

Conclusions

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 30 januari 2003(1)

Mål C-212/01

Margarete Unterpertinger

Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter

mot

(begäran om förhandsavgörande från Landesgericht Innsbruck)

mål C-307/01

Dr Peter d'Ambrumenil

mot

Commissioners of Customs and Excise

(begäran om förhandsavgörande från VAT and Duties Tribunal, London)

Mervärdesskatt – Artikel 13 A.1 c i sjätte mervärdessskattedirektivet 77/388/EEG – Undantag från skatteplikt – Begreppet sjukvårdande behandling – Behandling som inte har ett terapeutiskt syfte – Tjänster som tillhandahålls av läkare i egenskap av sakkunnig

I – Inledning

1. De tolkningsfrågor som Landesgericht Innsbruck respektive VAT and Duties Tribunal, London, har ställt till domstolen i de två mål som behandlas i detta förslag till avgörande avser tillämpningsområdet för det undantag från bestämmelsen om mervärdesskatteplikt för "sjukvårdande behandling" som föreskrivs i artikel 13 A.1 c 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 (nedan kallat sjätte direktivet).
2. Mål C-212/01 gäller i sak verksamhet som en, av en domstol eller en försäkringskassa, som sakkunnig förordnad läkare har utfört för att utreda om en person som söker invalidpension är invalid eller inte. Mål C-307/01 gäller olika medicinska verksamheter som utförs på uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsgivare eller innefattar utfärdande av läkarintyg och sakkunnigutlåtanden som skall användas för att fastställa en persons hälsotillstånd eller huruvida villkoren för vissa rättsliga anspråk är uppfyllda.

3. De två målen föranleder särskilt frågor om räckvidden av domen av den 14 september 2000 i målet D. (2) , i vilken domstolen har avgjort att fastställande av genetiska likheter mellan enskilda personer genom biologiska analyser inte faller inom tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

4. Enligt artikel 13 A.1 i sjätte direktivet skall "vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset" undantas från mervärdesskatt.

5. I artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet föreskrivs följande:

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

...

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

B – De nationella bestämmelserna

1. Mål C-212/01

6. I Österrike regleras undantag från mervärdesskatteplikt för tjänster som tillhandahålls av utövare av läkaryrket i 6 § första stycket Umsatzgesetzsteuer (omsättningsskattelagen, nedan kallad UstG). Bestämmelsen har i tillämpliga delar följande lydelse:

"Av de transaktioner som faller under 1 § första stycket punkt 1 är följande undantagna från skatteplikt:

...

19) transaktioner som kan hänföras till verksamhet som utövas av läkare, tandläkare, psykoterapeut eller barnmorska och av dem som arbetar som frilansare i den mening som avses i 52 § fjärde stycket i Bundesgesetz BGBl. nr 102/1961 i dess lydelse enligt BGBl. nr 872/1992 och 7 § tredje stycket i Bundesgesetz BGBl. nr 460/1992. Undantagna från skatteplikt är också övriga tjänster som organisationer vilkas medlemmar tillhör något av ovan angivna yrken tillhandahåller sina medlemmar, om tjänsterna används direkt för de transaktioner som är skattefria enligt denna bestämmelse och organisationerna endast tar ut den ersättning av sina medlemmar som exakt motsvarar vederbörandes andel av de gemensamma kostnaderna ..."

2. Mål C-307/01

7. I punkt 1 a i grupp 7 "Hälsa och välfärd" i bilaga 9 till Value Added Tax Act (mervärdesskattelag) 1994 anges följande tjänster som enligt artikel 31 i lagen skall vara undantagna från mervärdesskatt:

"1. Tjänster som tillhandahålls av personer som är upptagna i ett av följande register

a) registret över praktiserande läkare ..."

8. Såvitt avser denna bestämmelse sägs dessutom följande i punkt 2:

"(2) Stycke ... a ... i punkt 1 omfattar tjänster som tillhandahålls av personer som inte är upptagna i något av [ovan nämnda] register ... som anges i [det stycket], om tjänsterna utförs helt, eller under direkt tillsyn, av en person som är upptagen i sådant register."

III – Bakgrund, förfarande och tolkningsfrågor

A – Mål C-212/01

9. Till grund för tolkningsfrågorna i mål C-212/01 ligger ett mål vid Landesgericht Innsbruck i dess funktion av domstol i arbets- och socialrättsliga mål, i vilket det numera, sedan sökanden i målet vid den nationella domstolen, fru Margarete Unterpertinger, har avlidit, endast återstår att besluta om rättegångskostnaderna.

10. Målet vid den nationella domstolen anhängiggjordes genom att Margarete Unterpertinger överklagade ett beslut av Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter (försäkringskassan, nedan kallad motparten) att avslå hennes ansökan. Landesgericht skulle i sin funktion av domstol i arbets- och socialrättsliga mål avgöra om motparten var skyldig att till sökanden från och med den

1 augusti 1999 utge invaliditetspension med i lag föreskrivet belopp.

11. Motparten gjorde vid den hänskjutande domstolen gällande att sökanden fortfarande hade förmåga att utföra flera arbeten på den allmänna arbetsmarknaden. Sökanden hävdade att hon var invalid i lagens mening.

12. Med anledning av de motstridiga påståendena i målet beslöt den hänskjutande domstolen den 3 april 2000 att inhämta yttrande av en sakkunnig som var specialist inom det medicinska området.

13. Efter det att den sakkunnige avgett sitt utlåtande avled sökanden plötsligt, varför den hänskjutande domstolen fastställde att målet skulle avskrivas.

14. I målet återstår därför nu endast tvist om rättegångskostnaderna. Parter i denna återstående tvist är motparten och den sakkunnige.

15. Den sakkunnige som Landesgericht Innsbruck i sin funktion av domstol i arbets- och socialrättsliga frågor hade förordnat, en specialist i psykiatri och neurologi, begärde återbetalning av erlagd mervärdesskatt för sina prestationer.

16. Vid den muntliga förhandlingen bestred motparten, som enligt 77 § Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz (den österrikiska lagen om domstolar i arbets- och socialrättsliga mål) alltid skall bära kostnaderna för sakkunniga, att betala den del av det av den sakkunnige begärda arvodet som avsåg den mervärdesskatt på tjugo procent som han erlagt. I övrigt godtog motparten alla arvodesposter. Arvodet utbetalades till den sakkunnige, tills vidare dock utan det belopp som motsvarade mervärdesskatten.

17. Den hänskjutande domstolen underrättade parterna om att den avsåg att avgöra frågan om arvodesbeloppet som hänförde sig till den erlagda tjugoprocentiga mervärdesskatten på handlingarna. I samband därmed begärde den hänskjutande domstolen att domstolen skulle lämna förhandsavgörande.

18. Enligt Gebührenanspruchsgesetz (den österrikiska lagen om rätt till arvode) har en sakkunnig, om och i den mån som hans prestationer är skattepliktiga, också rätt till återbetalning av den omsättningsskatt som hänför sig till arvodet.

19. Den hänskjutande domstolen har följaktligen ställt frågan för att få klarhet i huruvida den sakkunnige läkarens medicinska tjänster är undantagna från mervärdesskatt.

20. Enligt den hänskjutande domstolen framgår det inte av ordalydelsen av 6 § första stycket punkt 19 i den österrikiska UstG om bestämmelsen omfattar även sådana läkarundersökningar som har till syfte att fastställa om en person är invalid eller arbetsoförmögen. Domstolen har angett att nämnda bestämmelse, även om den har en annan ordalydelse, införlivar artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet med österrikisk rätt och därför skall tolkas i överensstämmelse med direktivet.

