

Conclusions

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 30. januar 2003(1)

Sag 212/01

Margarete Unterpertinger
mod

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Landesgericht Innsbruck (Østrig))
sag 307/01

Dr. Peter d'Ambrumenil
mod
Commissioners of Customs and Excise

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Det Forenede Kongerige))

»Moms – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF – momsfrigivelse – begrebet 'behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning' – behandling, som ikke har et behandlingsformål – lægeydelser i form af sagkyndige udtalelser«

I – Indledning

1. De præjudicielle spørgsmål, som henholdsvis Landesgericht Innsbruck og VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, har forelagt Domstolen i forbindelse med de to sager, der er genstand for nærværende forslag til afgørelse, vedrører alle anvendelsesområdet for momsfrigivelse for »behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning« i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (herefter »sjette direktiv«).

2. Sag C-212/01 drejer sig om at fastslå, hvorvidt en pensionsansøger skal erklæres invalid eller hel eller delvis erhvervsudygtig af en læge, der er udmeldt som sagkyndig af en ret eller en pensionsforsikringsanstalt. Sag C-307/01 vedrører en række lægeydelser, der udføres på foranledning af en arbejdsgiver eller et forsikringsselskab, eller som indebærer udfærdigelse af lægeattester med henblik på at vurdere en persons generelle helbredstilstand eller om betingelserne for at gøre visse retskrav gældende er opfyldt.

3. De to retssager rejser navnlig spørgsmålet om rækkevidden af Domstolens dom af 14.

september 2000 (2) i sag D., hvori Domstolen har fastslået, at konstatering af individers genetiske beslægtethed på grundlag af biologiske analyser ikke er omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

II – Retsforskrifter

A – Fællesskabsretten

4. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, fastsætter afgiftsfritagelse til fordel for visse former for »virksomhed af almen interesse«.

5. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), bestemmer:

»1. Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

c) Behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat.«

B – Nationale bestemmelser

1. Sag C-212/01

6. I Østrig er afgiftsfritagelsen for lægelig virksomhed fastsat i § 6, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz (østrigsk momslov, herefter »UstG«). Bestemmelsen fastsætter bl.a.:

»Blandt de transaktioner, der falder ind under § 1, stk. 1, nr. 1, er følgende afgiftsfrie:

[...]

19. Transaktioner i tilknytning til virksomhed som læge, tandlæge, psykoterapeut, jordemoder samt selvstændige erhvervsdrivende som omhandlet i § 52, stk. 4, i Bundesgesetz BGBl nr. 102/1961, som affattet ved BGBl nr. 872/1992, og § 7, stk. 3, i Bundesgesetz BGBl nr. 460/1992; afgiftsfrie er endvidere øvrige ydelser fra sammenslutninger, hvis medlemmer tilhører de ovenfor anførte erhverv, til deres medlemmer, såfremt ydelserne finder direkte anvendelse til udførelse af de transaktioner, der er afgiftsfrie i medfør af denne bestemmelse, og såfremt sammenslutningerne kun afkræver deres medlemmer, hvad der nøjagtig svarer til deres andel i de fælles udgifter [...]«

2. Sag C-307/01

7. I henhold til gruppe 7, nr. 1, litra a), »Sundhed og velvære«, i Schedule 9 til Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994, herefter »VAT Act 1994«) er følgende ydelser fritaget for moms i henhold til lovens Section 31:

»1. Tjenesteydelser fra en person, der er registreret eller opført i et af følgende registre:

(a) registret over læger [...]«

8. Anmærkning 2 til gruppe 7 lyder således:

»(2) [Litra a)] i nr. 1 omfatter tjenesteydelser, der udføres af en person, der ikke er registreret eller opført i et af de registre [...], der er nævnt i [litra a)], når tjenesteydelserne i det hele udføres eller direkte overvåges af en person, der er således registreret eller opført.«

III – De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

A – Sag C-212/01

9. Baggrunden for de præjudicielle spørgsmål i sag C-212/01 er en sag, anlagt ved Landesgericht Innsbruck som kompetent ret for arbejdsretlige og socialspørgsmål, i hvilken der som følge af, at sagsøgeren i hovedsagen, Margarete Unterpertinger, er afgang ved døden, nu hersker tvivl om, hvem der skal betale sagens omkostninger.

10. Sagen drejede sig oprindeligt om et søgsmål, som Margarete Unterpertinger havde anlagt til prøvelse af et afslag fra Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter (herefter »sagsøgte«). Landesgericht Innsbruck skulle som kompetent ret for arbejdsretlige og socialspørgsmål tage stilling til, hvorvidt sagsøgte var forpligtet til at tildele sagsøgeren invalidepension fra den 1. august 1999 med det i loven fastsatte beløb.

11. Sagsøgte gjorde gældende for retten, at der var en række beskæftigelser på det almindelige arbejdsmarked, som sagsøgeren fortsat var i stand til at udøve. Sagsøgeren bestred dette og gjorde gældende, at hun var invalid i lovens forstand.

12. Den forelæggende ret besluttede den 3. april 2000, at der skulle indhentes forskellige sagkyndige lægelige udtalelser til brug for bedømmelsen af de modstridende påstande.
13. Efter at de sagkyndige udtalelser var blevet fremlagt, døde sagsøgeren pludseligt, hvorfor den forelæggende ret konstaterede, at sagen ikke kunne fortsættes.
14. Sagen angår herefter alene spørgsmålet om sagsomkostningerne. For så vidt angår sagens genstand under den videre procedure var sagens parter herefter alene sagsøgte og den sagkyndige.
15. Den sagkyndige, en speciallæge i psykiatri og neurologi, som var udmeldt af Landesgericht Innsbruck, fakturerede moms i forbindelse med sine ydelser som sagkyndig.
16. Under den mundtlige forhandling rejste sagsøgte, som i henhold til § 77 i den østrigske Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz uanset sagens udfald skal udrede honorarer til sagkyndige, indsigelse mod honorarkravet ifølge honorarnota fra den sagkyndige, for så vidt som denne havde faktureret 20% moms. Med undtagelse af momsen på 20% anerkendtes rigtigheden og størrelsen af alle punkter i honorarnotaen. I første omgang blev alle honorarerne til den sagkyndige udbetalt uden moms.
17. Retten meddelte parterne, at den ville træffe skriftlig afgørelse vedrørende det yderligere krav om 20% moms. I denne forbindelse har retten indgivet den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse.
18. I henhold til den østrigske Gebührenanspruchsgesetz har en sagkyndig krav på godtgørelse af moms af honoraret, såfremt den pågældendes ydelser er momsplichtige.
19. Den forelæggende ret ønsker således svar på, hvorvidt de ydelser, som den sagkyndige læge har præsteret, er fritaget for moms eller ej.
20. Ifølge den forelæggende ret fremgår det ikke entydigt af ordlyden af § 6, stk. 1, nr. 19, i UstG 1994, at også lægelige undersøgelser, der udføres med henblik på henholdsvis at fastslå eller at udelukke invaliditet eller hel eller delvis erhvervsudygtighed, er omfattet af afgiftsfritagelsen. Retten har anført, at den nævnte bestemmelse til trods for sin afvigende ordlyd gennemfører artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv i østrigsk ret og følgelig skal fortolkes direktivkonformt.
21. I henhold til artikel 234 EF har Landesgericht Innsbruck ved kendelse af 9. maj 2001 forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:
- »1) Skal artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag – fortolkes således, at den dér nævnte momsfritagelse ikke omfatter transaktioner i tilknytning til virksomhed som læge, der består i en vurdering af, om en pensionsansøger er invalid eller ej?
- 2) Skal De Europæiske Fællesskabers Domstols dom i sag C-384/98 af 19. september 2000 fortolkes således, at diagnoser og deraf følgende sagkyndige erklæringer med henblik på fastslåelse eller udelukkelse af invaliditet eller hel eller delvis erhvervsudygtighed ikke er omfattet af anvendelsesområdet for den i spørgsmål 1 anførte bestemmelse, uanset om den læge, der handler som sagkyndig, er blevet udmeldt af en ret eller en pensionsforsikringsanstalt?»
- B – Sag C-307/01
22. Dr. d'Ambrumenil er praktiserende læge. Han arbejdede som sådan i National Health Service, hvorefter han behandlede patienter i sin egen praksis indtil 1997. Derudover arbejdede han ofte som lægesagkyndig ved domstolene samt som forligsmand (Mediator) og som voldgiftsmand (Arbitrator).
23. I 1994 stiftede dr. d'Ambrumenil et anpartsselskab, Dispute Resolution Services Limited (herefter »DRS«), som – med undtagelse af mindre betydelige aktiviteter, der ikke vedrører det lægelige eller juridiske arbejde – nu har overtaget størstedelen af hans erhvervsaktiviteter.
24. Disse erhvervsaktiviteter omfatter en række forskellige tjenesteydelser som f.eks. lægeundersøgelser, tests samt udstedelse af lægeattester.
25. Ved skrivelse af 29. september 1997 meddelte Commissioners of Customs and Excise dr. d'Ambrumenil, at visse af de af ham eller DRS erlagte ydelser var omfattet af gruppe 7, nr. 1, litra

