DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 20 november 2003 *

I mål C-212/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Landesgericht Innsbruck (Österrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Margarete Unterpertinger

och

Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter,

angående tolkningen av artikel 13 A.1 c i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), samt av domstolens rättspraxis i form av framför allt domen av den 14 september 2000 i mål C-384/98, D. (REG 2000, s. I-6795),

* Rättegångsspråk: tyska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på tredje avdelningen A. Rosas (referent), tillförordnad ordförande på femte avdelningen (tidigare sammansättning) samt domarna D.A.O. Edward och A. La Pergola,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Republiken Österrikes regering, genom C. Pesendorfer, i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, i egenskap av ombud, biträdd av N. Paines, QC,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom K. Gross och E. Traversa, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 20 november 2002 av: Förenade kungarikets regering och kommissionen,

och efter att ha hört generaladvokatens förslag till avgörande den 30 januari 2003,

följande

Dom

1 Landesgericht Innsbruck har, genom beslut av den 9 maj 2001 som inkom till domstolen den 23 maj samma år, med stöd av artikel 234 EG ställt två frågor angående tolkningen av 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), samt av domstolens rättspraxis i form av framförallt domen av den 14 september 2000 i mål C-384/98, D. (REG 2000, s. I-6795).

2 Frågorna har uppkommit inom ramen för en tvist, ursprungligen mellan Margarete Unterpertinger och Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter (pensionsförsäkringsbyrån för arbetstagare) i fråga om vägran att betala ut en invaliditetspension. Efter att Margarete Unterpertinger avlidit rör tvisten i målet vid den nationella domstolen endast rättegångskostnaderna, bland annat huruvida tjänster som tillhandahålls av en av den nationella domstolen utsedd sakkunnig läkare är mervärdesskattepliktiga.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet är "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap" mervärdesskattepliktiga.

4 I artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet."

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

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

...

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

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

6 Domstolen slog i domen i det ovannämnda målet D. fast att artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas så, att den inte är tillämplig på medicinska tjänster som inte består i vård av personer genom diagnostisering och behandling av sjukdomar eller andra hälsoproblem utan i fastställande av den genetiska likheten mellan enskilda personer genom biologiska analyser.

Den nationella lagstiftningen

7 1 § första stycket punkt 1 och 6 § första stycket punkt 19 i Umsatzsteuergesetz 1994 (lag om omsättningsskatt, BGBl. nr 1994/663) (nedan kallad UStG 1994) har följande avfattning:

"1 §

Skattepliktiga transaktioner

(1) Följande transaktioner är mervärdesskattepliktiga:

1. leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium och inom ramen för näringsidkarens verksamhet. Beskattningen sker även om transaktionen genomförs på grundval av en lagenlig eller administrativ rättsakt och även om transaktionen anses ha genomförts med stöd av en bestämmelse i lag.

...

6 §

Undantag från skatteplikt

(1) Av de transaktioner som omfattas av 1 § första stycket punkterna 1 och 2 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 egna företagare ... Undantagna från skatteplikt är också övriga tjänster som organisationer vars 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 ..."

8 I en rundskrivelse från det federala österrikiska finansministeriet av den 17 januari 2001 återfinns följande bestämmelser om mervärdesskatt på läkares sakkunnigutlåtande:

"Rättsläget från och med den 1 januari 2001

Upprättandet av läkarintyg och läkares sakkunnigutlåtande ingår också i en läkares yrkesutövning (2 § tredje stycket i ÄrzteG [lag om läkare]). Undantaget

gäller även om tredje man lämnar fullmakt för avgivande av ett sakkunnigutlåtande (till exempel utlåtande rörande hälsotillstånd vid ett försäkringserbjudande).

