FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO fremsat den 7. marts 2006 [1]

1. Med denne forelæggelseskendelse har Bundesfinanzhof (Tyskland) forelagt Domstolen et spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [2] (herefter »sjette direktiv«).

I — Faktiske omstændigheder, retsforskrifter og spørgsmålet til Domstolen

2. Spørgsmålet vedrører nærmere bestemt fortolkningen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), og artikel 13, punkt A, stk. 2, med henblik på at fastlægge de betingelser, som medlemsstaterne kan fastsætte for at afgiftsfritage medicinske undersøgelser, som efter lægehenvisning er udført af private, eksterne laboratorier.

3. L.u.P. GmbH (herefter »L.u.P.«) er et tysk anpartsselskab med Dr. Ingo Scharmann, der er uddannet i laboratoriemedicin, som eneaktionær. L.u.P. udførte undersøgelser på vegne af to laboratorieforeninger, der var dannet af praktiserende læger. Lægerne havde anmodet om undersøgelserne som led i deres lægebehandling.

4. Finanzamt, Bochum-Mitte (herefter »Finanzamt«) anså L.u.P.'s ydelser til laboratorieforeninger for at være momspligtige. Finanzgericht stadfæstede et afslag på momsfritagelse med den begrundelse, at selv om L.u.P. i henhold til § 4, nr. 16, litra c), i Umsatzsteuergesetz 1980/1993 (den tyske momslov, herefter »UStG«) var et såkaldt »andet foretagende for lægelig forundersøgelse«, blev dets arbejde »ikke udøvet under lægeligt opsyn« i det omfang, dette var nødvendigt. Ydermere havde L.u.P. ikke

1 — Originalsprog: portugisisk.

2 — EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1.

godtgjort, at mindst 40% af dets ydelser i det forløbne kalenderår var leveret til den i § 4, nr. 15, litra b), i UStG omhandlede personkreds.

6. De personer, der er nævnt i sidstnævnte bestemmelse, er forsikrede (af en socialsikringsinstitution), modtagere af bistandshjælp og pensionsberettigede (såsom krigsofre).

5. § 4, nr. 16, litra b), i UStG bestemmer nemlig følgende:

»Blandt de transaktioner, der falder ind under § 1, stk. 1, nr. 1-3, er i henhold til UStG' § 4, nr. 16, de transaktioner afgiftsfrie, som står i nær tilknytning til drift af sygehuse, klinikker for diagnostik og andre institutioner for lægebehandling, diagnostik eller forundersøgelse [...], når

[...]

c) ydelserne udføres under lægetilsyn i klinikker for diagnostik og andre institutioner for lægebehandling, diagnostik eller forundersøgelse, og mindst 40% af ydelserne i det foregående kalenderår blev udført for de i nr. 15, litra b), nævnte personer [...]«

7. Ifølge § 4, nr. 14, første punktum, i UStG er »omsætning fra virksomhed som læge, tandlæge, naturlæge, fysioterapeut, jordemoder eller fra anden lignende virksomhed inden for sundhedssektoren i overensstemmelse med § 18, stk. 1, nr. 1, i Einkommensteuergesetz [lov om indkomstskat, herefter »EStG«] eller fra virksomhed som klinisk kemiker« afgiftsfritaget.

8. Efter Bundesfinanzhofs opfattelse kan et medicinsk laboratorium med retlig status som et anpartsselskab være omfattet af fritagelsesbestemmelsen i § 4, nr. 14, i UStG. Ifølge Bundesverfassungsgericht er ligebehandlingsprincippet nemlig til hinder for enhver form for forskelsbehandling med hensyn til afgiftsfritagelse udelukkende på grundlag af en virksomheds retlige status.

9. L.u.P. har anket Finanzgerichts afgørelse til Bundesfinanzhof, som har forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Giver artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og [artikel 13, punkt A,] stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter også mulighed for at gøre afgiftsfritagelse for medicinske laboratorieanalyser, som praktiserende læger har anmodet om at få foretaget, betinget af de forudsætninger, der er nævnt i disse bestemmelser, selv når den behandling, der udføres af disse læger, under alle omstændigheder er afgiftsfritaget?«

10. Med dette spørgsmål anmodes Domstolen om at fortolke sjette direktiv, herunder navnlig artikel 13, punkt A, stk. 1, der fastsætter følgende:

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

[...]

b) hospitalsbehandling og pleje samt transaktioner i nær tilknytning hertil, udført af offentligretlige organer, eller under sociale betingelser svarende til dem, der gælder for sådanne organer, af hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner

c) behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat

[...]«

11. Ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), kan medlemsstaterne for så vidt angår andre organer end offentligretlige i hvert enkelt tilfælde gøre meddelelse af enhver af de i stk. 1, litra b), fastsatte fritagelser betinget af, at en eller flere af de

forudsætninger, der er nævnt i denne bestemmelse, er opfyldt [3].

