D.

# FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO SAGGIO

fremsat den 27. januar 2000 *

1. Landesgericht St. Pölten (Østrig) har ved en præjudiciel forelæggelse anmodet Domstolen om at afgøre, om en genetisk undersøgelse, der er foretaget af en indenretligt udmeldt læge i en faderskabssag omfattes af anvendelsesområdet for fritagelse i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1] (herefter »sjette direktiv«), og såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, om den af fritagelsen omhandlede person kan give afkald herpå.

## Fællesskabsretlige og nationale bestemmelser

2. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, angiver de former for virksomheder af »almindelig interesse«, som medlemsstaterne fritager på de betingelser, som de fastsætter, for merværdiafgift (herefter »moms«). Blandt disse er i litra c), »behandling af personer, som led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat«.

3. I Østrig bestemmer § 6 i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) af 1994 [2], i stk. 1, at »blandt de transaktioner, der falder ind under § 1, første og anden linje, er følgende afgiftsfrie... transaktioner i tilknytning til virksomhed som læge« (nr. 19) og »transaktioner foretaget af mindre erhvervsdrivende, dvs. erhvervsdrivende, som har bopæl eller hjemsted i Østrig, og hvis omsætning ikke overstiger 300 000 ATS...« (nr. 27). § 6, stk. 3, bestemmer, at »en erhvervsdrivende, hvis omsætning er afgiftsfri i henhold til § 6, stk. 1, nr. 27, kan, indtil afgørelsen er endelig, give afkald på anvendelse af § 6, stk. 1, nr. 27, ved en skriftlig erklæring til afgiftsmyndighederne«. Det bemærkes endvidere, at honoraret til sagkyndige fastsættes af den retsinstans, som i den pågældende sag udmelder den sagkyndige. Retsinstansen træffer afgørelse om udbetaling af disse honorarer, som udredes af et omkostningsforskud indbetalt af en af parterne, og, såfremt det er utilstrækkeligt,

* Originalsprog: italiensk.

1 — EFT L 145, s. 1.

2 — BGBl. nr. 633.

af Bundesschatz' (den østrigske statskasses) midler.

desschatz' revisor [5] kærede denne kendelse til Landesgericht St. Pölten og gjorde dér gældende, at fritagelsen i § 6, stk. 1, nr. 19, i UStG for transaktioner i tilknytning til virksomhed som læge også skulle kunne finde anvendelse på honorarer til lægelige sagkyndige og nedlagde påstand om, at den anfægtede kendelse blev ændret således, at momsen blev fratrukket det betalte beløb.

## Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og præjudicielle spørgsmål

4. Under en sag, hvorunder sagsøgeren påstod, at det blev fastslået, at hun var datter af sagsøgte, udmeldte den pågældende ret, Bezirksgericht St. Pölten, dr. Rosenmayr som lægelig sagkyndig. Denne skulle på grundlag af en genetisk undersøgelse fastslå, om sagsøgeren kunne være sagsøgtes datter. Dr. Rosenmayr krævede for denne opgave foruden honorarer [3] betaling af moms på et beløb af 14 108,60 ATS, idet hun havde valgt at betale afgift af sin virksomhed [4]. Hun anførte, at alene betalingen af momsen af hendes honorarer gjorde det muligt for hende at fratrække den moms, hun havde erlagt ved køb af de nødvendige materialer til hendes undersøgelse og ved betalingen af hendes medarbejdere. Bezirksgericht fastsatte ved kendelse af 29. maj 1998 beløbet til den sagkyndige til 84 653 ATS, indbefattet honorarer og moms. Dette beløb blev betalt den pågældende af de offentlige midler. Bun-

5. Landesgericht St. Pölten besluttede på dette grundlag at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Skal artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (77/388/EØF) fortolkes således, at den dér nævnte fritagelse for omsætningsafgift også omfatter lægelige ydelser med hensyn til personer, som udføres af en læge i sin egenskab af sagkyndig udmeldt af retten, navnlig ved en antropologisk-arvebiologiske undersøgelser som led i en faderskabssag?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Er den nævnte bestem-

3 — Sagkyndiges honorar er i Østrig fastsat i henhold til Gebührenanspruchsgesetz af 1975.