a), i Schedule 9 til Value Added Tax Act 1994 og således fritaget for moms.

26. I hovedsagen skal der tages stilling til det søgsmål, som dr. d'Ambrumenil og DRS (3) har anlagt til prøvelse af ovenstående afgørelse. Parterne er uenige om, hvorvidt der skal betales moms af visse tjenesteydelser. Mens der ifølge sagsøgerne i hovedsagen er tale om tjenesteydelser, der er afgiftspligtige, mener Commissioners of Customs and Excise – sagsøgte i hovedsagen – at tjenesteydelserne er omfattet af bestemmelserne i Value Added Tax Act, der gennemfører sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), og således fritaget for moms.

27. For så vidt angår en række af tjenesteydelserne ville det allerede have været muligt at afgøre tvisten ved en aftale mellem parterne eller ved en retsafgørelse. Med hensyn til de øvrige lægeydelser er den forelæggende ret i tvivl om fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). I forelæggelseskendelsen beskrives disse ydelser således:

–Lægeundersøgelser foretaget på arbejdsgivers anmodning. Denne tjenesteydelse omfatter en fysisk og/eller en psykologisk undersøgelse af en potentiel arbejdstager og udføres på den fremtidige arbejdsgivers anmodning og kan indebære, at den pågældende skal udfylde et standard-spørgeskema. Undersøgelsen omfatter ingen lægebehandling eller rådgivning af den potentielle arbejdstager med hensyn til dennes helbredstilstand. I visse tilfælde er eller har den potentielle arbejdstager været patient hos dr. d'Ambrumenil, som tidligere har givet denne lægebehandling eller rådgivning, i andre tilfælde hverken er eller har personen været patient hos dr. d'Ambrumenil.

–Lægeundersøgelser foretaget på forsikringsselskabers anmodning. Denne tjenesteydelse omfatter en fysisk og/eller psykologisk undersøgelse af den potentielle forsikringstager med henblik på tidsbestemte syge- eller livsforsikringer og kan omfatte, at den pågældende skal udfylde et standard-spørgeskema. Undersøgelsen omfatter ingen lægebehandling eller rådgivning af den potentielle forsikringstager med hensyn til dennes helbredstilstand. I visse tilfælde er eller har den potentielle forsikringstager været patient hos dr. d'Ambrumenil, som tidligere har givet denne lægebehandling eller rådgivning, i andre tilfælde hverken er eller har personen været patient hos dr. d'Ambrumenil.

–Undersøgelser foretaget til andre formål. Denne tjenesteydelse omfatter udtagelse af blodprøver eller andre legemsprøver med henblik på at undersøge, om den pågældende person har en virus, en infektion eller andre sygdomme, herunder navnlig hiv-virus. Undersøgelsen foretages på vegne af eller for arbejdstagere eller forsikringsselskaber, og den kan foretages både på personer, der er og har været patienter hos dr. d'Ambrumenil, og på andre personer.

–Lægeattester. Lægeattest vedrørende en persons egnethed – f.eks. med angivelse af, at den pågældende person er sund nok til at rejse – der udfærdiges efter anmodning fra personer, der er eller har været patienter hos dr. d'Ambrumenil, eller fra andre personer. En sådan lægeundersøgelse omfatter anvendelsen af dr. d'Ambrumenils lægelige færdigheder og kan omfatte en fysisk eller psykologisk undersøgelse.

–Lægeattester om en persons sundhed til andre formål, f.eks. krigspensioner. Denne tjenesteydelse omfatter f.eks. udarbejdelse af en attest på, at en person har symptomer, der hidrører fra skader, opstået ved militærtjeneste, med henblik på at konstatere, om kravet om en krigspension er begrundet. Den omfatter normalt en fysisk undersøgelse af personen, der er eller har været patient hos dr. d'Ambrumenil, eller en anden person, men omfatter ikke en behandling af symptomerne.

–Lægerapporter vedrørende personskade. Her er der tale om udarbejdelse af lægerapporter med henblik på ansvarsspørgsmål og vurdering af skadeserstatning til personer, der overvejer, om de skal anlægge sag. En sådan lægerapport indebærer, at dr. d'Ambrumenil anvender sine lægelige færdigheder med henblik på at tage stilling til skadens årsag, omfang og prognose, og kan omfatte en undersøgelse af den eventuelle fremtidige sagsøger. Behandling af den potentielle sagsøger er ikke omfattet.

–Lægerapporter vedrørende lægefejl. Her er der tale om udarbejdelse af lægerapporter til personer, der overvejer at anlægge sag på grund af en lægefejl. Dette omfatter anvendelse af lægelig ekspertise med hensyn til skadens årsag, omfang og prognose, ansvarsspørgsmål og

vurdering af skadeserstatning, og kan, men omfatter normalt ikke, en undersøgelse af personen. Behandling af den pågældende er ikke omfattet.

28. Den forelæggende ret har endvidere anført i forelæggelseskendelsen, at Domstolens dom i sag D. ganske vist viser, at lægeydelser, der udføres som et led i undersøgelsen, og udarbejdelsen af en lægerapport i forbindelse med et faderskabsspørgsmål, ikke er omfattet af momsfratagelsen, men at denne ydelse i modsætning til de omstridte ydelser i den foreliggende sag ikke har noget med en persons sundhed at gøre.