Undantaget omfattar emellertid inte läkartjänster som inte består i att ge vård till personer i form av ställande av diagnoser eller behandling av sjukdomar, eller andra former av hälsoproblem [domen i det ovannämnda målet D.]. Undantaget som föreskrivs i 6 § första stycket punkt 19 i UStG 1994 är alltså inte tillämpligt på följande:

— biologiska analyser för fastställande av genetisk likhet mellan personer [domen i det ovannämnda målet D.],

— läkarundersökningar avseende ett läkemedels farmakologiska verkningar på människan och dermatologundersökningar avseende kosmetiska ämnen,

— tester avseende mental förmåga som utförs inom ramen för yrkesvägledning."

9 Landesgericht Innsbruck har i sitt beslut om hänskjutande preciserat att en sådan rundskrivelse enligt fast rättspraxis från Verfassungsgerichtshof (författningsdomstolen) (Österrike), inte binder de ordinarie domstolarna vid tolkningen och tillämpningen av lagbestämmelserna. Skrivelsen utgör endast ett tolkningsstöd som det federala finansministeriet tillhandahåller skattemyndigheterna i syfte att uppnå en enhetlig administrativ praxis.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Margarete Unterpertinger väckte talan vid Landesgericht Innsbruck, i dess funktion som domstol i arbets- och socialrättsliga mål, mot det beslut som fattats av Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter att avslå hennes begäran om utbetalning av invaliditetspension. Den hänskjutande domstolen förordnade den 3 april 2000 om inhämtande av flera sakkunnigutlåtanden från läkare rörande hälsotillståndet för klaganden i målet vid den nationella domstolen, och för detta ändamål utsåg den en läkare som var specialiserad inom psykiatri och neurologi.

11 Margarete Unterpertinger avled den 10 februari 2001 när sakkunnigutlåtandena redan hade avgivits och överlämnats till Landesgericht Innsbruck. Enligt beslutet om hänskjutande rör målet därför numera endast frågan om rättegångskostnaderna, och kvarstående parter är således bara den sakkunnige läkaren och Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter.

12 77 § i Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz (lag om domstolar för socialrättsliga och arbetsrättsliga mål) är en särskild bestämmelse på det sociala området, och enligt denna skall arvoden till sakkunniga betalas av svaranden, som i målet vid den nationella domstolen utgörs av Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter, oberoende av utgången i målet. Vid förhandlingen den 28 februari 2001 bestred denna part i målet vid den nationella domstolen den arvodesräkning som den sakkunnige läkaren lämnat in, till den del denne hade fakturerat mervärdesskatt med 20 procent. Grunden för arvodet och dess belopp exklusive skatt har inte ifrågasatts, och dessa har redan betalats utan mervärdesskatt.

13 I Gebührenanspruchsgesetz (österrikisk lag om arvoden) föreskrivs att en sakkunnig har rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som påförs hans arvoden om och i den mån som hans tjänster mervärdesbeskattas. Det är

Landesgericht Innsbruck som är behörig att fastställa arvodena, och denna har angivit att den avser att meddela ett skriftligt beslut angående mervärdesskatteplikten för de tjänster som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Det beslut som kommer att fattas i detta avseende kan överklagas.

14 Det är i detta sammanhang som Landesgericht Innsbruck har ställt frågan om de tjänster som de sakkunniga läkarna har tillhandahållit är undantagna från mervärdesskatteplikt. Den anser sig inte med säkerhet kunna avgöra om de läkarundersökningar som företas i syfte att fastställa eller utesluta invaliditet eller arbetsoförmåga utgör "transaktioner som kan hänföras till verksamhet som utövas av läkare" i den mening som avses i 6 § första stycket punkt 19 i UStG 1994. Landesgericht Innsbruck har dessutom betonat att denna bestämmelse utgör ett införlivande av artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet med nationell rätt, och den skall följaktligen tolkas i enlighet med nämnda direktiv.

15 Landesgericht Innsbruck har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall artikel 13 A.1 c i rådets sjätte direktiv tolkas så, att det däri föreskrivna undantaget från mervärdesskatteplikt inte omfattar sådan av läkare utförd verksamhet som består i att fastställa om den som söker invaliditetspension är invalidiserad eller inte?