4 — Dr. Rosenmayr har anført, at selv om Forbundsfinansministeriet ved cirkulære af 9.1.1998 havde fastsat, at en virksomhed som lægelig sagkyndig omfattedes af fritagelsen i § 6, stk. 1, nr. 19, i UStG af 1994, var dette ikke til hinder for, at sådan sagkyndig frit kunne vælge at betale moms og herved udnytte muligheden for at fratrække de indgående afgifter. Dr. Rosenmayr har til støtte herfor henvist til § 6, stk. 1, nr. 27, og § 3, i UStG af 1994.

5 — Revisorerne kan anlægge sag til prøvelse af kendelse om fastsættelse af retsinstansernes honorarfastsættelse.

melse i direktivet da til hinder for en bestemmelse i national ret, som under visse betingelser gør det muligt (også) for læger gyldigt at give afkald på den nævnte fritagelse for omsætningsafgift?«

## Formaliteten

6. Den østrigske regering har indledningsvis henvist til, at det er en retsinstans, som har forelagt det præjudicielle spørgsmål. I denne forbindelse har den anført, at i henhold til den østrigske lovgivning udgør afgørelsen om fastsættelse af honorarer til en sagkyndig en del af hovedsagens endelige afgørelse (her altså faderskabssagen). Honorarfastsættelsen må derfor foretages inden den endelige dom, hvorved der foruden sagens realitet også træffes afgørelse om fordelingen af sagens omkostninger og navnlig omkostningerne i forbindelse med eventuelle sagkyndige. Heraf følger, at der i denne sag ikke består nogen tvivl om, at den forelæggende retsinstans må anses for »en ret« som omfattet af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF), hvorfor Landesgericht St. Pölten's forelæggelse må admitteres.

## Første spørgsmål

7. Den nationale ret ønsker med det første spørgsmål oplyst, om fritagelsen for moms for behandling af personer, som led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), også omfatter lægelige ydelser med hensyn til personer, som udføres af en læge i hans egenskab af sagkyndig udmeldt af en retsinstans, som f.eks. i forbindelse med antropologisk-arvebiologiske undersøgelser som led i en faderskabssag.

*Parternes argumenter*

8. Alle de intervenerende regeringer har foreslået, at det første spørgsmål besvares bekræftende. Den østrigske regering har anført, at den lægelige ydelse, som foreligger i hovedsagen, adskiller sig fra normale lægeydelser af to grunde: Dels har den sagkyndige udført sin virksomhed på begæring af en retsinstans og ikke i henhold til en kontrakt, som det normalt er tilfældet, dels er de transaktioner, som hun har foretaget, alene begrænset til at fastslå ét enkelt medicinsk resultat, som ikke indebærer nogen lægelig behandling eller handling. Den østrigske regering har med hensyn til den førstnævnte grund bl.a. anført, at den omstændighed, at den sagkyndige handler på begæring af en retsinstans, ikke ændrer virksomhedens indhold, hvorfor det ikke er begrundet at anse sådanne sagkyndiges virksomhed for forskellig fra normale lægelige handlinger og derfor anvende en mindre gunstig beskatningsordning. Med hensyn til den anden grund, nemlig det forhold, at der ikke foreligger nogen forbindelse mellem virksomheden som sagkyndig og en sygdomsbehandling, har den østrigske regering anført, at direk-

tivet må fortolkes således, at undersøgelser, som retsinstanser anmoder sagkyndige om at udføre (laboratorieundersøgelser), og som er nødvendige for sagens udfald, må anses for sygdomsbehandling med henblik på anvendelse af fritagelsen for moms[6]. Den omstændighed, at disse ydelser ikke er forbundne med lægelig behandling, er uden betydning i denne sammenhæng.