II — Gennemgang

12. Domstolen har tidligere haft lejlighed til at fortolke de bestemmelser i sjette direktiv, der ligger til grund for Bundesfinanzhofs anmodning om præjudiciel afgørelse. Domstolen har imidlertid ikke specifikt taget stilling til spørgsmålet om, hvilke medicinske laboratorieundersøgelser der falder inden for sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, og de betingelser, medlemsstaterne kan fastsætte for at afgiftsfritage medicinske laboratorieundersøgelser, udført under omstændigheder som i den foreliggende sag.

13. For det første er det vigtigt at fastslå, om disse undersøgelser er fritaget for moms. Derfor skal det fastslås, om de er omfattet af en af kategorierne i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) [herefter »litra b)«] eller i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c) [herefter »litra c)«]. For så vidt som de omhandlede medicinske laboratorieundersøgelser falder ind under en de to nævnte bestemmelser, vil jeg beskæftige mig med spørgsmålet vedrørende fastlæggelsen af de betingelser, hvorunder medlemsstaterne kan fastsætte disse afgiftsfritagelser.

A — *Klassificering af tjenesteydelserne udført af L.u.P.'s i forbindelse med medicinske laboratorieundersøgelser*

14. Indledningsvis skal det fastslås, om de her omhandlede medicinske laboratorieundersøgelser kan klassificeres som »pleje« eller som transaktioner »i nær tilknytning« til pleje i henhold til litra b).

15. Der henvises i denne sammenhæng til, at de fritagelser, der er fastsat i litra b) og c), ifølge Domstolens faste retspraksis er selvstændige fællesskabsretlige begreber, som skal hindre, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt [4]. Desuden skal »de udtryk,

3 — Disse forudsætninger er følgende:
»— De pågældende organer må ikke have til formål systematisk at søge vinding, hvorfor et eventuelt overskud aldrig må uddeles, men skal anvendes til opretholdelse eller forbedring af ydelserne;
— de skal i hovedsagen forvaltes og administreres vederlagsfrit af personer, der ikke selv eller gennem formidlere direkte eller indirekte er interesseret i driftsresultaterne;
— deres priser skal være godkendt af det offentlige eller må ikke overskride sådanne godkendte priser, eller — for så vidt angår transaktioner, der ikke kræver godkendelse af priserne — være lavere end de priser, der for tilsvarende transaktioner forlanges af handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift;
— fritagelserne må ikke kunne fremkalde alvorlig konkurrencefordrejning til skade for de handelsforetagender, som skal svare merværdiafgift.«

4 — Jf. en nyere dom af 1.12.2005, forenede sager C-394/04 og C-395/04, Ygeia, Sml. I, s. 10373, præmis 15, af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 15, og af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 11.

der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, [...] fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person« [5].

16. Der skal således foretages en vurdering af begrundelsen for momsfritagelsesordningerne i litra b) og c) for at fastlægge, hvilke ydelser der er omfattet af afgiftsfritagelsen i disse bestemmelser. I den sammenhæng står det fast, at det fælles formål med afgiftsfritagelserne i såvel litra b) som i litra c) er at nedbringe udgifterne til lægebehandling og gøre denne mere tilgængelig for borgerne [6]. Henset til begrundelsen for disse ordninger er spørgsmålet ikke, om medicinske laboratorieundersøgelser generelt er afgiftsfritaget i henhold til disse to bestemmelser, men snarere hvilken konkret fritagelsesordning de er omfattet af.

17. Der skal så afgøres, om tjenesteydelserne i forbindelse med de medicinske laboratorieundersøgelser skal henføres under en af kategorierne i litra b) eller c). Reelt gælder det, at ikke blot kan litra c) ikke omfatte transaktioner i nær tilknytning til pleje, men derudover gælder det for indrømmelsen af afgiftsfritagelsen i litra b), og til forskel fra litra c), at medlemsstaterne frit kan opstille visse betingelser i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 2, når de pågældende tjenesteydere ikke er offentligretlige organer.

18. For at kunne besvare det specifikke spørgsmål om, hvorvidt medicinske laboratorieundersøgelser skal henføres under litra b) eller c), er det ikke tilstrækkeligt kun at tage hensyn til det almene formål, der ligger til grund for disse to bestemmelser. Formålet giver blot mulighed for at hævde, som allerede fastslået af Domstolen, at ordlyden, der anvendes i litra b) og c), »ikke [skal] fortolkes særligt indskrænkende« [7].