21. Landesgericht Innsbruck har därför, i sin funktion av domstol i arbets- och socialrättsliga mål, genom beslut av den 9 maj 2001 i enlighet med artikel 234 EG begärt att domstolen skall meddela förhandsavgörande beträffande följande frågor:

”1) Skall artikel 13 A.1 c 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 tolkas så, att det däri föreskrivna undantaget från skatteplikt inte omfattar sådan av läkare utförd verksamhet som består i att fastställa om den som söker invaliditetspension är invalid eller inte?

2) Skall Europeiska gemenskapernas domstols dom av den 14 september 2000 i mål C-384/98 tolkas så, att läkarundersökningar och på dessa grundade läkarutlåtanden med syfte att undersöka om en person är invalid eller arbetsoförmögen inte faller inom tillämpningsområdet för den bestämmelse som avses i fråga 1, oavsett om den såsom sakkunnig verksamme läkaren förordnats av domstol eller av en försäkringskassa?”

B – Mål C-307/01

22. Doktor d'Ambrumenil är allmänpraktiserande läkare. Han arbetade som sådan först åt National Health Service och behandlade därefter fram till år 1997 patienter i sin privata läkarpraktik. Dessutom tjänstgjorde han ofta som sakkunnig läkare vid domstolar och som medlare (Mediator) och skiljeman (Arbitrator).

23. År 1994 bildade doktor d'Ambrumenil Dispute Resolution Services Limited (nedan kallat DRS), ett bolag med begränsat ansvar, som numera driver hans affärsverksamhet, med undantag av obetydlig verksamhet som inte avser medicinskt eller juridiskt arbete.
24. Bolagets verksamhet omfattar tillhandahållande av flera olika tjänster såsom utförande av läkarundersökningar och analyser samt utfärdande av läkarintyg.
25. Genom skrivelse av den 29 september 1997 delgav Commissioners of Customs and Excise doktor d'Ambrumenil ett av Commissioners fattat beslut, att vissa av de tjänster som denne och/eller DRS tillhandahöll omfattades av punkt 1 a i grupp 7 i bilaga 9 till Value Added Tax Act och därför var undantagna från mervärdesskatteplikt.
26. Målet vid den hänskjutande domstolen gäller det överklagande av nämnda beslut som har ingetts av doktor d'Ambrumenil och DRS. (3) Parterna tvistar om hur vissa tjänster skall behandlas vad gäller mervärdesskatt. Medan doktor d'Ambrumenil och DRS anser att ifrågavarande tjänster är mervärdesskattepliktiga har Commissioners of Customs and Excise – motpart i målet vid den hänskjutande domstolen – hävdade att tjänsterna enligt Value Added Tax, genom vilken artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet har införlivats med engelsk rätt, är undantagna från skatteplikt.
27. Såvitt avser en del av tjänsterna har antingen parterna kommit överens om hur tjänsterna skall betraktas eller rätten avgjort saken. Vad gäller övriga tjänster ställer sig den hänskjutande domstolen tveksam till tolkningen av artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Dessa tjänster beskrivs av den hänskjutande domstolen i begäran om förhandsavgörande på följande sätt:
- Utförande av läkarundersökningar av enskilda på uppdrag av arbetsgivare: Denna tjänst omfattar fysisk och/eller psykologisk undersökning av en blivande arbetstagare, vilken utförs på uppdrag av den blivande arbetsgivaren och kan innefatta ifyllande av ett standardformulär. Tjänsten innefattar inte medicinsk behandling av den blivande arbetstagaren eller rådgivning angående hans hälsotillstånd. I vissa fall är den blivande arbetstagaren redan patient, eller före detta patient, hos doktor d'Ambrumenil, som tidigare gett vederbörande medicinsk behandling eller rådgivning. I andra fall är vederbörande varken nu eller tidigare patient hos doktor d'Ambrumenil.
 - Utförande av läkarundersökningar av enskilda på uppdrag av försäkringsgivare: Denna tjänst innefattar fysisk och/eller psykologisk undersökning av en blivande försäkringstagare med avseende på en permanent sjuk- eller livförsäkring och kan innefatta ifyllande av ett standardformulär. Tjänsten innefattar inte medicinsk behandling av den blivande försäkringstagaren eller rådgivning angående hans hälsotillstånd. I vissa fall är den berörda personen redan patient, eller före detta patient, hos doktor d'Ambrumenil, som tidigare gett vederbörande medicinsk behandling eller rådgivning. I andra fall är vederbörande varken nuvarande eller före detta patient.
 - Undersökningar för andra ändamål: Tagande av blodprover eller prover från andra delar av kroppen för att undersöka förekomsten av virus, infektioner eller andra sjukdomar, i synnerhet HIV-virus. Tjänsten utförs på uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsgivare och för deras räkning och kan avse nuvarande, eller före detta, patienter hos doktor d'Ambrumenil, men även andra personer.
 - Utfärdande av läkarintyg: Tjänsten avser utfärdande av intyg om hälsotillstånd, exempelvis för att fastställa om en person är tillräckligt frisk för att resa, på begäran av en enskild, som kanske redan är eller har varit patient hos doktor d'Ambrumenil. Dennes medicinska kunskaper används vid utförandet av tjänsten, som kan innefatta en fysisk eller psykologisk undersökning.
 - Utfärdande av läkarintyg avseende en persons hälsa för andra ändamål, till exempel beviljande av pension för krigsveteraner. Tjänsten innefattar bland annat, för att fastställa om en person har rätt till en sådan pension, utfärdande av intyg om att vederbörande uppvisar symptom till följd av skador som han har ådragit sig under militärtjänstgöring. Normalt utförs då en fysisk undersökning av personen i fråga, som kan, men inte behöver, vara patient hos doktor d'Ambrumenil, men tjänsten innefattar inte någon behandling av symptom.
 - Utarbetande av läkarutlåtanden om personskador: Tjänsten innefattar utarbetande av sakkunnigutlåtanden i frågor om skadeståndsansvar och beräkning av skadestånd på uppdrag av enskilda som avser att väcka talan vid domstol. Doktor d'Ambrumenils medicinska kunskaper

används vid bedömningen av skadans orsak, omfattning och prognos, och tjänsten kan innefatta en undersökning av den blivande käranden men omfattar däremot inte behandling av personen i fråga.

–Utarbetande av läkarutlåtanden angående åsidosättande av skyldigheter inom hälso- och sjukvården: Tjänsten innebär utarbetande av sakkunnigutlåtanden på uppdrag av enskilda som avser att väcka talan vid domstol angående åsidosättande av skyldigheter inom hälso- och sjukvården. Medicinska kunskaper används för att fastställa skadans orsak, omfattning och prognos och för att bedöma frågor om skadeståndsansvar och beräkning av skadestånd, och tjänsten kan innefatta en undersökning av personen, även om så inte sker i normalfallet. Den omfattar inte någon behandling av personen i fråga.

28. Den hänskjutande domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande vidare anført att det av domstolens dom i målet D. visserligen framgår att den verksamhet som en läkare utför inom ramen för en undersökning och utarbetande av ett utlåtande avseende fastställande av faderskap inte omfattas av undantaget från skatteplikt, men att denna verksamhet till skillnad från de tjänster som är tvistiga i förevarande mål, inte har något samband med en persons hälsa.