2) Skall [domen i det ovannämnda målet D.] tolkas så, att läkarundersökningar och på dessa grundade läkarutlåtanden med syfte att undersöka om en person är invalidiserad eller arbetsoförmögen inte faller inom tillämpningsområdet för den bestämmelse som avses i den första frågan, oavsett om den såsom sakkunnig verksamme läkaren förordnats av en domstol eller av en försäkringskassa?"

Tolkningsfrågorna

16 Den hänskjutande domstolen har ställt sina två tolkningsfrågor, vilka skall prövas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, med hänsyn bland annat till domen i det ovannämnda målet D., skall tolkas så att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse kan tillämpas på en tjänst som en läkare tillhandahåller i form av upprättande av ett sakkunnigutlåtande angående en persons hälsotillstånd för att tillstyrka eller avstyrka en begäran om utbetalning av invaliditetspension, och huruvida den omständigheten att den sakkunnige läkaren har befullmäktigats av en domstol eller av ett pensionsförsäkringsorgan har någon inverkan i detta avseende.

Yttranden till domstolen

17 Den österrikiska regeringen och kommissionen anser att domen i det ovannämnda målet D. ger ett tillräckligt klart och jakande svar på frågan om en läkares verksamhet som sakkunnig, när det gäller att fastställa om den som begär pension är invalidiserad, är mervärdesskattepliktig. Av punkt 19 i den domen följer att undantagsbestämmelsen i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet endast är tillämplig på medicinska tjänster för terapeutiska ändamål.

18 Den österrikiska regeringen har utgått från tolkningen i det ovannämnda målet D. och har, särkilt med stöd av principen om en snäv tolkning av bestämmelserna om undantag från mervärdesskatteplikt, dragit slutsatsen att den tjänst som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som utförts inom ramen för beviljandet av en invaliditetspension, inte är undantagen från mervärdesskatteplikt.

19 Kommissionen har hävdat att domstolen i det ovannämnda målet D klart angav de läkarverksamheter som inte omfattas av begreppet "sjukvårdande behandling" i den mening som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, genom att skilja mellan läkartjänster som tillhandahålls i terapeutiskt syfte och andra läkartjänster. De principer som uttalades i denna dom bekräftades i dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249), punkt 24, och på senare tid i dom av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkterna 38 och 39.

20 All verksamhet som utövas av en läkare undantas nämligen inte från mervärdesskatteplikt enligt denna bestämmelse. Kommissionen har erinrat om att den terminologi som används för att ange de undantag som avses i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas snävt, eftersom undantagen utgör avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt skall uppbäras för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag. Bestämmelserna i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet avser undantag för viss verksamhet av allmänt intresse och är endast tillämpliga på de verksamheter som räknas upp, och som är mycket detaljerat beskrivna (dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, punkterna 12 och 13, och av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry, REG 1998, s. I-7053, punkterna 17 och 18).

21 Enligt kommissionen är syftet med en tjänst som innebär fastställelse, i form av fastställelse inom ramen för ett rättsligt förfarande, av att en person som ansöker om pension är invalidiserad inte på något sätt terapeutiskt. Det eftersträvade målet är att reda ut en rättsfråga. Denna tjänst av en sakkunnig läkare skall följaktligen i mervärdesskattehänseende behandlas på exakt samma sätt som den verksamhet som bedrivs av andra av domstolen utsedda sakkunniga inom andra discipliner, till exempel personer som är specialiserade inom revision eller ingenjörskonst.

22 Enligt kommissionen är den omständigheten att en domstol har befullmäktigat den läkare som verkar i egenskap av sakkunnig utan betydelse för frågan om tjänsten är mervärdesskattepliktig. Det är endast det mål som eftersträvas med tjänsten som räknas.