9. Den nederlandske regering har fremført samme opfattelse med hensyn til det første spørgsmål og anført, at lægevirksomhed, som begæres af en retsinstans, må anses for udøvelse af lægegerning og altså også være omfattet af momsfritagelse. Den nederlandske regering har anført, at begrebet lægebehandling omfatter alle de transaktioner, der er forbundet med udøvelse af lægegerning og de dertil knyttede erhverv, herunder også som sagkyndig, idet den virksomhed, som udføres af en læge, der er udmeldt som sagkyndig af en retsinstans, ligesom sygdomsbehandling, er af almen interesse, og derfor også afgiftsmæssigt skal behandles gunstigt, og endelig fordi udøvelsen af en retsmedicinsk virksomhed som sagkyndig ikke kan behandles anderledes end virksomhed som sagkyndig, der er begæret af en privat, blot fordi førstnævnte udmeldelse beror på en afgørelse fra en retsinstans og ikke sker i henhold til kontrakt. Samme regering har anført, at såfremt virksomheden som en retlig udmeldt sagkyndig udelukkes fra fritagelsen for lægeydelser i henhold til direktivets artikel 13, vil dette påvirke den frie konkurrence, som netop skal fremmes ved tilnærmelsen af lovgivningerne om moms.

10. Det Forenede Kongeriges regering har behandlet det første spørgsmål ud fra to aspekter. Regeringen har først undersøgt, om faderskabsundersøgelser omfattes af »lægebehandling« og har anført, at dette begreb må omfatte enhver handling, som indebærer lægelig kompetence. Dette fremgår også af, at direktivets artikel 13's definition af virksomhed i forbindelse med lægegerning, er særdeles bred. Regeringen har dernæst anført, at dette begreb ikke blot omfatter speciel behandling, men også enhver virksomhed på området, som ikke er direkte forbundet med beskyttelse eller helbredelse, såsom udfærdigelse af attester vedrørende patienternes sundhedstilstand, fødselskontrol, sterilisering og plastikkirurgi. Fælles træk ved alle disse former for virksomhed er, at de alle kræver særligt lægemedicinske kundskaber og kvalifikationer. Det Forenede Kongeriges regering har der tilføjet, at hensyntagen til formålet med ydelserne for at fastsætte, hvilke ydelser der ikke er omfattet af fritagelsen, udgør et vanskeligt anvendeligt og uklart kriterium for bestemmelsens anvendelse[7]. En person kan undergives den samme blodprøveun-

6 — De østrigske myndigheders holdning har reelt varieret. Et cirkulære fra Forbundsfinansministeriet af 9.1.1998 udelukkede udtrykkeligt genetiske undersøgelser fra lægevirksomhed, fritaget for moms, men et efterfølgende cirkulære ændrede førstnævnte cirkulære og fastsatte, at denne særlige virksomhed som sagkyndig også var omfattet af den virksomhed, der var fritaget i henhold til § 6, stk. 1, nr. 9, i UStG.

7 — Det Forenede Kongeriges regering har også anført under retsmødet, at såfremt fællesskabslovgiver virkelig havde ønsket at afgrænse de pågældende former for virksomheder ud fra deres formål, ville dette udtrykkeligt have været fastsat. Der er i direktivet anvendt en sådan løsning for virksomhed, der er omfattet af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra k) og p), og netop for det personale, der stilles til rådighed af religiøse eller filosofiske institutioner med henblik på social bistand og social sikring, beskyttelse af børn, undervisning og bistand af åndelig karakter.

dersøgelse såvel for at afsløre en sygdom som i forbindelse med en faderskabssag. Den lægelige ydelse kan være den samme i de to tilfælde, selv om beskatningen kan være forskellig.