29. VAT and Duties Tribunal, London, har därför, genom beslut av den 6 juni 2001, ställt följande fråga till domstolen:

”Skall artikel 13 A.1 c 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 tolkas så, att den omfattar följande tjänster när dessa utförs av medicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten:

a) Läkareundersökningar av enskilda på uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsgivare.

b) Tagande av blodprover eller prover från andra delar av kroppen, på arbets- eller försäkringsgivares vägnar, för att undersöka förekomsten av virus, infektioner eller andra sjukdomar.

c) Utfärdande av intyg om hälsotillstånd, exempelvis om en person är tillräckligt frisk för att resa.

d) Utfärdande av intyg om en persons hälsotillstånd i andra syften, till exempel för att fastställa om vederbörande har rätt till pension för krigsveteraner.

e) Läkareundersökningar som, på uppdrag av enskilda som avser att väcka talan vid domstol på grund av personskador, utförs för att utgöra grund för sakkunnigutlåtanden i frågor om skadeståndsansvar och beräkning av skadestånd.

f) Utarbetande av sakkunnigutlåtanden

i) i anslutning till sådana undersökningar som avses i punkt e) och

ii) på grundval av journalanteckningar, men utan att någon läkareundersökning utförs.

g) Läkareundersökningar som, på uppdrag av enskilda som avser att väcka talan vid domstol, utförs i syfte att ligga till grund för sakkunnigutlåtanden angående åsidosättande av skyldigheter inom hälso- och sjukvården.

h) Utarbetande av sakkunnigutlåtanden

i) i anslutning till sådana läkareundersökningar som avses i punkt g) och

ii) på grundval av journalanteckningar, utan att någon läkareundersökning utförs?”

IV – Parternas argument

A – I mål C-212/01

30. Den österrikiska regeringen och kommissionen har inte yttrat sig särskilt om den andra tolkningsfrågan, utan har besvarat båda frågorna gemensamt.

31. Den österrikiska regeringen anser att frågan huruvida verksamheter som en sakkunnig utför inom ramen för ett socialrättsligt mål är omsättningsskattepliktiga redan har besvarats genom domen i målet D. (4) Enligt nämnda dom är andra medicinska tjänster ”än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i möjligaste mån bota sjukdomar eller hälsoproblem” omsättningsskattepliktiga. Om man utgår från den uppfattning som kommit till uttryck i nämnda dom, det vill säga att undantagsbestämmelsen i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet endast är tillämplig på medicinska tjänster som har ett terapeutiskt syfte, måste man också utgå från att undantaget från skatteplikt inte omfattar den av en läkare utförda sakkunnigverksamhet som

endast består i att fastställa om en person som ansöker om invaliditetspension är invalid eller inte för att det skall kunna avgöras om vederbörande har rätt till invaliditetspension. Ett stöd för denna slutsats är särskilt principen att bestämmelser om undantag från omsättningsskatt skall tolkas restriktivt.

32. *Kommissionens* argument är i huvudsak desamma som den österrikiska regeringens. Kommissionen har anfört att artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, till skillnad från 4 § första stycket punkt 19 i den österrikiska UstG, inte föreskriver att alla verksamheter som utövas av en läkare skall vara undantagna från mervärdesskatteplikt. Kommissionen har bestritt det av Förenade kungarikets regering gjorda påståendet att begreppet läkarverksamhet i direktiv 93/16/EEG om underlättande av läkares fria rörlighet och ömsesidigt erkännande av deras utbildnings-, examens- och andra behörighetsbevis (5) är tillämpligt i detta fall. Sistnämnda direktiv har ett annat syfte än sjätte direktivet och innehåller inte någon uttömmande definition av begreppet läkarverksamhet. I domen i målet D. (6) har domstolen enligt kommissionen entydigt klargjort vilka medicinska tjänster som faller under begreppet "sjukvårdande behandling". Denna rättspraxis, som gör åtskillnad mellan medicinska tjänster beroende på deras syfte, har domstolen bekräftat i sin dom av den 11 januari 2001 i målet kommissionen mot Frankrike. (7) Det terapeutiska syfte som enligt denna rättspraxis skall vara avgörande skall emellertid ges en vidsträckt tolkning och omfattar även kontrollåtgärder och förebyggande åtgärder. Generellt skall varken arten av verksamheten eller den enskilda medicinska åtgärden vara avgörande, utan syftet med den medicinska tjänsten.

33. En verksamhet som består i att inom ramen för ett domstolsförfarande utreda om en person som ansöker om pension är invalid eller inte har emellertid, enligt kommissionen, inte något terapeutiskt syfte, särskilt inte mot bakgrund av att avsikten med den uteslutande är att skapa klarhet i en rättsfråga. Denna verksamhet skall vad gäller omsättningsskatt följaktligen behandlas på samma sätt som verksamheter som utövas av personer som besitter sakkunskap inom andra områden, till exempel revisorer eller ingenjörer, och omfattas alltså inte av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c. Att det är domstolen som gett den sakkunnige uppdraget att avge utlåtande saknar i detta hänseende betydelse. Avgörande är endast syftet med den medicinska tjänsten.

34. Såvitt avser den särskilt vid den muntliga förhandlingen uppkomna frågan om det är praktiskt möjligt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt när inte alla de medicinska tjänsterna undantas från skatteplikt, har kommissionen hävdats att det inte blir större problem i detta fall än i andra fall i vilka varor och tjänster används för såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner. Den ingående mervärdesskatt som får dras av beräknas nämligen inte på den enskilda levererade varan eller tillhandahållna tjänsten, utan på en andel av den skattskyldiges alla skattepliktiga transaktioner.

35. *Förenade kungarikets regering* har gjort gällande att den verksamhet som avses i detta mål, nämligen först utförande av en läkarundersökning och därefter fastställande av en persons hälsotillstånd – i praktiken alltså en diagnostisering – hör till de centrala uppgifterna i en läkares yrkesverksamhet och därför omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet.

36. Förenade kungarikets regering anser att det såväl av ordalydelsen i bestämmelsen om undantag från skatteplikt som av en jämförelse med direktiv 93/16, som regeringen anser tillämpligt i detta hänseende, (8) framgår att en läkares uppgifter innefattar mer än behandling av sjukdomar i strikt mening. Till läkarverksamhet hör till exempel profylaktisk behandling som vaccineringsar men också behandlingar avseende födelsekontroll och förlossning ävensom skönhetsoperationer. I enlighet därmed har domstolen i målet kommissionen mot Frankrike (9) , såvitt avser patologi, ansett att både tagande, och analyser, av ett medicinskt prov omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 b. I nämnda dom har domstolen för övrigt fastslagit att undantagsbegreppet inte behöver tolkas särskilt restriktivt, eftersom syftet med undantaget är att garantera att tillgången till sjukvård och sjukhusvård inte hindras av ökade kostnader på grund av mervärdesskatt. Likaså måste utförandet av en undersökning och bedömningen av en persons hälsotillstånd, till exempel inom ramen för periodiska

hälsoundersökningar, omfattas av undantaget från skatteplikt, oberoende av om undersökningen leder till en sjukvårdande behandling i snäv mening eller inte.

37. Den omtvistade medicinska tjänsten innebär enligt Förenade kungarikets regering en diagnostisering. Det problem som uppkommer i tolkningsfrågorna är huruvida det för tillämpning av bestämmelsen om undantag från skatteplikt spelar någon roll i vilket syfte eller på vems uppdrag diagnostiseringen sker och/eller undersökningen utförs.

38. Förenade kungarikets regering har dessutom i samband med den första tolkningsfrågan konstaterat att det med avseende på undantag från skatteplikt inte är meningsfullt eller praktiskt genomförbart att göra åtskillnad beroende på i vilket syfte eller av vilken orsak en medicinsk diagnostisering krävs. Beskattningen av en tjänst kan rimligen inte vara beroende av resultatet av undersökningen eller av patientens motiv för att låta undersöka sig. Dessa kriterier skulle dessutom lätt kunna kringgås.