23 Förenade kungarikets regering har för sin del hävdat att omständigheterna i målet vid den nationella domstolen skiljer sig från omständigheterna i det ovannämnda målet D. I sistnämnda mål skall läkarens roll som domstolens sakkunnige ha bestått i genomförandet av en genetisk undersökning för fastställande av biologisk samhörighet mellan olika personer. Denna verksamhet har inte något att göra med dessa personers hälsa. I föreliggande fall utsågs läkaren däremot för att genomföra en läkarundersökning och för att fastställa Margarete Unterpertingers hälsotillstånd, vilket är liktydigt med läkares ställande av diagnos. Förenade kungarikets regering anser att denna verksamhet utgör kärnan i läkaryrket och att den alltså helt faller inom tillämpningsområdet för det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1.c i sjätte direktivet. I punkt 18 i domen i det ovannämnda målet D. bekräftas att läkares diagnos väl omfattas av detta undantag.

24 Förenade kungarikets regering anser att Landesgericht Innsbruck har ställt sina frågor för att få klarhet i om mervärdesskatteplikten för en läkares undersökning respektive ställande av diagnos beror på ändamålet med att dessa tjänster begärts — i förevarande fall för att fastställa om en invaliditetspension kan beviljas — eller på personen som har begärt att få dem, — i målet vid den nationella domstolen, närmare bestämt en domstol. Nämnda regering har gjort gällande att inte något av dessa två kriterier rättfärdigar att sådana tjänster kan behandlas annorlunda.

25 Enligt nämnda regering framgår det klart i formuleringen av artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet att gemenskapslagstiftaren vid utformandet av denna bestämmelse beaktade att de verksamheter som fullgörs vid utövande av läkaryrket är av mycket olika art och går längre än den rena behandlingen av sjuka patienter. Nämnde lagstiftare definierade inte undantaget genom en hänvisning till ett snävt begrepp för läkarvård, utan hänvisade mera allmänt till vårdtjänster som i likhet med vad domstolen anförde i domen i det ovannämnda målet D. rör personers hälsa.

26 Domstolen erinrade i punkterna 21 och 23 i sin dom i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike om sin rättspraxis enligt vilken undantagen från mervärdesskatteplikt visserligen skall tolkas snävt men inte överdrivet snävt.

Ändamålet att säkerställa att tillgången till läkarvård inte helt stoppas på grund av den ökade kostnad som följer av mervärdesbeskattning — ett ändamål som domstolen underströk i sin dom i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike med avseende på det undantag som föreskrivs i artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet — låg även till grund för det undantag som föreskrivs i samma punkt under c.

27 Förenade kungarikets regering har till stöd för sin uppfattning att undantaget som föreskrivs i artikel 13 A.1 c inte endast är tillämpligt på läkarbehandling i strikt mening utan också på läkarnas samtliga funktioner, också åberopat den beskrivning av dessa funktioner som framgår av rådets direktiv 93/16/EEG av den 5 april 1993 om underlättande av läkares fria rörlighet och ömsesidigt erkännande av deras utbildnings-, examens- och andra behörighetsbevis (EGT L 165, s. 1; svensk specialutgåva, område 6, volym 4, s. 102). Domstolen angav i sin dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), punkt 18, att tolkningen av formuleringarna i sjätte direktivet kan ske med beaktande av deras betydelse i andra gemenskapsdirektiv. Enligt denna regering finns det inte något skäl att tillmäta det i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet använda begreppet "sjukvårdande behandling", som översatts med uttrycket "medical care" i den engelska versionen av detta direktiv, en snävare betydelse än den beskrivning av läkarens uppgifter som framgår av direktiv 93/16.

28 Förenade kungarikets regering anser att den av domstolen använda formuleringen i domen i det ovannämnda målet D. kan innebära att flera av de tjänster som dagligen tillhandahålls av läkare utesluts från undantaget. Nämnda regering har med hänsyn till formuleringen gjort gällande att det kan resas tvivel angående den skattemässiga behandlingen av verksamhet som omfattas av till exempel profylaktisk medicin, olika former av medicinska ingrepp avseende människans fertilitet och havandeskap samt estetisk kirurgi. Enligt regeringen utgör all denna verksamhet sjukvårdande behandling i den mening som avses i sjätte direktivet, även om den inte innebär att en sjukdom behandlas. Denna regering anser det vara föga troligt att domstolen skulle ha önskat att sådan verksamhet som vaccinering som utförs av läkare eller av paramedicinska yrkesutövare, eller som

består i rådgivning avseende förebyggande av sjukdomar och skyddande av patienters hälsa, till vilket det hänvisas i ingressen till direktiv 93/16, inte skulle omfattas av undantaget.