Med hensyn til det andet forhold, som Det Forenede Kongeriges regering har behandlet, nemlig at der må tages hensyn til, at en opgave, der består i retsmedicinske undersøgelser, tildeles af en offentlig myndighed, har regeringen anført, at fritagelsen omfatter alle former for lægelig virksomhed, og at ordregiverens stilling, offentlig eller privat, er uden betydning for karakteren af den pågældende virksomhed, og at ordregiverens stilling ikke kan anvendes som kriterium med henblik på at fastsætte de såkaldte undtagelser til den almindelige ordning om fritagelse.

Den samme regering har desuden anført, at selv om fritagelserne i sjette direktiv skal fortolkes snævert, idet de udgør undtagelser fra den generelle anvendelse af moms, er det også korrekt, at undtagelserne ikke kan fortolkes således, at de begrænser rækkevidden heraf på en måde, der ikke har hjemmel i bestemmelsens ordlyd.

11. Kommissionen har modsat de intervenerende stater anført, at det første spørgsmål må besvares benægtende. Kommissionen har støttet dette på, at den omstridte fritagelse udelukkende angår de ydelser, som består i sygdomsbehandling. Denne kategori omfatter ikke undersøgelser, der udelukkende skal fastslå faderskabet, således at fritagelse for moms ikke kan anvendes på denne virksomhed.

Regeringen har ligeledes til støtte for den almindelige anvendelse af fritagelser anført, at enhver anden fortolkning også er uforenelig med kravet om en klar og effektiv anvendelse af afgiftsfritagelse. Dette krav indeholdes i indledningen til direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, hvori det udtrykkeligt angives, at medlemsstaterne fritager for momsen »på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse...«. Det vil derfor ikke være i overensstemmelse med formålet om enkelthed, såfremt lægerne skal anvende en forskellig momsordning, alt efter de former for virksomhed, som de udøver under deres lægegerning.

Kommissionen har endelig anført, at den virksomhed, som drives af en indenretlig udmeldt læge som sagkyndig, ikke er forskellig fra sagkyndige, der udmeldes inden for andre erhverv (f.eks. revisorer, ingeniører eller psykologer), og som ikke er indrømmet nogen momsfritagelse. Med andre ord de overvejelser, som ligger til grund for at undergive sidstnævntes virksomhed moms, må derfor i samme grad gælde for også at kræve moms af udmeldte lægesagkyndiges virksomhed.

Kommissionen har desuden anført, at ved vurderingen af fritagelsesrækkevidden må der også henses til, at sjette direktiv er baseret på princippet om en generel pålæggelse af moms på levering af goder og tjenesteydelser, der foretages mod vederlag [8]. Den omstændighed, at virksomhed udøvet af en lægelig sagkyndig, der udmeldes af en ret, kan anses for at være af almen interesse ligesom sygdomsbehandling, kan ikke føre til at fritage denne virksomhed for afgift, idet den almene interesse ikke er den samme i de to tilfælde, eftersom den i det første er forbundet med parternes argumenter i en retssag, i den anden med beskyttelse af personers helbred.

Kommissionen har endelig anført, at direktivets fritagelser er en undtagelse til det almindelige princip, som er fastsat i artikel 2, og derfor må fortolkes snævert.

*Realiteten*

12. For at besvare det forelagte spørgsmål skal jeg først afgøre, om genetiske undersøgelser omfattes af begrebet »behandling af personer som led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv«, som indeholdes i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Kun såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, er der grund til at undersøge, om denne fritagelse også gælder, når, som i denne sag, en sagkyndig har udøvet sin lægegerning i henhold til et opdrag, som er givet af en retsinstans.

13. Med hensyn til første del af det første spørgsmål, altså om genetiske undersøgelser omfattes af begrebet behandling, som indeholdes i sjette direktiv, skal jeg alene anføre, at direktivet i artikel 13 indeholder »en fælles liste over fritagelse med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater« [9]. Fritagelsen, som denne sag vedrører, hører til dem, som skal gøre visse virksomheder af almen interesse mindre udgiftskrævende [10]. Det drejer sig om bestemte aktiviteter, der skal tjene socialt nyttige formål (postvæsenet, børneopdragelse, skoleundervisning, social forsorg, mv.), samt virksomhed, der udøves af organer, som forfølger politiske, fagforeningsmæssige eller religiøse formål, samt tjenesteydelser, der udøves af læger eller tilknyttede erhverv som f.eks. tandteknikere [11].

