franska myndigheterna den 25 januari 1996 för att få en förklaring till på vilken grund den avgift som skall erläggas enligt standardavtalen är mervärdesskattepliktig. I sitt svar åberopade de franska myndigheterna bland annat en dom av Conseil d'État (i Republiken Frankrike), i vilken handlingen att översända prov enligt standardavtal beskrevs som en "verksamhetsfrämjande tjänst" (un service d'apport d'affaires).

9. Eftersom kommissionen ansåg att det stred mot artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet att ta ut mervärdesskatt på schablonersättning som betalats enligt standardavtal, skickade den den 7 juli 1997 en formell underrättelse till Republiken Frankrike.

10. Den 5 mars 1998 beslutade kommissionen att skicka ett motiverat yttrande till Frankrike, i vilket den vidhöll den ståndpunkt som utvecklats i den formella underrättelsen, nämligen att den skillnad som gjorts av de franska myndigheterna är artificiell, eftersom de har skapat en skillnad som grundar sig på sättet att ersätta det laboratorium som tar provet. När det gäller samarbetsavtal ersätts nämligen det laboratorium som tar provet genom en reducerad avgift som det laboratorium som utför analysen fakturerar, eftersom detta laboratorium fakturerar patienten för hela avgiften. När det gäller standardavtal härrör ersättningen till det laboratorium som tar provet från den avgift som erläggs av det laboratorium som utför analysen. Kommissionen noterade att de belopp som skulle betalas hade fastställts officiellt och att nivåerna på dessa, enligt de uppgifter som den hade erhållit från den ifrågavarande sektorn, inte var överdrivet höga. Republiken Frankrike uppmanades därför att inom två månader vidta de åtgärder som var nödvändiga för att uppfylla sina skyldigheter enligt sjätte direktivet.

11. Republiken Frankrike svarade genom brev av den 28 maj 1998. Enligt dess uppfattning var kommissionens anmärkningar ogrundade, eftersom det samarbete som uppstår inom ramen för ett samarbetsavtal kan betraktas som en klassisk form av underleverantörsavtal, medan översändande av prover enligt standardavtal utgör en form av verksamhetsfrämjande tjänst för det laboratorium som utför analysen, som är fristående från den analystjänst som det sistnämnda laboratoriet tillhandahåller patienten. Republiken Frankrike åberopade bland annat domen i målet Henriksen och domen i målet kommissionen mot Förenade kungariket till stöd för sin uppfattning att det förekom två fristående transaktioner inom ramen för standardavtalen.

12. Kommissionen delade inte denna uppfattning utan väckte förevarande talan vid domstolen den 3 mars 1999. Den har yrkat att domstolen skall

- fastställa att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 13 A.1 b i rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 (sjätte mervärdesskattedirektivet) genom att utta mervärdesskatt på schablonersättning för medicinska analyser av prover, samt

- förplikta Republiken Frankrike att ersätta rättegångskostnaderna.

III - Synpunkter

13. Kommissionen har gjort gällande att begreppet "närbesläktade verksamheter" i det sammanhang som rör "sjukhusvård och sjukvård" enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet omfattar översändande av ett prov från det laboratorium som har tagit provet till det laboratorium som utför analysen, eftersom ändamålet med att provet tas är att det skall analyseras. Det bör inte göras någon skillnad för standardavtal. Handlingen att översända prov till ett laboratorium som är behörigt att utföra analyser är underordnad och nära knuten till det sistnämnda laboratoriets biomedicinska analys av detta prov, för att inte säga en del av denna analys, och kan betraktas som en verksamhet som är "närbesläktad" med "sjukvård". Kommissionen har bestridit att den rättspraxis i form av målen Henriksen och korrigeringsglasögonen, som Republiken Frankrike har åberopat i sitt svar på det motiverade yttrandet, är relevant. Denna rättspraxis ger inte stöd för påståendet att de personer som utför olika med "sjukvård" "närbesläktade" verksamheter måste vara identiska.

14. Kommissionen har, utan att ta ställning till det förhållandet att utförandet av vissa analyser enligt fransk lagstiftning förbehålls särskilda laboratorier, erinrat om att även om medlemsstaterna kan fastställa de villkor som reglerar tillämpligheten av ett undantag enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet, är fastställelsen av det materiella innehållet i de verksamheter som omfattas av undantaget en gemenskapsrättslig fråga. Enligt dess mening strider den ifrågavarande skillnaden mot neutralitetsprincipen som, tillsammans med enhetsprincipen, kräver att tillämpningsområdet för både skattskyldighet och undantag från mervärdesskatt skall tolkas så objektivt som möjligt. Eftersom det inte föreligger någon betydelsefull ekonomisk skillnad mellan de två kategorierna

samarbetsavtal, motiverar dessa avtals olika struktur, som föreskrivs enligt CSP, inte den skillnad som gjorts mellan dem i mervärdesskattehänseende.