19. Med hensyn til en eventuel anvendelse af litra b) skal det for det første fastslås, om ydelsen af medicinske laboratorieundersøgelser falder ind under begrebet »pleje« i henhold til denne bestemmelse. Dernæst skal der tages stilling til, om medicinske under-

5 — Jf. Ygeia-dommen, præmis 15, og Stichting Uitvoering-dommen, præmis 13.

6 — Dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 43, af 11.1.2001, sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249, præmis 23, og af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 29.

7 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 23, og Dornier-dommen, præmis 48.

søgelseslaboratorier som L.u.P. omfattes af litra b), eftersom der henvises til »hospitaler, centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner«.

20. Men hensyn til det første aspekt har Domstolen allerede haft mulighed for at udtale sig om lignende spørgsmål i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig. Den drejede sig om, hvorvidt overførsel af udtagne medicinske prøver til et laboratorium, der herefter skulle udføre de medicinske analyser, var omfattet af fritagelsesordningen i litra b). Domstolen udtalte, at »udtagningen af prøver og overførslen af prøven til et specialiseret laboratorium [er] ydelser i nær tilknytning til analysen, således at de skal følge samme afgiftsordning som denne, og følgelig ikke være momspligtige« [8] som transaktioner i nær tilknytning til pleje i henhold til litra b). Ydelserne i form af udførelsen af de medicinske analyser var således ifølge Domstolen omfattet af litra b).

21. Det fremgår af dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, at det for at henføre en aktivitet under fritagelsesordningen i litra b) er af afgørende betydning, at der tages hensyn til aktivitetens [9] formål. Sideløbende hermed har Domstolen ligeledes med hensyn til litra c) udtalt, at det er »formålet med en lægelig ydelse, der afgør, om ydelsen skal være momsfritaget« [10].

22. Således er tjenesteydelser i forbindelse med »pleje« i litra b), ligesom »behandling af personer« i litra c) ifølge Domstolen ydelser, der »har det formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige uregelmæssigheder« [11]. Det vil med andre ord sige, at den pågældende ydelse, uanset om den er omfattet af litra b) eller c), skal have et terapeutisk formål [12] for at kunne afgiftsfritages.

23. Det skal endvidere fremhæves, at Domstolen for nylig og navnlig i dommene i sagerne Unterpertinger, D'Ambrumenil og Dispute Resolutions Services, i forhold til anvendelsen af litra c) har præciseret, at selv om det terapeutiske formål ikke skal forstås

8 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 30.

9 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 24, hvor nødvendigheden af at tage hensyn til, »med hvilket formål disse prøver er udtaget«, fremhæves, og Ygeia-dommen, præmis 22.

10 — Jf. dom af 20.11.2003, sag C-212/01, Unterpertinger, Sml. I, s. 13859, præmis 42, og generaladvokat Stix Hackls forslag til afgørelse i denne sag, punkt 66-68, som der udtrykkeligt henvises til i dommen.

11 — Jf. Dornier-dommen, præmis 18, dom af 14.9.2000, sag C-384/98, D, Sml. I, s. 6795, præmis 18, Kügler-dommen, præmis 38, og senest Ygeia-dommen, præmis 24.

12 — Jf. D-dommen, præmis 19, Kügler-dommen, præmis 39, Unterpertiger-dommen, præmis 40, og dom af 20.11.2003, sag C-307/01, D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, Sml. I, s. 13989, præmis 58.

særligt snævert, kan lægelige ydelser, der er udført med henblik på at forebygge, også afgiftsfritages [13]: »Selv i de tilfælde, hvor det viser sig, at personer, der er genstand for undersøgelser eller andre profylaktiske lægelige indgreb, ikke lider af en sygdom eller sundhedsmæssig anomali, er inddragelsen af disse ydelser under begrebet »behandling af personer« i overensstemmelse med formålet bestående i at nedbringe udgifterne til behandling, hvilket er fælles for såvel fritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, stk. 1, litra b) som litra c)« [14].

24. Intet kan efter min opfattelse begrunde et brud med den entydige og konsekvente forståelse af de to litraer, som Domstolen har anført i forhold til karakteren af de ydelser, disse bestemmelser omfatter. Domstolens fortolkning af begrebet »udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv« i litra c) bør således svare til fortolkningen af begrebet »pleje« i litra b). Jeg henviser i den forbindelse til, at Domstolen udtrykkeligt har bekræftet, at begrebet »pleje« i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), dækker al »behandling af personer« i stk. 1, litra c) [15]. For det andet tilsigter begge bestemmelser efter en fælles teleologisk fortolkning at »regulere alle fritagelser for lægeydelser i streng forstand« [16].