29. Som følge heraf har VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, med kendelse af 6. juni 2001 forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Skal artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter fortolkes således, at det finder anvendelse på følgende ydelser, når de udføres som led i udøvelse af lægegerning, som fastsat af medlemsstaten:

a) udførelse af lægeundersøgelser foretaget på arbejdsgiverens eller forsikringsselskabers anmodning

b) udtagelse af blodprøver eller andre legemsprøver med henblik på at undersøge, om den pågældende person har en virus, infektioner eller andre sygdomme, efter anmodning fra arbejdsgivere eller forsikringsselskaber

c) udarbejdelse af en lægeattest vedrørende en persons egnethed f.eks. til at rejse

d) udstedelse af lægeattester om en persons sundhedstilstand f.eks. med henblik på tildeling af en krigspension

e) lægeundersøgelser udført med henblik på udarbejdelse af lægerapporter med henblik på ansvarsspørgsmål og vurdering af skader, der er lidt af personer, som overvejer at anlægge sag om personskade

f) udarbejdelse af lægerapporter

i) efter undersøgelserne, der er beskrevet under e), og

ii) på grundlag af lægelige notater, men uden udførelse af lægeundersøgelse

g) lægeundersøgelser udført med henblik på udarbejdelse af lægerapporter vedrørende lægefejl efter anmodning fra personer, der overvejer, om de skal anlægge sag

og

h) udarbejdelse af lægerapporter

i) efter undersøgelserne, der er beskrevet under g), og

ii) på grundlag af lægelige notater, men uden udførelse af lægeundersøgelse?«

IV – Parternes argumenter

A – Sag C-212/01

30. Den østrigske regering har – ligesom Kommissionen – ikke taget særskilt stilling til det andet præjudicielle spørgsmål, men behandlet begge spørgsmål under et.

31. Ifølge den østrigske regering giver Domstolens dom i sag D. (4) tilstrækkelig svar på spørgsmålet om, hvorvidt sagkyndige ydelser, der udføres inden for rammerne af en socialretlig sag, er afgiftspligtige eller ej. I denne dom har Domstolen kvalificeret »lægelige ydelser, der ikke består i behandling af personer, i at diagnosticere og behandle en sygdom eller nogen anden sundhedsmæssig anomali«, som afgiftspligtige. Hvis man lægger den forståelse, som kommer til udtryk i denne dom, til grund, hvorefter undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), kun finder anvendelse på lægeydelser, der har et behandlingsformål, bør det ligeledes lægges til grund, at en sagkyndig lægeydelse, der blot består i at fastslå, om en pensionsansøger er invalid eller ej med henblik på at opnå invalidepension, under ingen omstændigheder er omfattet af afgiftsfratagelsen. Dette resultat støttes navnlig af det grundlæggende princip om, at bestemmelser om afgiftsfratagelse skal fortolkes strengt.

32. Kommissionens argumentation stemmer hovedsageligt overens med den østrigske regerings argumentation. Kommissionen har anført, at sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i modsætning til UstG's § 4, stk. 1, nr. 19, ikke foreskriver, at enhver lægeydelse er afgiftsfri. Kommissionen har bestridt Det Forenede Kongeriges regerings opfattelse, hvorefter

begrebet virksomhed som læge i direktiv 93/16/EØF om fremme af den frie bevægelighed for læger og gensidig anerkendelse af deres eksamensbeviser, certifikater og andre kvalifikationsbeviser (5) kan anvendes på den foreliggende sag. Dette direktiv har et andet formål end sjette direktiv og indeholder ingen udtømmende definition på virksomhed som læge. I dommen i sag D. (6) har Domstolen entydigt fastslået, hvilke lægelige ydelser der ikke er omfattet af begrebet »behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning«. Denne faste retspraksis, hvorefter der skelnes mellem lægelige ydelser ud fra formålet med disse, har Domstolen bekræftet i sin dom af 11. januar 2001 i sagen Kommissionen mod Frankrig (7). Behandlingsformålet, som denne retspraksis lægger vægt på, skal imidlertid fortolkes vidt og omfatter tillige kontrol- og forebyggende foranstaltninger. Generelt er det ikke typen af ydelse henholdsvis den enkelte lægeydelse, men derimod formålet med den lægelige ydelse, der skal lægges vægt på.

33. Ifølge Kommissionens opfattelse er der imidlertid ikke tale om et behandlingsformål, når det inden for rammerne af en retssag skal fastslås, hvorvidt en pensionsansøger skal erklæres invalid eller ej, navnlig da dette udelukkende sker med henblik på afklaringen af et retsspørgsmål. Som følge heraf skal denne ydelse i afgiftsmæssig henseende behandles på nøjagtig samme måde som ydelser, der udføres af sagkyndige inden for andre fagområder, som f.eks. revisorer og ingeniører, og er derfor ikke afgiftsfritaget i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Det har ingen betydning, at den sagkyndige er udmeldt af retten. Afgørende er formålet med lægeydelsen.

34. Med hensyn til det under den mundtlige forhandling rejste spørgsmål om, hvorledes fradraget for indgående afgift kan gennemføres i praksis, når ikke alle lægeydelser er afgiftsfrie, har Kommissionen anført, at dette ikke indebærer større vanskeligheder end i de tilfælde, hvor der anvendes goder og tjenesteydelser i forbindelse med såvel afgiftspligtige som afgiftsfrie transaktioner. Fradrag af indgående afgift beregnes nemlig ikke på baggrund af det enkelte gode, men derimod ved hjælp af en pro rata-sats, der beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige.

35. *Det Forenede Kongeriges* regering har gjort gældende, at den pågældende ydelse, som den foreliggende sag drejer sig om, dvs. først og fremmest gennemførelsen af en lægeundersøgelse og dernæst vurderingen af en persons helbredstilstand ? som ifølge regeringen i sidste ende består i at stille en diagnose ? hører til de mest centrale opgaver inden for lægeerhvervet, hvorfor de således er omfattet af afgiftsfritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

36. Regeringen har anført, at det fremgår såvel af ordlyden af bestemmelsen om afgiftsfritagelse som af en sammenligning med det i denne henseende anvendelige (8) direktiv 93/16, at virksomhed som læge i streng forstand omfatter andre opgaver end blot behandling af sygdomme. Virksomhed som læge inkluderer f.eks. også profylaktiske behandlinger som vaccinationer, men også behandlinger i forbindelse med fødselskontrol og fødselshjælp samt kosmetisk kirurgi. I overensstemmelse hermed har Domstolen i sagen Kommissionen mod Frankrig (9), der vedrører patologi, lagt til grund, at såvel udtagning af en prøve som den egentlige medicinske analyse er fritaget for moms i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). I denne dom har Domstolen i øvrigt fastslået, at moms-fritagelsen ikke skal fortolkes særligt strengt og henvist til formålet med fritagelsen, som består i at sikre, at adgangen til hospitalsbehandling og pleje ikke hindres som følge af øgede omkostninger. På samme vis bør også gennemførelsen af en undersøgelse og sagkyndig vurdering af en persons helbredstilstand – f.eks. inden for rammerne af periodiske helbredsundersøgelser – falde ind under moms-fritagelsen, vel at mærke uafhængigt af, om undersøgelsen fører til behandling af personen i snæver forstand eller ikke.

37. I den foreliggende sag består den lægelige ydelse i at stille en diagnose. Problemet, som rejses i de præjudicielle spørgsmål, er, hvorvidt formålet med at foretage en undersøgelse, og/eller på hvis foranledning en diagnose stilles, har betydning for moms-fritagelsens anvendelighed.

38. I forbindelse med det første præjudicielle spørgsmål har *Det Forenede Kongeriges* regering konstateret, at det med henblik på moms-fritagelse ikke er hensigtsmæssigt eller praktisk gennemførligt at sondre mellem formålet med eller baggrunden for, at der kræves en medicinsk diagnose. Beskatningen af en ydelse kan rimeligvis ikke afhænge af resultatet af undersøgelsen

eller af patientens motiv til at lade sig undersøge. I øvrigt ville sådanne kriterier let kunne omgås.