15. Republiken Frankrike har grundat sitt bestridande på den väletablerade principen att det skall göras en restriktiv tolkning av tillämpningsområdet för undantagen för mervärdesskatt. Vad beträffar samarbetsavtalen är den avgift som överenskommits mellan det översändande laboratoriet och det laboratorium som utför analysen beräknad så att det förstnämnda laboratoriet kan göra en vinst. Ansvar för analysen kvarstår emellertid på det laboratorium som fakturerar patienten och vars chef skriver under analysrapporten. Republiken Frankrike har av detta dragit slutsatsen att om det föreligger ett samarbetsavtal kan båda laboratorierna anses handha biomedicinska analyser av prov och därmed skulle undantaget vara tillämpligt. Detta är inte fallet beträffande standardavtal, där det laboratorium som utför analysen fakturerar patienten och erlägger en schablonersättning till det översändande laboratoriet för att täcka detta laboratoriums kostnader. Republiken Frankrike har gjort gällande att denna ersättning syftar till att återgälda det bidrag som det laboratorium som tar provet ger till omsättningen hos det laboratorium som utför analysen och att den därför inte kan klassificeras som "närbesläktad" med den faktiska analysen av prov i mervärdesskattehänseende.

16. Republiken Frankrike har gjort gällande att flera transaktioner endast kan betraktas som en enda transaktion i mervärdesskattehänseende om transaktionerna i fråga rättsligt sett inte är fristående och om de äger rum mellan samma personer. Även om det är lättare att visa att två helt olika transaktioner är fristående från varandra, såsom leveransen av varor och tjänster i målet om korrigeringsglasögonen, innebär inte detta, enligt Republiken Frankrike, att två tjänster som är ekonomiskt, materiellt och rättsligt sett separata eller fristående kan betraktas som en enda transaktion.

17. Vad gäller parternas identitet har Republiken Frankrike noterat att i målet Henriksen var hyresvärden och hyrestagaren till lägenheten respektive parkeringsplatsen samma person. I detta mål rör samarbetsavtalen endast patienten och det laboratorium som tar provet, medan det däremot vad beträffar standardavtalen föreligger olika partsförhållanden mellan dels patienten och det laboratorium som utför analysen, dels de två laboratorierna. Enligt domen i målet SDC krävs det vidare att en verksamhet måste uppfylla den undantagna verksamhetens särskilda och huvudsakliga funktion för att omfattas av undantaget från skatteplikt, vilket, enligt Republiken Frankrike, inte är fallet i detta mål.

18. Kommissionen har i sin replik ifrågasatt relevansen av den omständigheten att ansvaret för analysen i specialavtalen åvilar det laboratorium som utför analysen. Kommissionen har hänvisat till domen i målet Card Protection Plan och framhållit att den avgörande faktorn, ur patientens synvinkel, är att översändandet av provet inte utgör ett ändamål i sig, utan snarare är en väsentlig del av utförandet av en analys. Den varnar för att i syfte att fastställa ett undantag dra några analoga slutsatser från andra undantag och understryker betydelsen av att främst göra en bedömning från fall till fall. Domen i målet SDC ger stöd för dess uppfattning att det är viktigt att se till kärnan av den tillhandahållna tjänsten, i detta fall analysen. Översändande av prov utgör en nödvändig teknisk stödtransaktion.

19. Med hänvisning till målet CPP, har Republiken Frankrike i sin duplik gjort gällande att när vissa transaktioner faktureras separat, vilket är fallet i detta mål beträffande översändande av prov enligt standardavtal, skall dessa transaktioner antas vara fristående från varandra. Om kommissionens bedömning godtas innebär detta dessutom att varje verksamhet, vars ändamål ytterst medger eller främjar utförande av en undantagen verksamhet, skall omfattas av tillämpningsområdet för detta undantag.