29 Förenade kungarikets regering har följaktligen gjort gällande att verksamhet som består i undersökning av en patient och ställande av diagnos avseende patientens hälsotillstånd normalt omfattas av begreppet "sjukvårdande behandling" i den mening som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Nämnda regering har närmare bestämt hänvisat till den fråga som har ställts av den hänskjutande domstolen och anser därvid att den skattemässiga behandlingen av en läkares diagnos inte borde variera beroende på resultaten av diagnosen eller skälen till att denna tjänst har begärts.

30 Denna regering har likaså hävdat att den skattemässiga behandlingen inte rimligen kan variera beroende på om patientens motiv med begäran om att få bli undersökt var att få sitt hälsotillstånd bekräftat eller att få fram uppgifter ämnade för tredje man, till exempel en potentiell arbetsgivare. Regeringen har betonat att en sådan åtskillnad lätt skulle kunna kringgås. Den anser dessutom att en person med dålig hälsa eller som lider av någon oförmåga inte bör avskräckas från att på grund av mervärdesskatteplikt framställa en begäran i syfte att tillvarata sin rätt när det gäller den egna hälsan, exempelvis i form av rätten till invaliditetspension. I detta avseende saknar det betydelse om läkararvodet bekostas direkt av patienten eller av socialförsäkringsorganet.

31 Förenade kungarikets regering har hävdat att domstolen i domen i det ovannämnda målet D inte avgjorde frågan huruvida identiteten för den person som har bett att få en läkares tjänst inverkar på den skattemässiga behandlingen av nämnda tjänst. Domstolen slog nämligen fast att den tjänst som var i fråga i det mål som utmynnade i den domen inte var av sådan art att den kunde undantas från mervärdesskatteplikt.

32 En tjänst som en läkare tillhandahåller när en invalidiserad person själv anlitar läkaren för att få råd om huruvida personens hälsotillstånd kan ge honom tillgång

till det sociala trygghetssystemet, eller för att få ett invaliditetsintyg till stöd för sin begäran, omfattas enligt nämnda reglering av undantaget i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Nämnda regering anser att det inte finns något skäl att sådana tjänster skall vara mervärdesskattepliktiga när det är en annan person än patienten själv som begär att få dem, till exempel ett socialförsäkringsorgan som anlitar sin egen läkare eller en domstol som dömer i ett mål. Förenade kungarikets regering har hävdat att den verksamhet som utövas av läkaren är densamma i de båda fallen och att den bör behandlas på samma sätt i mervärdesskattehänseende.

33 Förenade kungarikets regering har hävdat att avfattningen av artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet inte innehåller något villkor i fråga om vem som erhåller tjänsten och att gemenskapslagstiftaren, när den avsett att närmare ange vem som tillhandahåller eller erhåller tjänsten, har gjort detta uttryckligen. Domstolen har tidigare funnit att det inte skall tillämpas några villkor på undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet som inte uttryckligen föreskrivs i den berörda undantagsbestämmelsen (dom av den 27 oktober 1993 i mål C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, REG 1993, s. I-5405, punkt 13, och av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC, REG 1997, s. I-3017, punkt 38). Nämnda regering har också påtalat att en tjänsts art inte ändras beroende på vilken person som begär tjänsten.

Domstolens svar

34 Enligt domstolens rättspraxis skall de undantag från den skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas restriktivt, eftersom de utgör undantag från den allmänna principen om att mervärdesskatt skall tas ut på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag (se bland annat domarna i de ovannämnda målen SDC, punkt 20, och Kügler, punkt 28). Nämnda undantag

från skatteplikt är självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (domarna i de ovannämnda målen CPP, punkt 15, och kommissionen mot Frankrike, punkt 21).