39. I forbindelse med det andet præjudicielle spørgsmål har Det Forenede Kongeriges regering understreget forskellen mellem den foreliggende sag og sag D. Den omstridte sagkyndige konstatering af faderskab i sag D. har i modsætning til nærværende sag intet at gøre med helbredet. Derimod vedrører den ydelse, som nærværende sag drejer sig om, en sygdomsdiagnose, som i henhold til dommen i sag D. (10) er omfattet af momsfrigtagelsen.

40. Det Forenede Kongeriges regering har endvidere anført, at heller ikke identiteten på den person, som udbeder sig undersøgelsen eller diagnosen, er velegnet som afgrænsningskriterium. I sjette direktivs artikel 13, punkt A og B, er en række af fritagelserne afhængig af identiteten på tjenesteyderen eller modtageren af goder eller tjenesteydelser, hvorimod artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ikke indeholder nogen betingelser med hensyn til den person, der modtager ydelsen. At indfortolke en sådan forudsætning i bestemmelsen ville medføre en begrænsning af fritagelsen på en måde, der ikke finder støtte i ordlyden. Desuden ville også denne forudsætning let kunne omgås.

B – Sag C-307/01

41. Ifølge *sagsøgerne i hovedsagen* fremgår det klart af Domstolens domme i sagen D. (11) og i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (12), at de ydelser, som er beskrevet i de pågældende præjudicielle spørgsmål, ikke er omfattet af momsfrigtagelsen i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), og derfor er afgiftspligtige. Det fremgår nemlig af retspraksis i disse sager, men også af dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig (13) – som i øvrigt ikke er relevant i den foreliggende sag – at »behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i denne bestemmelse, kun omfatter ydelser, der har et behandlingsformål.

42. De har anført, at momsfrigtagelserne efter sjette direktivs artikel 13 udgør undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Som sådanne skal disse fritagelser ganske vist fortolkes strengt i henhold til dommen i sagen Stichting Uitvoering (14), men dette betyder dog ikke, at ordlyden skal fortolkes så indskrænkende som muligt, men derimod kun, at en fritagelse ikke skal forstås sådan, at den går ud over det, som den generelle bogstavelige betydning omfatter.

43. Ifølge bestemmelsen kræver en afgiftsfrigtagelse, at følgende to betingelser er opfyldt: For det første skal ydelsen præsteres som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, og for det andet skal ydelsen udgøre en behandling. I den foreliggende sag er den første betingelse utvivlsomt opfyldt, idet dr. d'Ambrumenil udfører ydelserne som et led i udøvelsen af lægegerning. Derimod er der ikke tale om en behandling. Begrebet »behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning« kan nemlig ikke omfatte samtlige aktiviteter, som udføres af en læge inden for rammerne af dennes lægegerning. I modsat fald ville den anden betingelse nemlig være overflødig, og det ville have været tilstrækkeligt at anvende begrebet »tjenesteydelser« i denne bestemmelse, ligesom det er tilfældet i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e).

44. Begrebet »behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning« henviser nødvendigvis til en aktivitet, der har til formål at beskytte den menneskelige sundhed, og som inkluderer behandling af en patient. Denne fortolkning er ligeledes i overensstemmelse med ånden og formålet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, som består i at fremme beskyttelsen af den menneskelige sundhed. Dette inkluderer diagnosticering eller undersøgelse i det omfang, at formålet hermed er at konstatere, om en person lider af en sygdom, og i givet fald helbredelsen af denne. Derimod udgør en diagnosticering eller en undersøgelse i sig selv – selv når den udføres af en læge – ikke en behandling, såfremt den udføres med et andet formål for øje, f.eks. for at fastsætte størrelsen på en forsikringspræmie.

45. Den omstændighed, at ikke alle lægeydelser er afgiftsfrigtaget, udgør i øvrigt ikke noget problem med hensyn til fradraget af indgående moms. I Det Forenede Kongerige udfører læger allerede nu afgiftspligtige transaktioner, som f.eks. salg af tandbørster hos tandlæger, og der findes tilsvarende metoder til beregning af det forholdsmæssige fradrag for indgående moms.

46. Sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, at ingen af de i de præjudicielle spørgsmål

beskrevne ydelser blev udført med det formål at beskytte en persons sundhed eller helbrede henholdsvis behandle en helbredsmæssig lidelse. Ydelserne havde ikke noget behandlingsformål og adskiller sig ikke væsentligt fra den ydelse, som var genstand for sag D., nemlig fastslåelse af faderskab, hvorfor heller ikke disse ydelser skal fritages for afgift.

47. *Det Forenede Kongeriges regering* har i sit indlæg hovedsageligt gentaget de argumenter, den fremførte i sag C-212/01. Den har gjort gældende, at de ydelser, som er beskrevet i de præjudicielle spørgsmål, hører til de centrale opgaver inden for lægeerhvervet, såsom diagnosticering og gennemførelse af en undersøgelse, og derfor fuldstændig er omfattet af afgiftsfritagelsen efter sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Ligesom i sag C-212/01 kræver udstedelsen af en sagkyndig vurdering af en persons helbredstilstand et medicinsk kendskab, med den forskel, at der i den foreliggende sag ikke er tale om ydelser fra en af retten udmeldt sagkyndig person. I begge tilfælde rejses imidlertid spørgsmål om, hvorvidt formålet med eller på hvis foranledning diagnosticeringen og/eller undersøgelsen gennemføres, er afgørende for anvendelsen af den omtvistede afgiftsfritagelse. Dette må besvares benægtende. Som Domstolen har fastslået i sag C-353/85 (15), kan forekomsten eller graden af det fortrolighedsforhold, der består mellem patienten og den, der stiller disse ydelser til rådighed, ikke anvendes som afgrænsningskriterium, og det skal heller ikke forstås sådan. Det kan ikke anses for at være afgørende, om undersøgelsen foretages af patientens egen eller en anden læge.

48. *Det Forenede Kongeriges regering* har henvist til, at alle de i de præjudicielle spørgsmål beskrevne ydelser vedrører en medicinsk diagnose, som er stillet med henblik på overdragelse til en tredjepart, og i flere tilfælde tilsyneladende også på foranledning af tredjeparten. Under alle omstændigheder er det fælles for alle ydelserne, at dr. d'Ambrumenil udfører en behandling, idet han anvender sin faglige medicinske kunnen til at diagnosticere en patients helbredstilstand. Denne ydelse kan adskilles fra en undersøgelse, der drejer sig om at fastslå faderskab som i sag D., og som ikke vedrører en persons sundhedstilstand.

49. *Kommissionen* er i sine bemærkninger gået delvist ud over de argumenter, den fremførte i sag C-212/01. Ligesom sagsøgeren i hovedsagen har den anført, at læger generelt ikke er afgiftsfritaget, og at afgiftsfritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ikke omfatter samtlige ydelser, som erlægges inden for rammerne af lægeerhvervet, hvilket allerede fremgår af bestemmelsens ordlyd. Anvendelsesområdet for afgiftsfritagelse afhænger af, hvordan begrebet »behandling« skal forstås. Domstolen har i denne forbindelse i sag D. fastslået, at et lægeligt indgreb – i bred forstand – skal have et behandlingsformål henholdsvis have til formål at diagnosticere, behandle og, så vidt muligt, helbrede sygdomme eller helbredsforstyrrelser. Domstolen har understreget dette kriterium i sagen *Kommissionen mod Frankrig*. Anvendelsen af dette kriterium behøver ikke nødvendigvis at være forbundet med særlige problemer og under alle omstændigheder ikke give flere problemer end det er tilfældet i forbindelse med definitionen af andre afgiftsundtagelser. Kommissionen har desuden understreget, at den ikke anser det for at være afgørende, på hvis foranledning den medicinske ydelse leveres.