14. Domstolen har gentagne gange behandlet spørgsmålet om afgiftsfritagelse. Siden dommen i sagen Stichting Uitvoering

8 — Jf. direktivets artikel 2, nr. 1.

9 — Sjette direktivs 11. betragtning. Indholdet af denne betragtning må forstås således, at man har ønsket at undgå, at anvendelsesområdet for fritagelserne er forskelligt mellem medlemsstaterne.

10 — Artikel 13, punkt A, har overskriften »Fritagelser til fordel for virksomheder af almen interesse«.

11 — Levering af organer, blod og mælk fra mennesker, er også afgiftsfritaget [artikel 13, punkt A, stk. 1, litra d)].

Financiële Acties [12] har Domstolen fastslået, at »de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person«. Domstolen har desuden fastslået, at man ikke kan udvide rækkevidden af afgiftsfritagelsen, idet der ikke foreligger »fortolkningsholdepunkter«, der gør det muligt at gå ud over de bestemmelser, som fastsætter dem [13].

Domstolen har desuden i to domme behandlet fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), som denne sag vedrører, og har defineret bestemmelsens indhold og rækkevidde. Domstolen fastslog i dommen i sagen Kommissionen mod Italien [14], at fritagelsen for behandling af personer må forstås således, at den alene omfatter de tilfælde, »hvor der er tale om behandling »af personer«, og at det utvetydigt følger af denne begrænsning, at behandling af dyr ikke falder ind under artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c)'s anvendelsesområde«. Domstolen har i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige desuden fastslået, at det fremgår af bestemmelsens placering »umiddelbart efter bestemmelsen om hospitalsbehandling« [litra b)], »samt af den sammenhæng, den indgår i, at der er tale om ydelser, der gives uden for hospitalerne og inden for det fortrolighedsforhold, der består mellem patienten og den, der stiller disse ydelser til rådighed« [15]. Domstolen fastslog på dette grundlag, at fritagelsen efter litra c) for »behandling af personer« ikke omfatter, bortset fra levering i mindre omfang af goder, som er strengt nødvendige for ydelserne, levering af lægemidler og goder, såsom briller med korrigerende glas, der foreskrives af lægen eller andre autoriserede personer, der i såvel materiel som økonomisk henseende, er adskilt fra selve tjenesteydelsen [16].

15. Det fremgår klart af nævnte retspraksis, at fritagelsen for behandling af personer er begrænset til ydelser, der præsteres i forbindelse med lægers behandling af personer, bortset fra levering af lægemidler eller andre goder (medmindre det drejer sig om leveringer, der er snævert forbundet med selve ydelsen). Det må alligevel nemlig ved besvarelsen af første spørgsmål afgøres, som Kommissionen har anført, om lægeydelser skal afgiftfritages, selv om de ikke er forbundet med forebyggelse, diagnosticering og sygdomsbehandling. Under denne gruppe hører genetiske undersøgelser, der udelukkende skal tjene til at godtgøre faderskabet, hvilke undersøgelser det første spørgsmål fra den østrigske ret udtrykkeligt omhandler.

16. Ud fra en bogstavelig fortolkning af bestemmelsen må det antages, at fritagelsen ikke omfatter denne sidstnævnte gruppe af ydelser. Bortset fra den italienske version, som generelt taler om »lægeydelser«, hen-

12 — Dom af 15.6.1989, sag 348/87, Sml. s. 1737, præmis 13. Jf. også dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 20 og 21.

13 — Jf. dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 20.

14 — Dom af 24.5.1988, sag 122/87, Sml. s. 2685, præmis 9.

15 — Dom af 23.2.1988, sag 353/85, Sml. s. 817, præmis 33.