39. I samband med den andra tolkningsfrågan har Förenade kungarikets regering framhållit skillnaden mellan förevarande fall och det fall som behandlades i målet D. Den i sistnämnda mål tvistiga sakkunnigutredningen för att fastställa faderskap hade, till skillnad från de verksamheter som behandlas i detta mål, inte något samband med en persons hälsa. Däremot innebär de verksamheter som behandlas i detta mål diagnostisering av sjukdomar, som enligt domen i målet D. (10) är undantagen från skatteplikt.

40. Förenade kungarikets regering har vidare anfört att det inte heller är lämpligt att låta identiteten på den person som begär undersökningen eller diagnosen utgöra avgränsningskriterium. Flera av undantagen i artikel 13 A och 13 B i sjätte direktivet är beroende av vem som tillhandahåller eller mottar varor eller tjänster, medan artikel 13 A.1 c däremot inte innehåller något villkor med avseende på den person som mottar tjänsten. Att läsa in ett sådant villkor i denna bestämmelse skulle innebära att undantaget begränsades på ett sätt som inte finner stöd i bestämmelsens ordalydelse. Dessutom skulle också detta kriterium vara lätt att kringgå.

B – Mål C-307/01

41. Enligt *klagandena i målet vid den hänskjutande domstolen* framgår det tydligt av domstolens domar i målet D. (11) och i målet kommissionen mot Förenade kungariket (12) att de tjänster som beskrivs i förevarande begäran om förhandsavgörande inte omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c och därför är skattepliktiga. Av denna rättspraxis liksom av domen i målet kommissionen mot Frankrike (13) – som för övrigt dock inte är tillämplig i förevarande fall – framgår nämligen att "sjukvårdande behandling" i den mening som avses i nämnda bestämmelse endast omfattar tjänster som tillhandahålls i terapeutiskt syfte.

42. Klagandena har anfört att de i artikel 13 i sjätte direktivet föreskrivna undantagen från skatteplikt utgör undantag från den allmänna regel enligt vilken omsättningsskatt skall uttas på alla tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag. Som sådana skall de visserligen enligt domen i målet Stichting Uitvoering (14) tolkas restriktivt, men detta betyder dock inte att de skall tolkas så snävt som möjligt, utan endast att ett undantag från skatteplikt inte får ges en vidare tolkning än den som följer av ordets normala betydelse.

43. För att en tjänst skall vara undantagen från skatteplikt skall enligt bestämmelsens ordalydelse två villkor vara uppfyllda. För det första skall tjänsten tillhandahållas inom ramen för utövandet av ett medicinskt eller paramedicinskt yrke och för det andra skall den innebära sjukvårdande behandling. I förevarande fall är det första villkoret utan tvekan uppfyllt, eftersom doktor d'Ambrumenil tillhandahåller tjänsterna under utövande av sitt yrke som läkare. Däremot innebär dessa tjänster inte någon sjukvårdande behandling. Begreppet sjukvårdande behandling kan nämligen inte omfatta all verksamhet som en läkare utför i sin yrkesutövning. I annat fall skulle det andra villkoret nämligen vara överflödigt och i bestämmelsen skulle det ha kunnat stå enbart "tjänster", såsom det gör i artikel 13 A.1 e.

44. Begreppet sjukvårdande behandling avser enligt klagandena i målet vid den hänskjutande domstolen nödvändigtvis en verksamhet som är inriktad på att skydda människors hälsa och inkluderar behandlingen av en patient. Denna tolkning motsvarar också föremålet och syftet med artikel 13 A i sjätte direktivet som är att underlätta skyddet av människors hälsa. Detta inbegriper

en ren diagnostisering eller undersökning i den mån denna syftar till att utreda om någon lider av en sjukdom för att denna i förekommande fall skall kunna botas. Enbart en diagnostisering eller en undersökning utgör dock inte någon sjukvårdande behandling, inte ens om den utförs av en läkare, när den görs i ett annat syfte, till exempel för att fastställa vilken försäkringspremie som skall erläggas.

45. Den omständigheten att inte all läkarverksamhet undantas från skatteplikt vållar enligt klagandena för övrigt inte något problem med avseende på avdrag för ingående mervärdesskatt. Redan nu finns det i Förenade kungariket beskattningsbara transaktioner av läkare, till exempel tandläkares försäljning av tandborstar, och det finns lämpliga metoder för att beräkna den andel av transaktionerna som är avdragsgill.

46. Klagandena i målet vid den hänskjutande domstolen har gjort gällande att ingen av de tjänster som beskrivs i tolkningsfrågan utförs i syfte att skydda en persons hälsa eller att bota eller behandla en sjukdom. Tjänsterna har enligt klagandena inte något terapeutiskt syfte och skiljer sig i sak inte från den släktskapsutredning som det var fråga om i målet D., varför inte heller de skall vara undantagna från mervärdesskatteplikt.

47. *Förenade kungarikets regering* har i sitt yttrande i huvudsak upprepat vad den anfört i mål C-212/01. Den har gjort gällande att de tjänster som beskrivs i tolkningsfrågan hör till sådana uppgifter, till exempel diagnostisering eller utförande av en undersökning, som är centrala i utövandet av läkaryrket och därför i sin helhet omfattas av det i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet föreskrivna undantaget från skatteplikt. Liksom i mål C-212/01 innebär dessa tjänster att medicinska kunskaper används för att utarbeta ett sakkunnigutlåtande om en persons hälsotillstånd, med den skillnaden att de i förevarande mål omtvistade tjänsterna inte utförs av en av domstolen förordnad sakkunnig. I båda fallen uppkommer dock frågan om det med avseende på tillämpligheten av ifrågavarande undantag från skatteplikt är avgörande i vilket syfte eller på vems uppdrag diagnostiseringen och/eller undersökningen utförs. Frågan skall bevaras nekande. Likaså är den förekomst eller grad av ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren som domstolen har angett i målet C-353/85 (15) olämpligt som avgränsningskriterium och skall inte heller uppfattas som ett sådant. Det kan inte spela någon roll om undersökningen utförs av den undersöktes egen läkare eller av någon annan läkare.

48. Förenade kungarikets regering har gjort gällande att alla de i tolkningsfrågan beskrivna tjänsterna avser en medicinsk diagnos som ställs för att överlämnas till tredje part, i många fall uppenbarligen också på begäran av denna tredje part. Gemensamt för alla tjänster är hursomhelst att doktor d'Ambrumenil ger en sjukvårdande behandling, eftersom han använder sin medicinska sakkunskap för att diagnostisera en patients hälsotillstånd. Denna tjänst kan skiljas från en sådan utredning för att fastställa faderskap som det var fråga om i målet D. och som inte hade något samband med en persons hälsa.

49. *Kommissionen* har i sitt yttrande delvis gått längre än den gjort i mål C-212/01. Den har liksom klagandena vid den hänskjutande domstolen påpekat att läkare inte generellt är befriade från skyldighet att erlägga mervärdesskatt och att inte all verksamhet inom ramen för en läkares yrkesutövning omfattas av det i artikel 13 A.1 c föreskrivna undantaget från skatteplikt, vilket framgår redan av bestämmelsens ordalydelse. Tillämpningsområdet för nu ifrågavarande undantag från skatteplikt är beroende av vad som skall förstås med sjukvårdande behandling. Domstolen har i detta hänseende i domen i målet D. fastställt att den medicinska åtgärden måste ha ett i vidsträckt mening terapeutiskt syfte eller vidtas i syfte att diagnostisera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem. Detta kriterium har domstolen på nytt betonat i domen i målet kommissionen mot Frankrike. Tillämpningen av kriteriet behöver enligt kommissionen inte vålla några särskilda problem, i varje fall inte andra än dem som uppkommer i samband med definitionen av andra undantag från skatteplikt. Kommissionen har också understrukit att den anser det vara irrelevant på vems uppdrag den medicinska verksamheten utövas.