35 Såsom kommissionen med rätta har anfört innebär artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet inte att samtliga de tjänster som kan tillhandahållas inom ramen för läkaryrket och paramedicinska yrken är undantagna från mervärdesskatteplikt, utan endast "sjukvårdande behandling", vilket utgör ett självständigt gemenskapsrättsligt begrepp. Härav följer att de tjänster som tillhandahålls inom ramen för utövandet av dessa yrken fortfarande omfattas av den allmänna regeln om mervärdesskatteplikt som finns i artikel 2.1 i sjätte direktivet, såvida de inte motsvarar begreppet "sjukvårdande behandling" eller något annat begrepp i en bestämmelse om undantag från skatteplikt i nämnda direktiv.

36 Även om också andra tjänster som tillhandahålls av läkare kan vara av allmänintresse, framgår det nämligen av domstolens rättspraxis att artikel 13 A i sjätte direktivet inte innebär att alla verksamheter av allmänintresse är undantagna från mervärdesskatteplikt, utan endast sådana verksamheter som beskrivs mycket noggrant i denna bestämmelse (domarna i de ovannämnda målen Institute of the Motor Industry, punkt 18, och D., punkt 20).

37 Följaktligen kan det av Förenade kungarikets regerings argument, som syftar till att utöka tillämpningsområdet för det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet till all den verksamhet som normalt omfattas av en läkares arbete och som direktiv 93/16 hänvisar till, inte vinna framgång. De syften som eftersträvas med sistnämnda direktiv, närmare bestämt att underlätta läkares fria rörlighet och ömsesidigt erkännande av deras utbildnings-, examens- och andra behörighetsintyg, kräver att läkares verksamhet däri beskrivs på så sätt att all deras verksamhet i de olika medlemsstaterna täcks,

medan definitionen av den verksamhet som omfattas av nämnda undantag från mervärdesskatteplikt, som utgör ett undantag från principen om mervärdesskatteplikt, skall göras med hänsyn till andra syften.

38 Det skall dessutom erinras om att det förhållandet, att samma personer samtidigt kan tillhandahålla tjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt och tjänster som omfattas av mervärdesskatteplikt, inte utgör en onormal situation inom det avdragssystem som har införts genom sjätte direktivet, eftersom detta fall särskilt regleras i artiklarna 17.5 och 19 i direktivet.

39 Vad gäller begreppet "sjukvårdande behandling" har domstolen i punkt 18 i sin dom i det ovannämnda målet D. redan funnit att detta begrepp inte kan tolkas på så sätt att det innefattar läkartjänster som tillhandahålls i ett annat syfte än att ställa diagnos, ge vård och i möjlig mån bota sjukdomar och hälsoproblem, och den har bekräftat detta synsätt i punkt 38 i sin dom i det ovannämnda målet Kügler.

40 Även om det framgår av denna rättspraxis att "sjukvårdande behandling" måste ha ett terapeutiskt syfte, följer det inte med nödvändighet av detta att en tjänsts terapeutiska syfte måste tolkas på ett särskilt restriktivt sätt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 23). Det framgår nämligen av punkt 40 i domen i det ovannämnda målet Kügler att läkartjänster som tillhandahålls i preventivt syfte kan omfattas av ett undantag från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Även i de fall det visar sig att de personer som utgör föremål för undersökningar eller andra läkartjänster av preventiv art inte lider av någon sjukdom eller något hälsoproblem, är det förenligt med ändamålet att minska kostnaderna för hälsovården, som är gemensamt för det undantag som föreskrivs i artikel 13.1 b i sjätte direktivet och det som föreskrivs i artikel 13.1 c, att låta dessa tjänster omfattas av begreppet "sjukvårdande behandling" (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 23, och Kügler, punkt 29).

41 De läkartjänster som tillhandahålls i ett annat syfte än att skydda — vilket begrepp innefattar att bevara och återställa — hälsan hos personer kan däremot enligt domstolens rättspraxis inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Det skall påpekas att det förhållandet att dessa tjänster omfattas av mervärdesskatt inte, med hänsyn till tjänsternas syfte, strider mot ändamålet att minska kostnaderna för hälsovården och att göra denna mer tillgänglig för enskilda.