16 — Dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 33, 34 og 35.

viser alle øvrige versioner, om end med forskellig ordlyd, alene til lægelige ydelser, der vedrører personers sundhed. Den tyske version, som anvender begrebet »Heilbehandlungen« [17] (terapibehandling), og den franske version, som anvender begreberne »behandling af personer«, henviser udtrykkeligt til lægelig behandling af en person. Man finder tilsvarende udtryk i den engelske, danske, nederlandske, græske, finske, svenske, [18], spanske og portugisiske [19] version. Den italienske version adskiller sig fra de øvrige, da der anvendes det generelle udtryk (»prestazioni mediche«), hvilken formulering under alle omstændigheder netop på grund af dens generelle affattelse ikke er til hinder for en snæver fortolkning af afgiftsfritagelsen [20].

Men når jeg ser på baggrunden for afgiftsfritagelsen for lægelige ydelser, fremgår det klart af henvisningen til behandling af personer, som indeholdes i bestemmelsen, at afgiftsfritagelsen er begrundet i nødvendigheden af at nedsætte omkostningerne og således fremme beskyttelse af helbredet. Hvis man derimod antog, at afgiftsfritagelsen gjaldt for enhver del af en læges virksomhed, ville man udvide bestemmelsens anvendelsesområde til ydelser, som ikke står i forbindelse med personers helbred, og man ville således ubegrundet behandle situationer og interesser ens, der er særdeles forskellige. Som Det Forenede Kongeriges regering med føje har anført, er interessen i at beskytte menneskers helbred én ting, men en anden ting er at sikre retsmedicinsk bistand for en retsinstans i forbindelse med en retssag. Nøjere betragtet adskiller denne sidstnævnte virksomhed sig ikke fra tekniske konsultationer fra erhvervsdrivende, som driver virksomhed på et andet område end det medicinske, såsom ingeniører, revisorer og psykologer, og det vil derfor være ubegrundet at anvende fritagelsen på en læge, udmeldt som sagkyndig af en retsinstans, og ikke på de øvrige erhvervsdrivendes virksomhed. Jeg skal desuden tilføje, at fritagelserne er undtagelser fra den generelle afgiftsordning og må derfor fortolkes snævert.

Jeg skal ligeledes fastslå, at Domstolens retspraksis går i retning af en snæver fortolkning af afgiftsfritagelsen. Domstolen fastslog i sagen Kommissionen mod Det

17 — Eller rettere »Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin« (terapibehandling af personer).

18 — Den engelske version lyder således: »the provision of medical care in exercice of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned«. Den danske version lyder således: »behandling af personer«, den nederlandske »gezondheidskundige verzorging van de mens«, den græske version »iatrikis perithalpsios«, den finske version »lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle« og den svenske version »sjukvårdande behandling«.

19 — Henholdsvis »asistencia a personas fisicas« og »prestações de servicios de assistencia«.

20 — Dom af 13.7.1989, sag 173/88, Henriksen, Sml. s. 2763, præmis 10 og 11, og SDC-dommen (præmis 22). Denne opfattelse er blevet fulgt i sidstnævnte dom ved fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra d), nr. 3, i sjette direktiv, som fastsætter afgiftsfritagelser for forskellige banktransaktioner. Mere generelt har Domstolen i dom af 7.12.1995, sag C-449/93, Rockfon, Sml. I, s. 4291, præmis 28, under henvisning til dom af 27.10.1977, sag 30/77, Bouchereau (Sml. s. 1999, præmis 14), fastslået, at når der er uoverensstemmelse mellem forskellige sproglige versioner af en fællesskabsbestemmelse, »skal den pågældende bestemmelse fortolkes på grundlag af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er et led i«.

Forenede Kongerige, hvori den behandlede rækkevidden af fritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c)[21], at de fritagne ydelser er de ydelser, der gives »inden for det fortrolighedsforhold, der består mellem patienten og den, der stiller disse ydelser til rådighed«, hvoraf fremgår, at andre tjenesteydelser, der gives af flere, som retsmedicinske undersøgelser, ikke omfattes af afgiftsfritagelsen, når de udøves uden for nævnte fortrolighedsforhold og ikke indebærer behandling af en person.