50. I likhet med Förenade kungarikets regering har kommissionen också gjort gällande att syftet med undantaget från skatteplikt är att inte försvåra tillgång till medicinsk behandling genom

ökade kostnader, och den har också biträtt uppfattningen att frågan om vem som har begärt den medicinska undersökningen saknar betydelse för bedömningen av om denna skall undantas från skatteplikt. Enligt kommissionen är det emellertid inte heller avgörande att läkarvetenskap eller medicinska kunskaper används, eftersom begreppet sjukvårdande behandling är något snävare, varför direktiv 93/16 knappast kan ge någon ledning i förevarande sammanhang.

51. När det gäller de i detta mål omtvistade tjänsterna är det enligt kommissionens mening inte meningsfullt att göra någon åtskillnad mellan de tjänster som beskrivs i punkterna e–h i tolkningsfrågan. Dessa tjänster har det gemensamma syftet att, för att fastställa ett eventuellt skadestånd, utreda en skadelidandes fysiska tillstånd samt orsaken till och graden av den påstådda skadan. En sådan undersökning har – framför allt när den inte utförs av den skadelidandes egen läkare – inte något terapeutiskt syfte, eftersom den inte har något direkt samband med en sjukvårdande behandling av skadan. Beskattningen av en sådan tjänst försvårar därför inte heller tillgången till medicinsk behandling. Detsamma gäller med avseende på de i punkterna c och d i tolkningsfrågan beskrivna tjänsterna. Om ett sådant läkarintyg som avses i dessa punkter utfärdas inom ramen för en rutinundersökning eller en pågående behandling, skulle syftet med denna tjänst däremot kunna betraktas som blott accessoriskt till undersökningens huvudsyfte, som är vård av patienten. Att utreda om så är fallet skulle emellertid ankomma på den nationella domstolen.

52. Såvitt avser sådana i punkterna a och b i tolkningsfrågan beskrivna undersökningar och analyser som utförs på uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsgivare, måste man enligt kommissionens uppfattning alltid göra en åtskillnad alltefter omständigheterna. När undersökningen syftar till att fastställa om en person är lämplig för en blivande anställning eller om det föreligger någon relevant risk i försäkringshänseende, och särskilt när den utförs av en av arbetsgivaren eller försäkringsgivaren utsedd läkare, skall den anses vara en skattepliktig tjänst. Det kan förhålla sig annorlunda med avseende på de regelbundna läkarundersökningar som arbetsgivare eller försäkringsgivare ibland begär av sina arbets- respektive försäkringstagare. Sådana undersökningar skulle kunna ha ett terapeutiskt syfte genom att uppmuntra berörda personer att diskutera sitt hälsotillstånd med läkaren och ta emot relevant medicinsk rådgivning. Inom ramen för sådana undersökningar föreligger det, till skillnad från vad fallet är när en läkare fastställer om en person är lämplig för ett visst ändamål eller utgör en risk i försäkringshänseende, ett visst förhållande mellan läkare och patient. Sådan läkarverksamhet skulle alltså kunna omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt. Detsamma gäller utarbetande av sakkunnigutlåtanden och utförande av undersökningar om dessa utgör en del av en pågående medicinsk behandling. Övriga tjänster som beskrivs i tolkningsfrågan är enligt kommissionen skattepliktiga transaktioner.

V – Bedömning

53. Eftersom rättsfrågorna i förevarande två mål till stor del överlappar varandra kommer jag i det följande först att göra en allmän bedömning av de problem som rör tillämpningsområdet för det i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet föreskrivna undantaget från skatteplikt och därefter att behandla tolkningsfrågorna var för sig.

A – Allmänna synpunkter på tillämpningsområdet för det i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet föreskrivna undantaget från skatteplikt

54. Inledningsvis vill jag behandla den av Förenade kungarikets regering väckta frågan om i vilken utsträckning man av direktiv 93/16 kan dra några slutsatser om tillämpningsområdet för det omtvistade undantaget från skatteplikt i sjätte direktivet.

55. I domen i målet Card Protection Plan (16) , som Förenade kungarikets regering har åberopat, har domstolen konstaterat att "[d]et finns ... inget skäl att medge en annan tolkning av begreppet 'försäkring' beroende på om det förekommer i försäkringsdirektivet eller i sjätte direktivet". Detta innebär bara att begrepp som används i olika direktiv i många fall kan ha samma betydelse. Därmed är det dock inte sagt att, enligt sjätte direktivet, all läkarverksamhet som eventuellt omfattas av direktiv 93/16 skall vara undantagen från mervärdesskatteplikt, särskilt som bestämmelserna i nämnda direktiv också har ett helt annat syfte än sjätte direktivet, nämligen att underlätta den fria etableringsrätten och den fria rörligheten för tjänster som tillhandahålls av

läkare.

56. Enligt artikel 13 A i sjätte direktivet skall nämligen vissa tjänster av hänsyn till allmänintresset undantas från mervärdesskatt, dock endast de i denna bestämmelse mycket noggrant beskrivna verksamheterna. (17) Dessutom utgör undantagen från skatteplikt enligt fast rättspraxis fristående gemenskapsrättsliga begrepp som skall sättas in i det generella system för mervärdesskatt som införs genom direktivet (18) och de skall tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna princip enligt vilken omsättningsskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag. (19)

57. Omfattningen av de medicinska tjänster som skall undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall alltså bedömas genom en tolkning av bestämmelsen sedd i det sammanhang inom det gemensamma systemet för mervärdesskatt som den ingår i, utan att det finns anledning att dra några tvingande slutsatser av tillämpningsområdet för direktiv 93/16.

58. När det gäller tillämpningsområdet för nu ifrågavarande undantag från skatteplikt måste följaktligen – som klagandena i målet C-307/01 vid den hänskjutande domstolen med rätta har konstaterat – enligt ordalydelsen av artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet två villkor vara uppfyllda. Det skall vara fråga om medicinska tjänster och dessa skall tillhandahållas av personer som har de medicinska eller paramedicinska kvalifikationer som krävs. (20)

59. I de två förevarande målen tillhandahölls alla de omtvistade tjänsterna ostridigt av en läkare. Vad som skall klargöras är alltså om dessa tjänster på grund av sin natur omfattas av det i artikel 13 A.1 c föreskrivna undantaget från skatteplikt och det är sålunda fråga om att tolka begreppet sjukvårdande behandling.

60. I domen i målet D. (21) har domstolen fastslagit att nämnda begrepp inte omfattar en utredning för att fastställa släktskap genom biologiska analyser. Anledningen till de här aktuella tolkningsfrågorna är att det råder en tvekan om huruvida nämnda dom kan tillämpas på de omtvistade medicinska tjänsterna. Det är uppenbarligen oklart vilken faktor som är utslagsgivande för att en sådan utredning om fastställande av faderskap som behandlades i domen i målet D. inte omfattas av det i artikel 13 A.1 c föreskrivna undantaget från skatteplikt.

61. För såväl Förenade kungarikets regering som den hänskjutande domstolen i mål C-307/01 (22) synes det avgörande vara att utredningen för att fastställa faderskap i målet D. till skillnad från de här omtvistade tjänsterna inte hade något samband med en persons hälsa.

62. Genom denna uppfattning görs åtskillnad mellan en medicinsk tjänst som endast avser att fastställa biologiska särdrag och en medicinsk tjänst som har till ändamål att utreda en persons hälsotillstånd.

63. Kommissionen har emellertid med rätta tillbakavisat en sådan skillnad som görs beroende av innehållet av den medicinska verksamheten respektive den konkreta medicinska åtgärden eller behandlingen. En sådan skillnad kan enligt min mening nämligen inte utläsas ur domen i målet D. och den skulle för övrigt inte heller vara praktiskt genomförbar.