50. Kommissionen har ligesom *Det Forenede Kongeriges regering* endvidere henvist til formålet med fritagelsen, som består i at sikre, at adgangen til lægelig behandling og pleje ikke hindres som følge af øgede omkostninger, og har desuden erklæret sig enig i, at det ikke er udslagsgivende for afgiftsfritagelsen, hvem der anmoder om at få den medicinske undersøgelse gennemført. Afgørende er imidlertid heller ikke brugen af faglig lægelig viden eller kunnen, da begrebet »behandling« skal fortolkes mere snævert, hvorfor direktiv 93/16 ikke er specielt anvendeligt i den foreliggende sammenhæng.

51. Hvad angår de enkelte ydelser i den foreliggende sag er det ifølge Kommissionens opfattelse ikke formålstjenligt at sondre mellem de ydelser, der beskrives i det præjudicielle spørgsmåls punkt e)-h). Fælles for disse er formålet med undersøgelsen, som med henblik på at fastsætte en eventuel skadeserstatning består i at undersøge offerets helbredstilstand samt årsagen til og graden af den påståede skade. En sådan undersøgelse har ikke noget behandlingsformål, navnlig hvis den ikke foretages af offerets egen læge, og der er ikke nogen direkte sammenhæng med en behandling af skaden. Beskatningen af en sådan ydelse har derfor

heller ikke nogen indvirkning på adgangen til medicinsk behandling. Noget tilsvarende gør sig gældende med hensyn til punkt c) og d). I tilfælde af, at en tilsvarende lægeattest blev udstedt i forbindelse med en rutineundersøgelse eller en igangværende behandling, kunne man opfatte denne ydelse som værende blot et supplement til undersøgelsens hovedformål, nemlig behandlingen af patienten. Det ville i givet fald tilkomme den nationale ret at træffe afgørelse herom.

52. Med hensyn til undersøgelser og tests foretaget på arbejdsgiveres eller forsikringsselskabers anmodning, således som det er beskrevet i det præjudicielle spørgsmåls punkt a) og b), bør man ifølge Kommissionen foretage en differentiering på grundlag af omstændighederne i de respektive sager. Hvis undersøgelsen har til formål at fastslå, hvorvidt en person er egnet til at bestride en fremtidig stilling, eller til at fastslå en passende forsikringsrisiko, og navnlig hvis undersøgelsen foretages af en af arbejdsgiveren eller forsikringsselskabet udmeldt læge, skal ydelsen anses for afgiftspligtig. Der kunne gælde andre regler med hensyn til de regelmæssige lægeundersøgelser, som arbejdsgivere eller forsikringsselskaber undertiden kræver, at deres ansatte gennemgår. Sådanne undersøgelser kunne have et behandlingsformål, eftersom de opfordrer de pågældende personer til at diskutere deres helbredstilstand med lægen og i den forbindelse samtidig indhenter medicinsk råd og vejledning. Inden for rammerne af sådanne undersøgelser eksisterer der til forskel fra situationer, hvor en læge skal fastslå, om en person er erhvervsmæssig egnet, eller vurdere en eventuel forsikringsrisiko, et vist forhold mellem læge og patient. Sådanne lægeydelser kunne altså ligeledes anses for at være omfattet af afgiftsfritagelsen, ligesom det er tilfældet i forbindelse med udstedelse af sagkyndige vurderinger og undersøgelser, for så vidt som de udgør et led i en løbende medicinsk behandling. De øvrige ydelser, der beskrives i det præjudicielle spørgsmål, er afgiftspligtige ydelser.

V – Bemærkninger

53. Eftersom retsspørgsmålene i de to foreliggende sager i høj grad overlapper hinanden, skal jeg efterfølgende først foretage en generel undersøgelse af problemstillingerne med hensyn til anvendelsesområdet for afgiftsfritagelsen efter sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), og dernæst behandle de enkelte præjudicielle spørgsmål i de to sager.

A – Generelle bemærkninger vedrørende anvendelsesområdet for afgiftsfritagelsen efter sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c)

54. Indledningsvis vil jeg behandle det af Det Forenede Kongeriges regering rejste spørgsmål om, hvorvidt det er muligt at drage nogen konklusioner med hensyn til anvendelsesområdet for den omtvistede afgiftsfritagelse i sjette direktiv ud fra direktiv 93/16.

55. I sagen Card Protection Plan (16) , som Det forenede Kongeriges regering har henvist til, har Domstolen fastslået, at der »nemlig intet [er], der kan begrunde, at udtrykket »forsikring« fortolkes forskelligt, alt efter om det er indeholdt i direktivet om forsikring eller i sjette direktiv«. Det betyder blot, at begreber, som anvendes i forskellige direktiver, ofte kan have den samme betydning. Dermed er dog ikke sagt, at alle de lægeydelser, som direktiv 93/16 omhandler, er omfattet af afgiftsfritagelsen i sjette direktiv, navnlig da direktiv 93/16 har et andet formål end sjette direktiv, nemlig at fremme udøvelsen af etableringsretten og den frie udveksling af tjenesteydelser for læger.

56. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, har til formål at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse, dog alene dem, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i bestemmelsen (17) . Desuden er disse fritagelser i henhold til fast retspraksis selvstændige fællesskabsretlige begreber, der må placeres i den generelle sammenhæng i den fælles merværdiafgiftsordning, som er indført ved direktivet (18) , og skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (19) .

57. Omfanget af afgiftsfritagelsen for lægelige ydelser i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal altså fastlægges ved hjælp af en fortolkning af bestemmelsen ud fra den generelle sammenhæng i den fælles merværdiafgiftsordning, uden at der drages nogen obligatoriske konklusioner på grundlag af anvendelsesområdet for direktiv 93/16.

58. Med hensyn til anvendelsesområdet for denne afgiftsfritagelse er der i henhold til ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), som sagsøgeren i hovedsagen i sag C-307/01 med rette har anført, således to betingelser, der skal være opfyldt: nemlig at der er tale om behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning, og at de udføres af personer, der har de krævede faglige kvalifikationer (20) .

59. I de foreliggende sager er de pågældende ydelser ubestridt udført af en læge. Det skal altså undersøges, om ydelserne er af en sådan art, at de er omfattet af fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Det drejer sig derfor om en fortolkning af begrebet »behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning«.

60. Domstolen har i dommen i sag D. (21) fastslået, at anvendelsesområdet for dette begreb ikke omfatter konstatering af individers genetiske beslægtethed på grundlag af biologiske analyser. Baggrunden for de præjudicielle spørgsmål i de to foreliggende sager er en tvivl om, hvorvidt den nævnte retspraksis i sag D. kan finde anvendelse på de foreliggende omstridte lægeydelser. Det er tilsyneladende uklart, hvilken faktor der er udslagsgivende for konklusionen om, at fastslåelsen af faderskab som i sag D. ikke er omfattet af afgiftsfritagelsen i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

61. Det Forenede Kongeriges regering og den forelæggende ret i sag C-307/01 (22) anser det tilsyneladende for at være af afgørende betydning, at fastslåelsen af faderskab i sag D. i modsætning til de omstridte ydelser i de foreliggende sager ikke vedrører en persons helbredstilstand.

62. Denne opfattelse differentierer mellem lægeydelser, der har til formål at fastslå visse biologiske kendetegn, og lægeydelser, der tjener til at undersøge helbredsmæssige aspekter.

63. Kommissionen har imidlertid med rette afvist, at det er muligt at foretage en sådan differentiering ud fra indholdet af en lægeydelse henholdsvis et konkret medicinsk indgreb eller en behandling. Efter min opfattelse er det nemlig ikke muligt at drage denne konklusion ud fra dommen i sag D., og derudover ville en sådan differentiering sandsynligvis ikke kunne gennemføres i praksis.