20. Tvisten i detta mål handlar till största del om räckvidden för principen att undantagen från mervärdesskatt skall tolkas restriktivt. Det är ostridigt mellan parterna att den medicinska analysen av blod och andra kroppsvätskor som tagits från patienter är undantagen, såsom en till "sjukhusvård och sjukvård" "närbesläktad verksamhet" enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Det är även ostridigt att själva provtagningen är undantagen skatteplikt. Parterna tvistar om den exakta grunden för det sistnämnda undantaget. Kommissionen har gjort gällande att provtagningen bör betraktas som en med sjukvård "närbesläktad" verksamhet, medan Republiken Frankrikes ombud vid den muntliga förhandlingen gjorde gällande att denna verksamhet är undantagen skatteplikt "såsom en medicinsk tjänst" (en tant qu'acte médicale). Denna skillnad är emellertid inte relevant i detta mål, eftersom "sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare" är undantagen skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c. Med beaktande av att undantagen skall tolkas restriktivt är kärnfrågan således huruvida de strukturella och rättsliga skillnaderna mellan samarbetsavtal och standardavtal motiverar de franska myndigheternas uppfattning, att handlingen att översända provet inom ramen för de sistnämnda avtalen kan betraktas som en fristående handling som på grund härav är mervärdesskattepliktig.

21. Även om den restriktiva tolkningsprincipen är en viktig princip vid fastställelsen av tillämpningsområdet för undantagen från mervärdesskatt är den, enligt min mening, långt ifrån den enda relevanta principen. I målet CPP konstaterade domstolen sålunda att "undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet är självständiga begrepp i gemenskapsrätten som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt". I domen i målet Bulthuis-Griffioen uttalade domstolen att undantagen "utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp" och att "så [även] måste [...] vara fallet beträffande de särskilda villkor som uppställs för att komma i åtnjutande av undantagen och i synnerhet beträffande de villkor som rör egenskaper eller identiteten hos en verksamhetsutövare som tillhandahåller tjänster som omfattas av undantaget". Domstolen har på senare tid i domen i målet Gregg, även om den var koncentrerad på att avgränsa det speciella tillämpningsområdet för "andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur" och för "andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer" enligt artikel 13 A.1 b och g, motsatt sig att göra en restriktiv tolkning som innebär att två fysiska personer, som bedriver en affärsverksamhet i form av ett rättsligt "partnerskap", utesluts från tillämpningsområdet för de aktuella undantagen.

22. I mitt förslag till avgörande i målet CPP fick jag tillfälle att notera att det inte skall göras en särskilt restriktiv tolkning av de undantag som har en otvetydig innebörd. Detta kan illustreras genom domarna i målet Muys och målet SDC, vilka handlade om tillämpningsområdet för vissa undantag i artikel 13 B d, som i huvudsak rör kredittransaktioner. Domstolen konstaterade, oaktat den restriktiva tolkningsprincipen, att "i avsaknad av någon precisering av långgivarens eller låntagarens identitet, är uttrycket 'beviljande av och förhandlande om krediter' i princip tillräckligt omfattande för att omfatta kredit som har beviljats av en varuleverantör i form av ett uppskov med betalningen". Som jag noterade i mitt förslag till avgörande i målet CPP, "[avvisade] [d]omstolen ... kommissionens argument i målet Muys att tillhandahållandet är begränsat till lån och krediter som beviljas av finansiella institutioner", medan den i målet SDC "på ett liknande sätt [betonade] betydelsen av den typ av verksamhet som utförts (punkt 31) och avvisade, genom att hänvisa till målet Muys, argumentet enligt vilket de undantag som avses i punkterna 3 och 5 i artikel 13 B d var begränsade till banker eller finansiella institutioner eller på något annat sätt beroende av att det bolag som tillhandahåller tjänster hade en viss rättslig form (punkterna 34 och 35)".

23. Begreppet "närbesläktad verksamhet" till "sjukhusvård och sjukvård" innebär inte a priori att det skall göras en särskilt restriktiv tolkning. Det framgår klart att den underliggande intentionen är att garantera att tillgången till sjukvård och sjukhusvård inte hindras av den ökade kostnad för denna vård som skulle uppstå om själva vården, eller därmed närbesläktade verksamheter, vore mervärdesskattepliktig. Jag anser således att samtliga verksamheter som är direkt och nära besläktade med "sjukhusvård och sjukvård", oaktat deras form, skall omfattas av undantaget.