64. Man kan sålunda föreställa sig att en motsvarande, eller liknande, undersökning som den som domstolen i domen i målet D. inte ansåg vara sjukvårdande behandling kan vara nödvändig, till exempel för att fastställa om en person är lämplig som organdonator. Om man utgår från Förenade kungarikets argument skulle då också denna undersökning, trots att den helt klart är en del av eller ett villkor för en sjukvårdande behandling, falla utanför tillämpningsområdet för undantaget från skatteplikt. Detsamma skulle gälla till exempel fastställande av blodgrupp, särskilt som det i ett sådant fall också är fråga om vetenskaplig undersökning av ett biologiskt särdrag som i sig inte har något samband med hälsotillståndet.

65. Med hänsyn till människokroppens komplexitet och den däremot svarande mångfald av behandlingsmetoder som en läkare måste tillämpa i sin yrkesutövning förefaller det dessutom knappast meningsfullt eller möjligt att göra åtskillnad mellan vissa enstaka metoder respektive medicinska åtgärder beroende på om de är mer eller mindre centrala eller typiska för läkaryrket. Man kan knappast bestrida att även en sådan släktskapsutredning som den som utfördes i målet D. kräver medicinsk sakkunskap och därmed ingår i en läkares uppgifter. Det är ju just därför som en läkare förordnas som sakkunnig. Följaktligen kan det inte ha någon avgörande betydelse att

tjänsten kräver användning av medicinska kunskaper och inte heller att den – vilket Förenade kungariket åtminstone delvis har ansett vara viktigt – ingår i "området för läkares centrala uppgifter".

66. När det gäller frågan om en medicinsk åtgärd är undantagen från mervärdesskatteplikt är det alltså varken innehållet i den medicinska verksamheten eller dennas betydelse inom området för en läkares uppgifter som är avgörande, utan i stället syftet med den medicinska verksamheten, vilket framgår av domstolens hittillsvarande rättspraxis i fråga om begreppet sjukvårdande behandling i artikel 13 A.1 c.

67. Domstolen har nämligen i domen i målet D., på grundval av en jämförelse mellan olika språkversioner av bestämmelsen, fastslagit att begreppet "inte lämpar sig för en tolkning som omfattar andra medicinska åtgärder än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem". (23) Tjänster "som saknar ett sådant terapeutiskt syfte" omfattas följaktligen inte, med beaktande av att alla bestämmelser som syftar till att införa ett undantag från omsättningsskatteplikt skall tolkas restriktivt, av tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. (24) Denna rättspraxis har domstolen bekräftat i sina domar i målet kommissionen mot Frankrike (25) och i målet Kügler. (26)

68. Av rättspraxis framgår alltså att det avgörande för om en medicinsk tjänst skall undantas från skatteplikt är syftet med tjänsten. All verksamhet som utövas av en läkare är inte undantagen från mervärdesskatteplikt, utan endast sådan som utövas i "terapeutiskt syfte".

69. För att kunna korrekt bestämma räckvidden av begreppet sjukvårdande behandling i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet bör man dessutom beakta syftet med undantaget från skatteplikt.

70. I samband med behandlingen av artikel 13 A.1 b har domstolen slagit fast att "undantaget för verksamheter som är besläktade med sjukhusvård och sjukvård är avsett 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 mervärdesskattepliktiga". (27) Tilläggas skall att syftet med artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet är att uttömma reglerarna hela systemet för undantag från skatteplikt för medicinska tjänster. Artikel 13 A.1 b omfattar alla tjänster som utförs på sjukhus, medan artikel 13 A.1 c avser medicinska tjänster som tillhandahålls utanför sjukhus, såväl i vårdgivarens privatpraktik som i patientens hem eller på annan plats. (28)

71. Tillsammans uppfyller de båda undantagen följaktligen syftet att främja tillgången till medicinsk behandling, vare sig denna ges på sjukhus eller annan plats, genom att hålla vårdkostnaderna på en låg nivå. (29)

72. Såväl av detta syfte med undantaget från skatteplikt som av domstolens rättspraxis följer att även sådana verksamheter som inte direkt har ett botande syfte, utan endast utövas i förebyggande syfte, tvärtemot de betänkligheter som Förenade kungarikets regering har gett uttryck för, hör till de verksamheter med "terapeutiskt syfte" som är att anse som sjukvårdande behandling och därför skall undantas från skatteplikt.

73. Just förebyggande medicinsk behandling bidrar nämligen till att hålla vårdkostnaderna på en låg nivå såväl för den enskilde som ur samhällsekonomisk synpunkt. Förebyggande medicinska åtgärder måste därför, i enlighet med syftet med undantaget från skatteplikt, som är att garantera tillgången till medicinsk behandling, omfattas av detta undantag.

74. Domstolen har dessutom uttryckligen fastslagit att sådan läkarvård "som avser förebyggande hälsovård, diagnos och vård" omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c. (30)

75. Sammantaget kan alltså konstateras att det avgörande för att en medicinsk tjänst skall undantas från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 c är om den kan karakteriseras som "förebyggande hälsovård, diagnos och vård" och att det är fråga om att mot bakgrund av syftet med denna bestämmelse från skatteplikt undanta sådana medicinska tjänster som utförs för att skydda eller återställa hälsa och därför bör vara tillgängliga för den enskilde på så gynnsamma villkor som möjligt.

76. Av det sagda framgår att domstolen inte har uteslutit den släktskapsutredning som

behandlades i målet D. från tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet av den orsaken att utredningen rörde biologiska särdrag snarare än hälsotillståndet som sådant, utan därför att den medicinska tjänsten hade ett annat syfte än det terapeutiska, nämligen utarbetande av ett sakkunnigutlåtande.

77. De tjänster som beskrivs i tolkningsfrågorna i målen C-212/01 och C-307/01 skall alltså bedömas med beaktande av om de med hänsyn till sitt syfte eller till sin natur är prestationer av en sakkunnig eller en medicinsk behandling som syftar till att bibehålla eller återställa hälsa.

78. I det enskilda fallet kan det visserligen visa sig svårt att avgränsa sjukvårdande behandling i den mening som avses med det omtvistade undantaget från skatteplikt, det vill säga tjänster med terapeutiskt syfte, från andra medicinska tjänster. För det första följer det emellertid av ordalydelsen av artikel 13 A.1 c i direktivet, enligt vilken undantaget inte gäller generellt för all verksamhet som en läkare utför i sin yrkesutövning, utan endast för "sjukvårdande behandling", att det är nödvändigt att göra denna åtskillnad. För det andra är kriterier för undantag från skatteplikt ofta förenade med avgränsningsproblem.

79. Om en läkares transaktioner är undantagna från skatteplikt eller inte skall konkret ytterst bedömas med ledning av de faktiska omständigheterna och den faktiska utformningen av den enskilda medicinska transaktionen.

80. Därvid skall man skilja mellan de faktiska aspekterna på den medicinska tjänst som skall bedömas och de rättsliga kriterierna, särskilt kravet på ett terapeutiskt syfte i den mening som avses i rättspraxis, för att denna tjänst skall undantas från skatteplikt.

81. Till de faktiska aspekter på en medicinsk tjänst som kan åberopas för att fastställa dennas syfte eller beskaffenhet men likväl inte i sig uppfyller de rättsliga villkoren för undantag från skatteplikt hör till exempel frågan angående på vems uppdrag den medicinska tjänsten utförs. Uppdrag från en domstol, en försäkringsgivare eller en arbetsgivare kan tyda på att en medicinsk åtgärd skall uppfattas som en sakkunnigtjänst och inte som en sjukvårdande behandling i terapeutiskt syfte, även om det i tekniskt hänseende är en och samma transaktion.