64. Man kan således forestille sig, at den samme eller en tilsvarende undersøgelse som den, Domstolen ikke kvalificerede som en behandling i sag D., kunne være til nytte f.eks. i forbindelse med fastslåelsen af en egnet organdonor. Lægger man Det Forenede Kongeriges argumentation til grund, ville en sådan undersøgelse også falde uden for rammerne af afgiftsfritagelsen på trods af, at den uden tvivl udgør et led i henholdsvis en betingelse for en lægelig behandling. Det samme ville f.eks. gøre sig gældende med hensyn til f.eks. fastslåelsen af blodgruppe, selv om der også her er tale om en videnskabelig undersøgelse af et biologisk kendetegn, som isoleret betragtet ikke vedrører en persons helbredstilstand.

65. I betragtning af det menneskelige legemes komplekse sammensætning og de tilsvarende mange behandlingsmetoder, som en læge nødvendigvis er nødt til at anvende som led i sin erhvervsudøvelse, virker det derudover lige så lidt meningsfuldt eller muligt at differentiere mellem visse enkelte metoder eller lægelige indgreb ud fra, hvorvidt disse udgør en mere eller mindre central del af eller er typiske for lægeerhvervet. Man vil næppe kunne bestride, at også en undersøgelse af beslægtethed som i sag D. kræver faglig medicinsk viden og dermed falder ind under en læges arbejdsområder. Dette er netop baggrunden for, at man anvender en læge som sagkyndig. Som følge heraf kan det heller ikke være anvendelsen af lægefaglig viden eller den kendsgerning, at ydelsen udgør en »central del af lægeerhvervet«, hvilket Det Forenede Kongerige i det mindste delvist har lagt vægt på, der er afgørende.

66. Spørgsmålet om, hvorvidt et medicinsk indgreb er fritaget for moms, skal altså hverken besvares ud fra indholdet af den lægelige ydelse eller dennes betydning inden for de lægelige arbejdsområder, men derimod, som det fremgår af Domstolens hidtidige praksis i forbindelse med begrebet »behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning« efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ud fra formålet med den lægelige ydelse.

67. Domstolen har nemlig i dommen i sag D. på grundlag af en sammenligning mellem bestemmelsens forskellige sprogversioner fastslået, at begrebet »ikke kan fortolkes således, at det

også omfatter lægelige indgreb med et andet formål end det formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige anomalier« (23) . Derfor må ydelser »uden et sådant terapeutisk formål« i betragtning af princippet om, at enhver bestemmelse, der har til formål at indføre en fritagelse for omsætningsafgift, skal fortolkes strengt, udelukkes fra anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), hvorfor de er momspligtige (24) . Domstolen har bekræftet sin praksis i sin dom i sagen Kommissionen mod Frankrig (25) og i Kügler-sagen (26) .

68. Det fremgår altså af fast retspraksis, at spørgsmålet om, hvorvidt et lægeligt indgreb skal afgiftsfritages, skal besvares ud fra formålet med det pågældende indgreb. Det er ikke alle lægeydelser, der fritages, men derimod kun lægeydelser med et behandlingsformål.

69. Med henblik på at bestemme den korrekte rækkevidde af begrebet »behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), bør man desuden tage formålet med denne afgiftsfritagelse i betragtning.

70. Vedrørende artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), har Domstolen udtalt, at »fritagelsen af transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje skal sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på grund af de forøgede omkostninger til sådan pleje, hvis de selv eller transaktioner i nær tilknytning hertil var pålagt moms« (27) . Det skal i denne forbindelse bemærkes, at litra c) i artikel 13, punkt A, stk. 1, i sjette direktiv, sammenholdt med bestemmelsens litra b), udgør en udtømmende regulering af afgiftsfritagelserne for behandlingsydelser: Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), fritager alle ydelser, der udføres inden for hospitalerne, mens litra c) fritager lægeydelser, der udføres uden for disse, enten på tjenesteyderens private bopæl, på patientens bopæl eller et andet sted (28) .

71. De to fritagelsesbestemmelser opfylder i forening formålet om at sikre adgangen til hospitalsbehandling og pleje, hvad enten denne udføres inden for hospitalerne eller uden for, idet de holder behandlingsomkostningerne nede (29) .

72. Det følger såvel af formålet med afgiftsfritagelsen som af Domstolens praksis, at også ydelser, der ikke direkte udgør behandling, men blot tjener til forebyggelse, i modsætning til Det Forenede Kongeriges regerings betænkeligheder, skal betragtes som værende ydelser med et »behandlingsformål«, som igen skal betragtes som pleje og derfor momsfrtages.

73. Netop den præventive medicin bidrager nemlig til, at de medicinske omkostninger holdes nede for den enkelte, men også i samfundsmæssig henseende. Lægelige indgreb, der foretages med henblik på forebyggelse, må derfor i overensstemmelse med afgiftsfritagelsens formål om at sikre adgangen til hospitalsbehandling og pleje være omfattet af denne afgiftsfritagelse.

74. Domstolen har desuden udtrykkeligt fastslået, at behandling af personer »med henblik på at forebygge, diagnosticere eller behandle« er omfattet af afgiftsfritagelsen efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) (30) .

75. Sammenfattende må det altså konkluderes, at en lægeydelse skal kunne karakteriseres som forebyggelse, diagnosticering eller behandling for at være omfattet af afgiftsfritagelsen efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), og at fritagelsen under hensyn til bestemmelsens formål skal omfatte lægeydelser, der udføres med henblik på at beskytte eller genoprette sundheden, således at ydelserne er tilgængelige for den enkelte på så gunstige vilkår som muligt.

76. Det fremgår af ovenstående, at Domstolen ikke har udelukket biologiske undersøgelser til konstatering af individers genetiske beslægtethed fra anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ud fra en betragtning om, at en sådan undersøgelse snarere vedrører biologiske kendetegn end en persons helbredstilstand som sådan, men derimod ud fra den kendsgerning, at den lægelige ydelse havde et andet formål end behandling, nemlig en sagkyndig undersøgelse.

77. De ydelser, der er anført i de præjudicielle spørgsmål i sag C-212/01 og C-307/01, skal altså undersøges med hensyn til, hvorvidt formålet med eller karakteren af ydelserne består i en sagkyndig vurdering eller en sagkyndig ydelse, eller om der er tale om en lægelig behandling, som har til formål at opretholde eller genoprette en persons helbredstilstand.

78. I det enkelte tilfælde kan det være vanskeligt at foretage en afgrænsning af begrebet

behandling i den forstand, hvori det er anvendt i den for denne sag relevante bestemmelse om afgiftsfritagelse, dvs. lægeydelser med et behandlingsformål, i forhold til andre lægeydelser. Nødvendigheden af at foretage denne afgrænsning fremgår imidlertid for det første af ordlyden af direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), hvorefter fritagelsen ikke gælder generelt for lægeydelser, men derimod for »behandling« af personer, og for det andet er fritagelsesbetingelser ofte forbundet med afgrænsningsproblemer.

79. Hvorvidt en lægeydelse er omfattet af afgiftsfritagelsen eller ikke, skal i sidste ende vurderes ud fra de konkrete omstændigheder, dvs. ud fra den enkelte lægeydelses faktiske udformning.

80. I denne forbindelse må man sondre mellem de faktiske aspekter ved den lægeydelse, der skal undersøges, og de retlige kriterier for, at ydelser kan momsfrtages, herunder navnlig kravet om et behandlingsformål i den forstand, hvori udtrykket anvendes i retspraksis.