25. De to bestemmelsers anvendelsesområde er ganske vist forskelligt. Men »kriteriet til afgrænsning af anvendelsesområdet for de to fritagelser i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), [er] mindre karakteren af ydelserne end det sted, hvor de udføres« [17]. Det betyder, at litra b) »fritager ydelser, der omfatter forskellige former for lægelig behandling [pleje] i institutioner, der er oprettet i socialt øjemed, bl.a. med det formål at beskytte den offentlige sundhed, hvorimod litra c) omhandler fritagelse af ydelser, der udføres uden for hospitalerne og inden for det fortrolighedsforhold, der består mellem patienten og den, der stiller disse ydelser til rådighed« [18].

13 — Jf. Unterpertinger-dommen, præmis 40, D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services-dommen, præmis 58. Jf. generaladvokat Stix-Hackls forslag til afgørelse i disse sager, punkt 72-75, hvor det nøjagtigt foreslås, at ydelser med et terapeutisk formål udvides til også at omfatte »ydelser, der ikke direkte udgør behandling, men blot tjener til forebyggelse« (punkt 72). Jf. i et vist omfang i denne retning Kügler-dommen, præmis 40.

14 — Jf. Unterpertinger-dommen, præmis 40, og D'Ambrumenil og Dispute Resolutions Services-dommen, præmis 58.

15 — Jf. Dornier-dommen, præmis 50.

16 — Jf. Kügler-dommen, præmis 36. Jf. generaladvokat Stix-Hackls forslag til afgørelse i Unterpertinger-sagen, præmis 71, hvorefter »de to fritagelsesbestemmelser i forening opfylder formålet om at sikre adgangen til hospitalsbehandling og pleje«.

17 — Jf. Dornier-dommen, præmis 47, i lighed med dom af 23.2.1987, sag 353/85, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. s. 817, præmis 32 og 33. Se også i samme retning Kügler-dommen, præmis 35.

18 — Jf. Dornier-dommen, præmis 47, dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 33, og Kügler-dommen, præmis 35 og 36.

26. Begrebet »pleje« i litra b) omfatter således som litra c) »lægelige ydelser, der er udført med det formål at beskytte, herunder at fastholde eller retablere, en persons sundhedstilstand« [19]. Med andre ord omfattes både ydelser i form af lægebehandling og forebyggende lægebehandling.

27. Inden for området for forebyggende lægebehandling diagnosticeres sygdomme ikke [20], og der udføres ingen behandling med terapeutisk formål i snæver forstand. Det centrale element er observation og undersøgelse af patienten netop med det formål at forebygge et fremtidigt behov for at diagnosticere og behandle eventuelle sygdomme.

28. Udførelsen af medicinske laboratorieundersøgelser på anmodning af en læge udgør imidlertid en integreret del af den lægelige konsultation af patienten [21], uden hvilke der klart ikke kan være tale om nogen beskyttelse, herunder fastholdelse eller retablering, af personers sundhedstilstand. Med andre ord udgør lægebehandling forstået som en række ydelser, der har til formål at fastholde og retablere helbredet, et forløb bestående af handlinger, hvormed det tilsigtes at fastholde eller retablere helbredet, hvortil medregnes først observation og undersøgelse og dernæst eventuelt diagnose og behandling. I denne forstand udgør de medicinske laboratorieundersøgelser på anmodning af en læge en del af lægebehandlingen.

29. Heraf følger, at de medicinske laboratorieundersøgelser, som udføres af L.u.P. — når henset til deres formål — udgør en integreret del af begrebet lægebehandling i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c).

30. Et andet spørgsmål er, om den ydelse, som et eksternt analyselaboratorium leverer, nærmere betragtet er omfattet af bestemmelserne i litra b) eller c). Svaret på dette spørgsmål afhænger som tidligere anført af, om de pågældende ydelser udføres uden for hospitalerne eller andre lignende institutioner og inden for det fortrolighedsforhold, der består mellem patienten og den, der stiller disse ydelser til rådighed i sin lægepraksis eller på patientens bopæl [22]. Det vil således sige, at det afgørende for svaret snarere er det sted, hvor ydelserne udføres, end ydelsernes karakter som sådan.

31. I denne henseende og i modsætning til den holdning, som Kommissionen har tilkendegivet i sine skriftlige indlæg, er det min

19 — Jf. Unterpertinger-dommen, præmis 41, og D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services-dommen, præmis 59.