82. Förenade kungarikets regering och kommissionen har alltså rätt när de påstår att det, såvitt avser det i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet föreskrivna undantaget från skatteplikt, såväl enligt bestämmelsens ordalydelse som enligt rättspraxis (31) i sig saknar betydelse på vems uppdrag eller begäran en läkarundersökning utförs. Denna aspekt ingår dock i de faktiska omständigheter med vars hjälp det kan fastställas om det är fråga om en sjukvårdande behandling i terapeutiskt syfte.

83. Det förhåller sig på samma sätt med en patients förhållande till den behandlande läkaren. Enligt direktivet behöver det inte föreligga något speciellt förhållande mellan den som ger behandlingen och patienten för att behandlingen enligt artikel 13 A.1 c i direktivet skall kunna undantas från skatteplikt. Att använda en sådan omständighet som kriterium skulle förvisso inte heller vara praktiskt möjligt. Domstolens avgörande i målet 353/85 (32), enligt vilket det vid sjukvårdande behandling i den mening som avses i artikel 13 A.1 c är fråga om "tjänster som utförs utanför sjukhus inom ramen för ett förhållande grundat på förtroende mellan patienten och den person som tillhandahåller vården vilket normalt uppstår i denna persons mottagningsrum" beskriver snarare en omständighet som kännetecknar medicinska behandlingar i allmänhet, framför allt utanför sjukhus (artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet). (33) Detta konstaterande kan alltså inte uppfattas som ett utmärkande kriterium för sjukvårdande behandling.

84. Slutligen skall jag här också behandla utgångspunkten för Förenade kungarikets argument, nämligen att de medicinska tjänster som beskrivits i båda målen är medicinsk diagnostisering i vidaste mening och att undantaget från skatteplikt följaktligen inte får göras beroende av på vems uppdrag eller av vilken orsak diagnosen har ställts.

85. Enligt domstolens rättspraxis skall en transaktion inom ramen för det gemensamma mervärdesskattesystemet generellt bedömas som en helhet och den får inte delas upp på ett konstgjort sätt, och mottagaren betraktas som en genomsnittlig konsument. (34)

86. Om de omtvistade medicinska transaktionerna betraktas i hela sitt faktiska sammanhang, kan det följaktligen visa sig vara förhastat att beteckna dem som diagnostisering. Som jag redan

har konstaterat, och som också kommissionen har anfört, kan nämligen en och samma medicinska åtgärd, alltefter det faktiska sammanhang i vilket den har vidtagits, vara att karakterisera på olika sätt, varför det är beroende av sammanhanget om till exempel ett utlåtande om en persons hälsotillstånd skall betraktas som diagnos eller sakkunnigutlåtande.

87. Innan jag mot denna bakgrund närmare behandlar de tjänster som beskrivs i tolkningsfrågorna i målen C-212/01 och C-307/01 vill jag anmärka att jag i likhet med kommissionen anser att den omständigheten att medicinska tjänster i mervärdesskattehänseende behandlas olika inte behöver vålla större svårigheter med avseende på avdrag för ingående skatt än de som eljest uppkommer när varor eller tjänster används för såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner. Tillvägagångssättet beträffande sådana fall framgår nämligen av artikel 17.5 i sjätte direktivet. Enligt denna bestämmelse skall avdragsrätten för ingående skatt beträffande dylika varor och tjänster fastställas proportionellt för den skattskyldiges samtliga transaktioner. (35)

B – Mål C-212/01

88. Inledningsvis skall det konstateras att den andra tolkningsfrågan i mål C-212/01 angående tolkningen av domstolens dom i målet D. inte har någon självständig betydelse i förhållande till den första frågan. Därför besvarar jag båda frågorna gemensamt.

89. Med sina båda tolkningsfrågor vill Landesgericht Innsbruck få klarhet i huruvida sådana läkarundersökningar och därpå grundade slutsatser, med syftet att fastställa om en person som ansöker om pension är invalid eller arbetsoförmögen, som en läkare utför på uppdrag av en domstol eller en försäkringskassa faller inom tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet.

90. Läkarens verksamhet består i detta fall i att som sakkunnig utreda graden av invaliditet hos en person för att det skall kunna avgöras om denne har laglig rätt till en invaliditetspension. Denna medicinska tjänst har följaktligen inte något terapeutiskt syfte och omfattas därför inte av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c.

C – Mål C-307/01

1. Punkterna a och b i tolkningsfrågan

91. Med punkterna a och b i tolkningsfrågan vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida medicinska tjänster i form av undersökningar av personer och tagande av prover från delar av kroppen för att undersöka om det förekommer virus, infektioner eller andra sjukdomar, som utförs för eller på uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsgivare, omfattas av det i artikel 13 A.1 c föreskrivna undantaget från skatteplikt.

92. Frågan kan inte besvaras generellt, eftersom detta undantag från skatteplikt, som jag redan har anfört, inte *per se* är beroende av på vems uppdrag eller begäran en läkarundersökning utförs.

93. Även när läkarundersökningen utförs på initiativ eller uppdrag av arbetsgivare eller försäkringsgivare kan man nämligen inte automatiskt utesluta att den har det terapeutiska syfte som är avgörande för om den skall undantas från skatteplikt. I detta sammanhang synes det av kommissionen nämnda exemplet, (regelbundna) läkarundersökningar och kontroller som arbetstagare många gånger måste underkasta sig i tjänsten, vara belysande. Sådana rutinundersökningar har ett terapeutiskt syfte, eftersom de är inriktade på att bibehålla arbetstagarens hälsa eller förebygga sjukdomar. Det är till exempel också tänkbart att en försäkringsgivare kräver att försäkringstagarna underkastar sig vissa förebyggande undersökningar. Även dessa undersökningar skulle, oberoende av "uppdragsgivaren", kvalificeras som medicinsk behandling i syfte att förebygga, diagnostisera och i förekommande fall bota sjukdomar. Samma slutsats måste man för övrigt dra beträffande en sådan undersökning av skolelever som nämndes som ett exempel vid den muntliga förhandlingen. Trots att undersökningen utförs på uppdrag av en skola och inte på begäran av de undersökta eleverna är den i sig inte inriktad på att leda till ett sakkunnigutlåtande, utan på att skydda och i förekommande fall återställa elevernas hälsa.

94. Det kan följaktligen konstateras att sådana läkarundersökningar och analyser som beskrivits i punkterna a och b i tolkningsfrågan omfattas av det undantag från skatteplikt som

regleras i artikel 13 A.1 c endast när de utförs av omsorg om patientens hälsa men inte när de är en ren sakkunnigprestation med syftet att ge arbetsgivare eller försäkringsgivare information.

95. Som sakkunnigverksamhet utan terapeutiskt syfte skulle man till exempel bedöma de i begäran om förhandsavgörande beskrivna undersökningar genom vilka en blivande arbetstagares eller försäkringstagares kroppsliga och/eller psykiska hälsotillstånd utreds för arbetsgivares eller försäkringsgivares räkning, i syfte att fastställa om den undersökta personen ur hälsosynpunkt är lämplig för en viss anställning eller utgör en risk i försäkringshänseende.

2. Punkterna c–h i tolkningsfrågan

96. Med punkterna c–h i tolkningsfrågan vill den hänskjutande domstolen få klarhet i hur utfärdandet av olika läkarintyg eller utarbetande av sakkunnigutlåtanden skall behandlas vad gäller mervärdesskatt.