24. För att gå vidare till omständigheterna i detta mål, har inte det allmänna argument som Republiken Frankrikes ombud framförde vid den muntliga förhandlingen, nämligen att översändande av medicinska prov aldrig i sig kan undantas från skatteplikt, övertygat mig. Jag delar kommissionens uppfattning att syftet med att proven tas skall beaktas. De beställs av läkare som tillhandahåller antingen "sjukvård" inom ramen för sitt yrke i den mening som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet eller "sjukhusvård och sjukvård" enligt artikel 13 A.1 b. Om en medicinsk yrkesutövare misstänker att en patient lider av en viss sjukdom och vill få sin preliminära diagnos bekräftad genom en analys, skall provtagningen, vilken utgör en central och nödvändig del när det gäller att utföra analysen, enligt varje normal tolkning av begreppet "närbesläktade verksamheter" anses som tillräckligt nära knuten till sådan sjukhusvård och sjukvård som tillhandahålls av läkare. Även om analysen inte hade begärts av en läkare, utan av en annan därtill legitimerad yrkesutövare inom hälsovården, kan inte översändandet av provet betraktas annorlunda. Om däremot, som i målet D mot W, syftet med det begärda provet inte har något samband med förebyggande åtgärder, diagnostisering och behandling av en misstänkt eller konstaterad sjukdom, anser jag inte att undantaget är tillämpligt.

25. Republiken Frankrike har gjort gällande att den uppfattning som dess skattemyndigheter har, nämligen att översändande av prov inom ramen för standardavtal kan betraktas som en verksamhetsfrämjande tjänst för det laboratorium som utför analysen, eftersom det laboratorium som tar proven faktiskt bidrar till det analyserande laboratoriets omsättning, utesluter att översändandet från mervärdesskattesynpunkt kan betraktas som enbart underordnat eller som en del av utförandet av själva analysen. Till stöd för denna uppfattning har Republiken Frankrike hänvisat till två villkor från domstolens rättspraxis, nämligen att parterna vid de transaktioner som skall anses utgöra en enda enhet är desamma och att dessa transaktioner inte är rättsligt eller ekonomiskt fristående.

26. Det är min uppfattning att den tonvikt som Republiken Frankrike lägger vid särskilt rättspraxisen i målen Kerrutt, Henriksen och CPP är en missuppfattning. I målet Kerrutt skulle domstolen bedöma huruvida leveranser av varor och tjänster till ett företags uppförande av en byggnad, samt ett annat företags tillhandahållande av mark, skulle ses som en enda leverans i enlighet med undantaget i övergångsbestämmelsen i artikel 28.3 b och punkt 16 i bilaga F till sjätte direktivet för tillhandahållande av byggnader och mark. Domstolen konstaterade, inte förvånande, att "transaktioner som rättsligt sett är fristående från marktransaktionen, vilken fullföljdes av en annan entreprenör, inte i förening med denna transaktion kan betraktas som en del av en enhet som kan anses utgöra ett enda tillhandahållande av byggnader och av den mark som dessa är belägna på". I detta mål förekommer det emellertid, till skillnad från de många olika tjänster som utförs vid uppförandet av en byggnad, huvudsakligen en enda tjänst bestående av medicinsk analys av ett prov. Den omständigheten att CSP av folkhälsoskäl lägger ansvaret gentemot patienten på det laboratorium som utför analysen, kan inte ensamt motivera att översändandet av provet till detta laboratorium från ett annat skall anses som en fristående transaktion.

27. Inte heller domen i målet Henriksen utgör stöd för Republiken Frankrikes ståndpunkt. I det målet hade domstolen att bedöma huruvida uthyrning av garage kunde undgå mervärdesskatt på grund av att denna uthyrning var knuten till uthyrningen av ett flertal närliggande hus och således inte borde omfattas av undantaget för "uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon ..."

från undantaget för "utarrendering och uthyrning av fast egendom ..." enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet. Domstolen tillämpade principen *accessorium sequitur principale* och konstaterade att om "uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon ... är nära knutet till utarrendering av fast egendom ... på så sätt att de två uthyrningarna utgör en enda ekonomisk transaktion", är uthyrningen av dessa platser undantagen från skatteplikt. Det villkor som domstolen uttalade var att två verksamheter måste vara nära knutna till varandra på så sätt att de kan betraktas som en enhet. Den omständigheten att den därefter konstaterade, mot bakgrund av sakomständigheterna i målet Henriksen, att detta villkor var uppfyllt bland annat eftersom "egendomen hyrdes ut till hyresgästen av samma hyresvärd", innebär inte att parterna vid transaktionerna i fråga alltid måste vara desamma. Jag delar kommissionens uppfattning att parternas identitet enbart bör ses som en indikation på att sambandet mellan transaktionerna kan vara tillräckligt nära för att motivera att de behandlas som en enda leverans.