Jeg mener ikke, at man kan nå til et andet resultat, idet en snæver fortolkning af afgiftsfritagelsen, fordi den reelt er koncentreret om behandling af en person, i hvert enkelt tilfælde kræver, at ydelsens karakter skal godtgøres ved anvendelsen af momsen. Det er klart, at der på beskatningsområdet skal anvendes klare og objektive kriterier for anvendelsen af eller fritagelsen for en afgift, og det er også klart, at dette krav er bekræftet i indledningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, hvori der henvises til nødvendigheden af »at sikre en korrekt og enkel anvendelse af fritagelserne«. Jeg mener dog, at en snæver fortolkning af afgiftsfritagelsen medfører betydelige vanskeligheder, hvis man anvender kriteriet om, at der skal være tale om behandling af en person, for at bestemme de lægeydelser, der er afgiftsfritaget, i forhold til alle de andre ydelser, som læger også giver under udøvelsen af deres lægegerning. Under alle omstændigheder kan disse vanskeligheder ikke indebære en udvidelse af afgiftsfritagelsen ud over de grænser, som fællesskabslovgiver har fastsat. Jeg skal bemærke, at det generelle princip, som reguleres i sjette direktiv, er en generel momsordning, og at dette princip skal overholdes, når de pågældende ikke påviser, at der foreligger særlige grunde, der kan begrunde en bredere fortolkning af afgiftsfritagelsen. Den bestemmelse, som fastlægger afgiftsfritagelsen, er særlig og skal derfor, da der ikke foreligger udtrykkelige holdepunkter for en anden opfattelse, fortolkes snævert.

Til den del af det første spørgsmål, der berører det spørgsmål om, at det forhold, at de pågældende lægelige ydelser udføres af en læge i sin egenskab af sagkyndig udmeldt af en retsinstans, indebærer, at der skal ske afgiftsfritagelse, skal jeg bemærke, at når det er fastslået, at genetiske undersøgelser som led i en faderskabssag som nævnt ikke omfattes af begrebet behandling af personer, er det irrelevant at tage stilling til, om det har betydning for fritagelsens anvendelsesområde, at det er en offentlig instans, som har foretaget denne udmeldelse,. Jeg mener under alle omstændigheder, at dette forhold er uden betydning

21 — Jf. dommens præmis 33.

for afgiftsfritagelsens rækkevidde. Den afhænger, som anført, alene af karakteren af og formålet med ydelsen, hvilket jeg tidligere har redegjort for.

17. Jeg mener derfor, at fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at den deri nævnte fritagelse for moms ikke omfatter lægelige ydelser med hensyn til personer, som udføres af en læge i sin egenskab af sagkyndig udmeldt af en ret, navnlig ved antropologisk-arvebiologiske undersøgelser som led i en faderskabssag.

## Andet spørgsmål

18. Jeg skal anføre, at den østrigske retsinstans med sit andet spørgsmål ønsker oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) er til hinder for en bestemmelse i national ret, som under visse betingelser gør det muligt for læger gyldigt at give afkald på fritagelsen, der er indeholdt i denne bestemmelse.

Jeg skal først anføre, at eftersom første spørgsmål er blevet besvaret benægtende, skal jeg kun subsidiært behandle andet spørgsmål, altså kun såfremt Domstolen giver en bekræftende besvarelse på det første spørgsmål.

*Parternes argumenter*

19. Den østrigske regering har anført, at det andet spørgsmål er blevet overflødigt, og altså skal afvises, fordi nationale bestemmelser, nærmere bestemt et ministerielt cirkulære fra 9. januar 1998, indeholder fritagelse for moms i forbindelse med genetiske undersøgelser, herunder også undersøgelser i forbindelse med faderskabssager[22], således at der under den nuværende retstilstand ikke kan vælges mellem afgiftsfritagelse eller afgiftserlæggelse. Regeringen har desuden fastslået, at der heller ikke efter de relevante fællesskabsbestemmelser består nogen valgmulighed, hvilken opfattelse deles af den nederlandske regering og Det Forenede Kongeriges regering samt af Kommissionen.