97. Enligt min uppfattning skiljer den hänskjutande domstolen därvid felaktigt mellan intyg och sakkunnigutlåtanden, å ena sidan, och de undersökningar som utförs i syfte att leda till sådana, å andra sidan. Undersökningarna kan nämligen anses vara enbart bitjänster, eftersom de inte i sig är ett mål för uppdragsgivaren, utan endast ett medel för att han skall kunna få intyget eller sakkunnigutlåtandet. (36) Såvitt avser det syfte med de medicinska tjänsterna som här är av avgörande betydelse gör det inte heller någon skillnad om intygen eller sakkunnigutlåtandena utfärdas på grund av journalanteckningar eller läkarundersökningar.

98. Av avgörande betydelse, när det gäller artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, är snarare att dessa tjänster tillhandahålls i syfte att fastställa om en person är tillräckligt frisk för att exempelvis företa en resa eller att bedöma en persons hälsotillstånd till exempel i samband med pension till en krigsveteran eller med en talan om ersättning för personskada eller åsidosättande av skyldigheter inom hälso- och sjukvården. Det rör sig därmed om medicinska tjänster avseende en (sakkunnig) bedömning som utförs i andra syften än ett terapeutiskt och därför inte faller inom tillämpningsområdet för det i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet föreskrivna undantaget från skatteplikt.

99. Intyg om en persons lämplighet ur hälsosynpunkt kan visserligen också ha ett "profylaktiskt" syfte i vidaste mening, eftersom den undersökte kanske till exempel inte gör den resa som hans hälsa inte skulle tillåta. Likaså kan både erhållande av en krigsveteranpension och rätten till skadestånd i vidaste mening främja bibehållande av hälsa eller återställande av denna. Trots detta står helt klart sakkunnigaspekten i förgrunden vid dessa medicinska tjänster och det finns endast mycket indirekta terapeutiska implikationer, varför man enligt min åsikt inte kan säga att dessa medicinska tjänster har ett terapeutiskt syfte.

VI – Förslag till avgörande

100. På grund av det anförda föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna på följande sätt.

A – I mål C-212/01

1. Artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas så, att det i bestämmelsen föreskrivna undantaget från skatteplikt inte omfattar sådan verksamhet som består i att en läkare som sakkunnig, på uppdrag av en domstol eller en försäkringskassa, skall utreda om en person som ansöker om pension är invalid eller arbetsoförmögen, och som således innebär en sakkunnigbedömning och inte har ett terapeutiskt syfte."

B – I mål C-307/01

1. Artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas så, att

–läkarundersökningar av personer, och

–tagande av blodprover eller prover från andra delar av kroppen för att undersöka förekomsten av virus, infektioner eller andra sjukdomar, vilka utförs för eller på uppdrag av en arbetsgivare eller en försäkringsgivare, inte är undantagna från mervärdesskatteplikt, när de inte har ett terapeutiskt syfte, såsom läkarvård som avser förebyggande hälsovård, diagnos och vård, utan andra syften, till exempel en sakkunnigutredning för att informera arbetsgivare eller försäkringsgivare om en persons hälsotillstånd.

2. Sådana medicinska tjänster som består i

–att utfärda intyg om hälsotillstånd, avseende till exempel att en person är tillräckligt frisk för att resa,

–att utfärda intyg om en persons hälsotillstånd, avseende till exempel pensioner till krigsveteraner, –att, i frågor om skadeståndsansvar och beräkning av skadestånd på uppdrag av enskilda som avser att väcka talan om skadestånd för personskada vid domstol, utarbeta sakkunnigutlåtande på grund av läkarundersökningar inklusive utförandet av dessa läkarundersökningar eller på grund av journalanteckningar utan att någon läkarundersökning har utförts, och

–att, på uppdrag av enskilda som avser att väcka talan vid domstol angående åsidosättande av skyldigheter inom hälso- och sjukvården, utarbeta sakkunnigutlåtande på grund av journalanteckningar eller på grund av läkarundersökningar, inklusive utförandet av dessa undersökningar,

avser en sakkunnig bedömning och har inga terapeutiska syften. De faller därför inte inom tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet och är sålunda inte undantagna från mervärdesskatteplikt.

1 – Originalspråk: tyska.

2 – Dom av den 14 september 2000 i mål C-384/98, D. (REG 2000, s. I-6795).

3 – Nedan kallade klagandena vid den hänskjutande domstolen.

4 – Ovan fotnot 2.

5 – Rådets direktiv 93/16/EEG av den 5 april 1993 (EGT L 165, s. 1; svensk specialutgåva, område 6, volym 4, s. 102) (nedan kallat direktiv 93/16).

6 – Ovan fotnot 2.

7 – Dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249), punkt 24.

8 – Förenade kungarikets regering stöder sin uppfattning att direktiv 93/16 kan tillämpas i förevarande mål på domen av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, Card Protection Plan (REG 1999, s. I-973), punkt 18.

9 – Ovan fotnot 7

10 – Domen i det ovan i fotnot 2 nämnda målet D., punkt 18.

11 – Ovan fotnot 2.

12 – Dom av den 23 februari 1988 i mål 353/85, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1988, s. 817).

13 – Domen i det ovan i fotnot 7 nämnda målet C-76/99, punkt 24.

14 – Dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering (REG 1989, s. 1737), punkt 13.

15 – Den ovan i fotnot 12 nämnda domen av den 23 februari 1988 i mål 353/85, punkt 33.

16 – Domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet C-349/96, punkt 18.

17 – Se bland annat domarna av den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland (REG 2002, s. I-5811), punkt 45, och av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry (REG 1998, s. I-7053), punkt 18.

18 – Se bland annat domarna av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC (REG 1997, s. I-3017), punkt 21, i det ovan i fotnot 14 nämnda målet Stichting Uitvoering, punkt 11, och av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna (REG 1987, s. 1471), punkt 18.

19 – Se bland annat domarna i det ovan i fotnot 2 nämnda målet D., punkt 15, i det ovan i fotnot 18 nämnda målet SDC, punkt 20, och i det ovan i fotnot 14 nämnda målet Stichting Uitvoering, punkt 13.

20 – Se dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-0000), punkt 27.

21 – Ovan fotnot 2.

22 – Se punkt 28 ovan.

23 – Domen i det ovan i fotnot 2 nämnda målet D., punkt 18.

24 – Ibidem, punkt 19.

25 – Domen i det ovan i fotnot 7 nämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 24.

26 – Domen i det ovan i fotnot 20 nämnda målet Kügler, punkterna 38 och 39.

27 – Domen i det ovan i fotnot 7 nämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 23.

- 28 – Domen i det ovan i fotnot 20 nämnda målet Kügler, punkt 36. Se också punkterna 45 och 46 i mitt förslag till avgörande av den 10 december 2002 i mål C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung, ännu ej publicerat i rättsfallssamlingen.
- 29 – Se generaladvokaten Saggios förslag till avgörande till domen i det ovan i fotnot 2 nämnda målet D., punkt 16.
- 30 – Domen i det ovan i fotnot 20 nämnda målet Kügler, punkt 40.
- 31 – Domen i det ovan i fotnot 2 nämnda målet D., punkt 22.
- 32 – Se den ovan i fotnot 12 nämnda domen av den 23 februari 1988, punkt 33.
- 33 – Se mitt ovan i fotnot 28 nämnda förslag till avgörande av den 10 december 2002 i mål C-45/01, punkterna 45 och 46.
- 34 – Se i detta hänseende den ovan i fotnot 8 nämnda domen i mål C-349/96 av den 25 februari 1999, punkt 29.
- 35 – Se i detta hänseende bland annat mitt förslag till avgörande av den 6 mars 2001 i mål C-16/00 ovan, Cibo Participations (REG 2000, s. I-6663), särskilt punkt 6.
- 36 – Se domen i det ovan i fotnot 8 nämnda målet Card Protection Plan, punkt 30.