81. Til de faktiske aspekter med hensyn til en lægeydelse, som kan komme i betragtning, når karakteren af denne ydelse skal fastslås, men som isoleret betragtet ikke udgør en retlig betingelse for, at den kan afgiftsfritages, hører bl.a. identiteten på den person, på hvis foranledning ydelser udføres: Ydelser udført på foranledning af en domstol, et forsikringselskab eller en arbejdsgiver kan tyde på, at et lægeligt indgreb skal forstås som en ydelse i form af en sagkyndig udtalelse og ikke som behandling med et terapeutisk formål, også selv om der teknisk set måtte være tale om en og samme lægelige aktivitet.

82. Det Forenede Kongeriges regerings og Kommissionens argument om, at det med hensyn til afgiftsfritagelse efter sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) – såvel i henhold til ordlyden som retspraksis (31) – ikke i sig selv er udslagsgivende, på hvis anmodning eller foranledning en lægeundersøgelse udføres, bør således tiltrædes. Dette aspekt hører imidlertid til de faktiske omstændigheder, ved hvis hjælp det kan fastslås, om der er tale om en behandling med et terapeutisk formål.

83. Det forholder sig tilsvarende med det forhold, der eksisterer mellem en patient og den behandlende læge. Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), stiller ikke nogen krav med hensyn til graden af forholdet mellem den behandlende læge og patienten, og et sådant kriterium ville virkelig ikke kunne gennemføres i praksis. Domstolens konstatering i sag 353/85 (32), hvorefter der ved begrebet »behandling af personer« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), »er tale om ydelser, der gives uden for hospitalerne og inden for det fortrolighedsforhold, der består mellem patienten og den, der stiller disse ydelser til rådighed, hvilket normalt foregår i sidstnævntes konsultation eller klinik«, beskriver snarere en generel omstændighed med hensyn til den lægelige behandling, nemlig den, at behandlingen finder sted uden for hospitalerne [sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b)] (33). Denne konstatering skal altså ikke opfattes som et formelt kriterium for begrebet »behandling«.

84. Endelig skal også de argumenter, som Det Forenede Kongeriges anbringende støttes på, behandles i denne sammenhæng, nemlig, at ydelserne i de to nærværende sager består i lægelige diagnosticeringer i bred forstand, hvorfor fritagelsen ikke kan være afhængig af, på hvis foranledning eller af hvilken årsag diagnosen er stillet.

85. I henhold til Domstolens faste praksis skal en transaktion inden for rammerne af det fælles merværdiafgiftssystem generelt vurderes i sin helhed og en kunstig opdeling undgås, i hvilken forbindelse der skal lægges vægt på gennemsnitsforbrugers synspunkt (34).

86. Betragter man lægeydelserne i de to nærværende sager i deres samlede faktiske kontekst, kan betegnelsen »diagnose« imidlertid vise sig at være forhastet. Som jeg nemlig allerede har konstateret, og som anført af Kommissionen, kan en og samme lægeydelse karakteriseres forskelligt alt afhængig af den faktiske kontekst, i hvilken ydelser udføres, således at det afhænger af denne kontekst, hvorvidt fastslåelsen af en persons helbredstilstand skal betragtes som en diagnose eller som en sagkyndig udtalelse.

87. Inden jeg med udgangspunkt heri kommer ind på de enkelte ydelser beskrevet i de præjudicielle spørgsmål i de foreliggende sager C-121/01 og C-307/01, skal jeg dog bemærke, at jeg med hensyn til fradrag af indgående moms i lighed med Kommissionen ikke anser det for at

være forbundet med større vanskeligheder, at lægeydelser behandles skattemæssigt forskelligt, end det ellers er tilfældet, når goder eller tjenesteydelser anvendes til såvel afgiftspligtige som ikke afgiftspligtige transaktioner. Fremgangsmåden i sådanne tilfælde fremgår nemlig af sjette direktivs artikel 17, stk. 5. I henhold til denne bestemmelse beregnes fradragsretten for indgående moms for sådanne goder og tjenesteydelser ved hjælp af en pro rata-sats for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige (35) .

B – Sag C-212/01

88. Indledningsvis skal det fastslås, at det andet præjudicielle spørgsmål i sag C-212/01 vedrørende fortolkningen af Domstolens dom i sag D. ikke skal tillægges nogen selvstændig betydning i forhold til det første præjudicielle spørgsmål. Jeg vil derfor besvare spørgsmålene under ét.

89. Landesgericht Innsbruck ønsker med sine to præjudicielle spørgsmål oplyst, om lægelige konstateringer og deraf følgende sagkyndige erklæringer med henblik på fastslåelse eller udelukkelse af invaliditet eller hel eller delvis erhvervsudygtighed af en pensionsansøger, som en læge udfører på foranledning af en ret eller en pensionsforsikringsanstalt, er omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

90. Lægens virksomhed består i dette tilfælde i som sagkyndig at vurdere en persons invaliditetsgrad med henblik på gennem en retsafgørelse at afklare, om der er grundlag for at rejse krav om invalidepension. Lægeydelser har således ikke noget behandlingsformål og er derfor ikke omfattet af momsfratagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

C – Sag C-307/01

1. Det præjudicielle spørgsmåls punkt a) og b)

91. Med det præjudicielle spørgsmåls punkt a) og b) ønsker retten svar på, om udførelse af lægeundersøgelser samt udtagelse af blodprøver eller andre legemsprøver med henblik på at undersøge, om den pågældende person har en virus, infektioner eller andre sygdomme, efter anmodning fra arbejdsgivere eller forsikringsselskaber, er omfattet af afgiftsfratagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

92. Det er ikke muligt at give et generelt svar på dette spørgsmål her, da afgiftsfratagelsen, som jeg allerede tidligere har henvist til, ikke i sig selv er afhængig af, på hvis foranledning eller begæring undersøgelsen er udført.

93. Også selv om lægeundersøgelsen udføres på foranledning eller begæring fra arbejdsgiveren eller forsikringsselskabet, kan det nemlig ikke automatisk udelukkes, at behandlingen har det terapeutiske formål, som er udslagsgivende for afgiftsfratagelsen. Ifølge min opfattelse illustreres dette tydeligt med eksemplet, som Kommissionen har anført i denne sammenhæng, om regelmæssige lægeundersøgelser og kontroller, som en arbejdstager undertiden forpligter sig til at gennemgå over for sin arbejdsgiver. Sådanne rutineundersøgelser opfylder for så vidt et behandlingsformål, idet de tjener til at opretholde sundheden eller forebygge sygdomme hos arbejdstageren selv. På samme måde kunne man f.eks. forestille sig, at et forsikringsselskab kræver, at forsikringstager underkaster sig forebyggende undersøgelser. Til trods for »ordregiveren« må også sådanne undersøgelser karakteriseres som lægelig behandling, der har til formål at forebygge, diagnosticere og i givet fald helbrede. I øvrigt må man komme til den samme konklusion i forbindelse med skoleundersøgelser, således som det er blevet nævnt under den mundtlige forhandling. Selv om skoleundersøgelser foretages på foranledning af skolen og ikke de undersøgte elever selv, har undersøgelserne ikke nogen sagkyndig funktion, men tjener derimod til at beskytte og i givet fald genoprette elevernes helbredstilstand.

94. Det må således konstateres, at lægeundersøgelser og analyser, således som disse er beskrevet i det præjudicielle spørgsmåls punkt a) og b), kun er omfattet af fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), når de foretages i patientens sundhedsmæssige interesse og ikke udgør en ren sagkyndig aktivitet, der har til formål at give arbejdsgivere eller forsikringsselskaber oplysninger.