Det Forenede Kongeriges regering har bl.a. anført, at fritagelserne i direktivet er bindende i alle medlemsstaterne, og at alene særlige fællesskabsbestemmelser, som under alle omstændigheder ikke foreligger i denne sag, kan hjemle ret til fravigelser og bl.a. gøre det muligt at give afkald på afgiftsfritagelsen i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Samme regering har desuden anført, at det forhold, at medlemsstaterne som i denne sag kan vælge (eller gøre det

22 — Dette cirkulære ophævede det tidligere cirkulære af 4.12.1996, som udelukkede genetiske undersøgelser fra afgiftsfritagelse.

muligt for den pågældende at vælge), at anvende eller ikke at anvende en afgift, er uforeneligt med sjette direktivs formål, idet direktivets formål bl.a. er at undgå, at forbrugerne betaler moms for afgiftsfritagne tjenesteydelser.

*Formaliteten*

20. Jeg mener ikke, at den østrigske regerings formalitetsindsigelse, som er baseret på, at spørgsmålet er blevet overflødigt, er begrundet. Som bekendt tilkommer det nemlig den nationale ret at vurdere rækkevidden af de nationale bestemmelser, og hvorledes disse skal anvendes, samt under hensyn til sagens omstændigheder vurdere, hvorvidt en præjudiciel forelæggelse er nødvendig for dens afgørelse i sagen. Heraf følger, at det ikke kan hævdes, at visse præjudicielle spørgsmål er blevet overflødige alene under henvisning til, at en bestemt bestemmelse er blevet erstattet af en anden[23].

*Realiteten*

21. Med hensyn til spørgsmålets realitet mener jeg, at fritagelserne i artikel 13, punkt A, er bindende, således at medlemsstaterne er forpligtet til at indføre dem i deres respektive retsordener. Bestemmelsens ordlyd støtter denne fortolkning. I bestemmelsens indledende del angives, at »... fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug«. Hvis man dernæst ser på bestemmelsens formål, bekræfter dette også nævnte fortolkning. Det er klart, at hvis man indrømmede hver medlemsstat mulighed for selvstændigt at indføre fravigelser til afgiftsfritagelserne, kan medlemsstatens bidrag til fællesskabsmidlerne ubegrundet blive forskelligt. Jeg skal her henvise til sjette direktivs 11. betragtning, som bestemmer, at »der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater«. De pågældende afgiftsfritagelser kan altså ikke være genstand for fravigelser, medmindre fællesskabslovgiver udtrykkeligt har fastsat denne mulighed.

22. Jeg skal altså besvare det andet spørgsmål således, at afgiftsfritagelsens bindende karakter er til hinder for anvendelse af en bestemmelse i national ret, som under visse bestemmelser gør det muligt gyldigt at give afkald på den i nævnte bestemmelse omhandlede fritagelse.

23 — Dom af 30.4.1996, sag C-194/94, CIA Security International, Sml. I, s. 2201, præmis 20.

## Forslag til afgørelse

23. På grundlag af det anførte skal jeg foreslå Domstolen, at den besvarer de spørgsmål, som er forelagt af Landesgericht St. Pölten, således:

»1) Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at den deri fastsatte afgiftsfritagelse ikke finder anvendelse på genetiske undersøgelser, der foretages af en læge, der er udmeldt af en retsinstans som sagkyndig i en faderskabssag.

2) Den i ovennævnte bestemmelse fastsatte afgiftsfritagelse er til hinder for anvendelse af en bestemmelse i national ret, som under visse betingelser gør det muligt for læger gyldigt at give afkald herpå.«