28. I målet CPP, som handlade om huruvida de olika tjänster som tillhandahölls inom ramen för ett system, som avsåg att, mot betalning av ett visst belopp, erbjuda skydd för kreditkortsinnehavare mot uppkommen ekonomisk förlust och uppkomna besvär till följd av bland annat förlust eller stöld av deras kort, kunde omfattas av undantaget för försäkringstransaktioner i artikel 13 B a i sjätte direktivet, hänvisade domstolen till "[den] prövning som skall göras ... för att avgöra om en transaktion som består av flera delar i mervärdesskattehänseende skall anses som en enda tjänst eller som två eller flera fristående tjänster som skall bedömas var för sig". Den konstaterade att det "med hänsyn till olikheterna mellan affärstransaktioner, [var] omöjligt att uttömmande ange hur man på ett korrekt sätt skall närma sig frågan i varje enskilt fall". Den förklarade att "när transaktionen i fråga utgörs av ett knippe delar och handlingar, [skall det] först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga". Detta är relevant i detta mål, som handlar om begreppet "närbesläktade" tjänster, eftersom undantaget rörande "försäkrings- och återförsäkringstransaktioner" i artikel 13 B.1 a omfattar "närstående tjänster ...".

29. Enligt min mening framgår det klart av det synsätt som framkom i målet CCP att det är en transaktions natur och syfte sedd ur konsumentens perspektiv som är avgörande. Detta synsätt är även tillämpligt i detta mål. Patienten begär, i allmänhet genom sin rådgivande läkare, att ett prov skall tas och analyseras. Det har ingen betydelse för patienten om 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 för analys. Enbart den omständigheten att det sistnämnda laboratoriet åtar sig det kliniska ansvaret för analysen och att patienten i sådana fall erhåller två fakturor, en från detta laboratorium och en från det laboratorium som tar provet, är inte tillräckligt för att lösa upp helheten av den enda tjänst i form av provanalys som tillhandahållits patienten.

30. Jag är därför övertygad om att provtagningen och översändandet av provet kan betraktas som "underordnade tjänster", som "skattemässigt skall behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten", det vill säga den biomedicinska analysen. Dessa tjänster uppfyller således villkoret "närbesläktade" med "sjukvård" i den mening som avses i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Domstolen uttalade i målet CPP att "[e]n tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller". Den sterila provtagningen av icke smittsamma prov och den säkra transportereringen av dessa till det laboratorium som skall utföra analysen utgör helt klart två grundläggande och nödvändiga delar när det gäller att utföra en riktig analys, vilket är den huvudsakliga tjänsten i fråga i allmänhetens intresse.

31. Trots att domstolen i målet CPP konstaterade att fakturering av ett enhetspris, oaktat denna omständighet inte hade någon avgörande betydelse, "kan [tyda på] att det är fråga om en enda tjänst", motiverar inte detta det *e contrario*-argument som Republiken Frankrike har framfört i detta

mål, nämligen att enbart den omständigheten att patienten erhåller två fakturor enligt ett standardavtal motiverar en annan skattemässig behandling av dessa avtal. Det är värt att notera att det, när det gäller den dubbla fakturering som äger rum enligt standardavtal, inte har gjorts gällande att det totala beloppet i de två fakturorna i allmänhet överstiger beloppet i den enda faktura som erhålls till följd av ett samarbetsavtal mellan laboratorierna. Mer allmänt anser jag att Republiken Frankrike har misstagit sig när den stöder sig på målet CPP. Det förekommer varken i samarbetsavtal eller standardavtal ett antal tjänster av det slag som var i fråga i målet CPP, vilka, enligt kommissionen, i mervärdesskattehänseende skall betraktas på samma sätt. Kommissionens ansökan är tvärtom grundad på den enda anmärkningen att provtagning och översändande av säkra prover utgör grundläggande och nödvändiga led i processen att tillhandahålla en medicinsk analystjänst. Den roll som det laboratorium som tar provet har är inte, såsom Republiken Frankrike har gjort gällande, jämförbar med den roll som ett ombud som bidrar till omsättningen för det laboratorium som utför analysen har. Enbart den omständigheten att det laboratorium som tar provet inte får utföra vissa analyser enligt CSP, utan i dessa fall måste översända prover till ett specialiserat laboratorium, förändrar inte det faktum att den utförda tjänstens natur är besläktad med sjukvård.