42 Såsom generaladvokaten med rätta har påpekat i punkterna 66–68 i sitt förslag till avgörande är det en läkartjänsts syfte som är avgörande för om den skall undantas från mervärdesskatteplikt. Om en läkartjänst tillhandhålls i ett sammanhang som gör det möjligt att konstatera att dess huvudsakliga syfte inte är att skydda — vilket begrepp även innefattar att bevara och återställa — hälsan, utan snarare att tillhandahålla ett utlåtande som är nödvändigt för att ett beslut som har rättsverkningar skall kunna fattas, är det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet inte tillämpligt på denna tjänst.

43 När en tjänst består i att upprätta ett sakkunnigutlåtande står det nämligen klart att det huvudsakliga syftet med en sådan tjänst inte är att skydda — vilket begrepp innefattar att bevara och återställa — hälsan hos den person som utlåtandet avser, även om tillhandahållandet av denna tjänst innebär att den som tillhandahåller tjänsten måste använda sig av sin medicinska kompetens och tjänsten kan innefatta åtgärder som är typiska för läkaryrket, såsom en fysisk undersökning av patienten eller en analys av hans medicinska historia. En sådan tjänst, som har till syfte att få fram ett svar på de frågor som har ställts i samband med begäran om sakkunnigutlåtande, tillhandahålls i syfte att göra det möjligt för en tredje man att fatta ett beslut som har rättsverkningar för den berörda personen eller för andra personer. Även om det är riktigt att ett medicinskt sakkunnigutlåtande även kan begäras av den berörda personen själv och att utlåtandet indirekt kan bidra till att skydda den berörda personens hälsa, på så vis att ett nytt hälsoproblem upptäcks eller en tidigare diagnos ändras, är det huvudsakliga syftet med alla tjänster av denna art att uppfylla ett lagstadgat eller avtalat villkor som föreskrivs inom ramen för en tredje mans beslutsunderlag. En sådan tjänst kan således inte omfattas av det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet.

44 I detta avseende saknar det betydelse om sakkunnigutlåtandet har utfärdats i syfte att användas för en talan i domstol om beviljande av en invaliditetspension, om sakkunnigläkaren har befullmäktigats av en domstol eller av ett pensionsförsäkringsorgan eller om kostnaderna för utlåtandet enligt nationell rätt skall ersättas av ett sådant organ. Även om dessa omständigheter kan visa att det aktuella sakkunnigutlåtandet är av allmänintresse, gör ordalydelsen av artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet det nämligen inte möjligt att tillämpa det undatag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i bestämmelsen på läkartjänster som inte har till syfte att skydda människors hälsa.

45 Tolkningsfrågorna skall följaktligen besvaras med att artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas så, att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse inte är tillämpligt på en tjänst som en läkare tillhandahåller i form av upprättande av ett sakkunnigutlåtande angående en persons hälsotillstånd för att tillstyrka eller avstyrka en begäran om utbetalning av invaliditetspension. Det saknar i detta avseende betydelse att den sakkunnige läkaren har befullmäktigats av en domstol eller av ett pensionsförsäkringsorgan.

Rättegångskostnader

46 De kostnader som har förorsakats den österrikiska regeringen och Förenade kungarikets regering, samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 9 maj 2001 har ställts av Landesgericht Innsbruck — följande dom:

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, skall tolkas så att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse inte är tillämpligt på en tjänst som en läkare tillhandahåller i form av upprättande av ett sakkunnigutlåtande angående en persons hälsotillstånd för att tillstyrka eller avstyrka en begäran om utbetalning av invaliditetspension. Det saknar i detta avseende betydelse att den sakkunnige läkaren har befullmäktigats av en domstol eller av att pensionsförsäkringsorgan.

Rosas Edward La Pergola

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 20 november 2003.

R. Grass V. Skouris

Justitiesekreterare Ordföranden