95. De i forelæggelseskendelsen beskrevne undersøgelser, med hvilke den fysiske eller psykiske helbredstilstand hos en fremtidig ansat eller forsikringstager undersøges for en

arbejdsgiver eller et forsikringsselskab med henblik på at fastslå, hvorvidt den undersøgte person er egnet til en bestemt stilling eller som forsikringstager, er et eksempel på en lægeydelse, der skal karakteriseres som en sagkyndig aktivitet uden behandlingsformål.

2. Det præjudicielle spørgsmåls punkt c)-h)

96. Med det præjudicielle spørgsmåls punkt c)-h) ønsker den forelæggende ret svar på, hvorledes udstedelsen af forskellige lægeattester eller lægerapporter skal behandles i skattemæssig henseende.

97. I forbindelse med dette spørgsmål sondres der efter min mening med urette mellem dels lægeattester og lægerapporter, dels de undersøgelser, der udføres med henblik på udstedelsen af disse. De sidstnævnte undersøgelser kan nemlig anses for at være en sekundær ydelse, idet de for ordregiveren ikke udgør et mål i sig selv, men derimod blot et middel til at opnå lægeattesten eller lægerapporten (36). Med hensyn til – det her relevante – formål med lægeydelsen gør det heller ingen forskel, om lægeattesterne eller lægerapporterne er udstedt på grundlag af lægelige notater eller lægeundersøgelser.

98. Når det drejer sig om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), er det langt mere afgørende, at disse ydelser foretages med henblik på udstedelse af en lægeattest vedrørende en persons sundhedstilstand, f.eks. med henblik på at foretage en rejse eller gøre et retskrav gældende, hvad enten der er tale om tildeling af en krigspension eller om sagsanlæg vedrørende personskade eller lægefejl. I disse tilfælde er der tale om (sagkyndige) lægeydelser, der har et andet formål end behandling, og som derfor ikke er omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

99. Udstedelsen af en lægeattest vedrørende en persons sundhedsmæssige egnethed kan ganske vist for så vidt også have en »profylaktisk« funktion i bredeste forstand, idet den f.eks. kan afholde den undersøgte fra at foretage en rejse, som han sundhedsmæssigt ikke ville have været i stand til at gennemføre. På samme måde kan kravet om krigspension eller tilkendelsen af skadeserstatning i bredeste forstand tjene et formål, der fremmer eller genopretter helbredstilstanden. Alligevel er det klart det sagkyndige aspekt, der står i forgrunden i forbindelse med disse ydelser, og der findes kun ganske få indirekte behandlingsmæssige implikationer, hvorfor man efter min opfattelse ikke kan sige, at disse lægeydelser har et behandlingsformål.

VI – Forslag til afgørelse

100. På baggrund af ovenstående foreslår jeg derfor Domstolen at træffe følgende afgørelse:
A – *Sag C-212/01*

»Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at den heri fastlagte afgiftsfritagelse ikke omfatter lægelige konstateringer og deraf følgende sagkyndige erklæringer med henblik på fastslåelse eller udelukkelse af en pensionsansøgers invaliditet eller hele eller delvise erhvervsudygtighed, som en læge udfører på foranledning af en ret eller en pensionsforsikringsanstalt, og som således har karakter af en sagkyndig udtalelse og ikke tjener et behandlingsformål.«

B – *Sag C-307/01*

»1) Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at

– udførelse af lægeundersøgelse og

– udtagelse af blodprøver eller andre legemsprøver med henblik på at undersøge, om den pågældende person har en virus, infektioner eller andre sygdomme

foretaget på arbejdsgiveres eller forsikringsselskabers anmodning, ikke er fritaget for merværdiafgift, når de ikke består i behandling af personer ved hjælp af forebyggelse, diagnosticering eller behandling, men derimod tjener andre formål, som f.eks. en sagkyndig udtalelse med henblik på at give arbejdsgivere eller forsikringsselskaber oplysninger om en persons helbredstilstand.

2) Lægelige ydelser, som består i at

– udstede lægeattester vedrørende en persons egnethed, f.eks. til at rejse

– udstede lægeattester om en persons sundhedstilstand, f.eks. med henblik på tildeling af en

krigspension

–udarbejde lægerapporter i forbindelse med ansvarsspørgsmål og vurdering af skader, der er påført personer, som overvejer at anlægge sag om personskade, uanset om disse lægerapporter udarbejdes på grundlag af lægeundersøgelser eller på grundlag af lægelige notater uden gennemførelse af en lægeundersøgelse

–udarbejde lægerapporter i forbindelse med lægefejl, uanset om disse lægerapporter udarbejdes efter anmodning fra personer, der overvejer at anlægge sag på grundlag af lægeundersøgelser eller på grundlag af lægelige notater alene,

har til formål at give en sagkyndig vurdering og ikke at behandle. Disse ydelser er således ikke omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), og er derfor ikke momsfritaget.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Dom af 14.9.2000, sag C-384/98, D., Sml. I, s. 6795.

3 – Herefter »sagsøgeren i hovedsagen«.

4 – Nævnt ovenfor i fodnote 2.

5 – Rådets direktiv af 5.4.1993, EFT L 165, s. 1, herefter »direktiv 93/16«.

6 – Nævnt ovenfor i fodnote 2.

7 – Dom af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 24.

8 – Det Forenede Kongeriges regering støtter sin opfattelse af direktivets anvendelighed på Domstolens dom af 25.2.1999, sag C-349/96, Card Protection Plan, Sml. I, s. 973, præmis 18.

9 – Nævnt ovenfor i fodnote 7.

10 – Dom i sag D., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 18.

11 – Dom i sag D., nævnt ovenfor i fodnote 2.

12 – Dom af 23.2.1988, sag 353/85, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. s. 817.

13 – Jf. dommen nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 24.

14 – Dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering, Sml. s. 1737, præmis 13.

15 – Dom nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 33.

16 – Dom i sag C-349/96, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 18.

17 – Jf. bl.a. dom af 20.6.2002, sag C-287/00, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 5811, præmis 45, og af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 18.

18 – Jf. bl.a. dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 21, sag Stichting Uitvoering, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 11, og dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 18.

19 – Jf. bl.a. dommen i sag D., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 15, i sag SDC, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 20, og i sag Stichting Uitvoering, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 13.

20 – Jf. dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 27.

21 – Nævnt ovenfor i fodnote 2.

22 – Jf. ovenfor, punkt 28.

23 – Dommen nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 18.

24 – Dommen nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 19.

25 – Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 24.

26 – Dommen i sagen Kügler, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 38 og 39.

27 – Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 23.

28 – Jf. Kügler-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 36. Jf. ligeledes mit forslag til afgørelse af 10.12.2002, sag C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, punkt 45 og 46.

29 – Jf. generaladvokat Saggios forslag til afgørelse i sag D., dom nævnt ovenfor i fodnote 2, punkt 16.

30 – Jf. Kügler-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 40.

31 – Jf. dommen i sag D., nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 22.

32 – Dom af 23.2.1988, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 33.

33 – Jf. ligeledes mit forslag til afgørelse af 10.12.2002, sag C-45/00, nævnt ovenfor i fodnote 28, punkt 45 og 46.

34 – Jf. dom i sag C-349/96, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 29.

35 – Jf. i denne forbindelse ligeledes mit forslag til afgørelse af 6.3.2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, navnlig punkt 6.

36 – Jf. hertil dommen i sagen Card Protection Plan, nævnt ovenfor i fodnote 8, præmis 30.