32. Republiken Frankrike har även gjort gällande att om det godtas att översändande av ett prov utgör ett nödvändigt led i och är tillräckligt nära knutet till analysens faktiska utförande, kan detta möjligen leda till att varje vara som levereras till de laboratorier som tar provet eller utför analysen, och som därefter används av dem i deras arbete, också omfattas av undantaget. Jag godtar inte denna typ av argument som grundar sig på hotet att "slussarna öppnas". Jag delar kommissionens uppfattning att den allmänna principen om att undantag från mervärdesskatteplikt skall tolkas restriktivt utesluter en sådan vid tolkning av undantaget. Varor som levereras till laboratorier av en tredje man som inte deltar direkt i de olika leden i en provtagning och utförandet av en biomedicinsk analys av ett prov, torde således inte omfattas av tillämpningsområdet för undantaget. Domstolen har i målet om korrigeringsglasögonen beträffande artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet påpekat att "bortsett från mindre leveranser av varor som är absolut nödvändiga vid den tidpunkt när vården ges, är leverans av mediciner och andra varor, såsom korrigeringsglasögon som har ordinerats av en läkare eller en annan behörig person, såväl fysiskt som ekonomiskt fristående från tillhandahållandet av tjänsten".

33. I ett mervärdesskattemål, där skillnaden på grund av folkhälsa som görs i CSP mellan de två typerna av samarbetsavtal inte är i fråga, är det slutligen även viktigt att beakta de grundläggande ekonomiska uppgifter som ligger bakom den påstådda skillnaden i natur mellan de två ifrågavarande typerna av avtal. Med andra ord skall den skatterättsliga skillnad som görs av de franska myndigheterna grunda sig på en rimlig ekonomisk skillnad för att vara motiverad. Republiken Frankrike har vidhållit att det föreligger en sådan skillnad mellan den avgift som det laboratorium som utför analysen skall betala till det laboratorium som tar provet enligt ett standardavtal och det system med reducerade avgifter som tillämpas inom ramen för samarbetsavtalen, enligt vilket det laboratorium som utför analysen fakturerar det laboratorium som tar provet en reducerad avgift, medan detta sistnämnda laboratorium i sin tur fakturerar patienten hela avgiften för analysen. Denna skillnad, om den finns överhuvudtaget, är i själva verket utan betydelse. Som kommissionens ombud påpekade vid den muntliga förhandlingen, är de två betalningsmetoderna identiska ur ekonomisk synvinkel. När det gäller standardavtal erhåller patienten en faktura från det laboratorium som tar provet, vilken endast innehåller en avgift för provtagningen. Vid den muntliga förhandlingen blev domstolen av Republikens Frankrikes ombud uttryckligen informerad om att det laboratorium som utför analysen, i den separata faktura avseende analysen som det företer patienten, inte får övervältra den ekonomiska bördan för den avgift som den har erlagt till det laboratorium som har tagit provet. Patienten kommer således att betala hela avgiften till detta laboratorium för enbart analysen. I samarbetsavtal innefattar däremot den faktura som skickas till patienten från det laboratorium som tar provet både en hel avgift för analysen och en avgift för provtagningen. Syftet i standardavtal och samarbetsavtal med schablonersättning respektive reducerad avgift är inte desto mindre detsamma. Det handlar

nämligen om att ersätta det laboratorium som tar provet för dess roll i analysprocessen. Det finns därför inget ekonomiskt skäl att göra skillnad mellan dessa.

34. Jag är således övertygad om att ingen relevant skillnad från mervärdesskattesynpunkt kan grunda sig på skillnaden i struktur mellan standardavtal och samarbetsavtal. Den omständigheten att översändande av prov till det laboratorium som utför analysen är obligatoriskt enligt standardavtal och att detta sistnämnda laboratorium står i direkt förhållande till patienten, genom att det görs rättsligt ansvarigt för analysen och för faktureringen (åtminstone för den del av analysförfarandet som innefattar den faktiska biomedicinska analysen), motiverar inte de franska skattemyndigheternas uppfattning, att översändande av prov enligt sådana avtal kan betraktas som en från mervärdesskattesynpunkt fristående transaktion som medför att den schablonersättning som erläggs härför omfattas av mervärdesskatteplikt. Kommissionens yrkande skall därför bifallas.

V - Förslag till avgörande

35. Jag föreslår således att domstolen skall besluta följande:

1) Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt 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 genom att ta ut mervärdesskatt på schablonersättning för översändande av prover för medicinsk analys.

2) Republiken Frankrike skall ersätta rättegångskostnaderna.