20 — Diagnosen er nemlig den handling, hvorved lægen fastslår sygdommen på baggrund af dens symptomer.

21 — Dette gælder uafhængigt af, om det er lægen selv, der udfører undersøgelser eller analyser under konsultationen, eller om de udføres eksternt, navnlig som følge af analysens specifikke karakter.

22 — Jf. ovenfor, punkt 25.

opfattelse, at et laboratorium, der udfører medicinske undersøgelser efter anmodning af en læge og følgelig, som beskrevet, yder »pleje« i henhold til litra b), er omfattet af denne bestemmelse, for så vidt som den henviser til »centre for lægebehandling og diagnostik og andre lignende behørigt anerkendte institutioner«.

32. Uanset om de medicinske laboratorieundersøgelser udføres på hospitalet eller af en læge i sin praksis (hvis han råder over de fornødne kvalifikationer og tekniske hjælpemidler), eller derimod udføres af laboratorier, der er specialiseret i medicinske undersøgelser, er formålet med afgiftsfritagelsen i litra b) og c) det samme. Ud fra det synspunkt, at formålet er at nedsætte behandlingsomkostningerne, ville en sådan forskelsbehandling være uforståelig. Den her anlagte fortolkning er ligeledes den, der er mest forenelig med princippet om afgiftsneutralitet, hvorefter erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, ikke må behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms [23].

33. Det må også påpeges, at en ydelse i form af medicinske laboratorieundersøgelser kan være omfattet af litra c) frem for litra b), hvis ydelsen faktisk er erlagt inden for rammerne af det fortrolighedsforhold, der består mellem patienten og den, der stiller disse ydelser til rådighed. Som det synes at fremgå af forelæggelseskendelsen, er de medicinske laboratorieundersøgelser imidlertid ikke i dette tilfælde udført inden for rammerne af et sådant fortrolighedsforhold mellem en patient og den, der stiller disse ydelser til rådighed, i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i Domstolens retspraksis, på en måde, som gør, at de kan anses for at være omfattet af litra c) [24].

34. I sine skriftlige indlæg og i retsmødet har Kommissionen endvidere fremført en tese, hvorefter der bør sondres mellem medicinske undersøgelseslaboratorier, som står i direkte kontraktforhold til patienterne, og de laboratorier, som blot har en forbindelse til lægen, der har anmodet om analysen. Alene i det første tilfælde kan ydelser i form af medicinske laboratorieundersøgelser afgiftsfritages, fordi de er rettet mod den endelige bruger. I det andet tilfælde er der blot tale om ydelser udført mod betaling for lægebehandling. Ydelsen er med andre ord rettet mod den, der yder lægebehandling, og ikke mod den endelige bruger af disse ydelser, hvorfor de ikke bør omfattes af ordningen for momsfritagelse. Kommissionen støtter sin tese på Domstolens domme, nemlig i sagerne Kommissionen mod Tysk-

23 — Jf. Kügler-dommen, præmis 30.

24 — Jf. den i fodnote 25 nævnte retspraksis.

land [25], Skandia [26], CSC Financial Services [27] og Arthur Andersen Consulting [28], hvor bestemte ydelser gennemført inden for rammerne af en underentreprisekontrakt i tilknytning til tjenesteydelser, der var fritaget for moms, blev anset for at være afgiftspligtige. Jeg deler ikke Kommissionens opfattelse.

35. Denne tese er nemlig i strid med det standpunkt, som Domstolen gav udtryk for i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig. I den dom blev det klart fastslået, at den omstændighed, at »det laboratorium, der udtager prøven, også foretager analysen eller lader denne foretage af et andet laboratorium, idet det hele tiden er ansvarligt herfor over for patienten, eller om det i betragtning af den foretagne analyses art er nødsaget til at overføre den udtagne prøve til et speciallaboratorium« [29], ikke var relevant i forbindelse med anvendelsen af fritagelsesordningen i litra b). At et laboratorium overlader gennemførelsen af en medicinsk analyse til et laboratorium inden for rammerne af en underentreprise medfører med andre ord ikke, at den analyse, der udføres af underleverandøren, ikke længere er omfattet af fritagelsesordningen i litra b).

36. Den retspraksis, som Kommissionen henviser til, vedrører andre ordninger for momsfritagelse, der ligger fjernt fra afgiftsfritagelserne til fordel for almennyttig virksomhed. Denne retspraksis vedrører desuden ordninger for afgiftsfritagelse, som er dikteret af andre formål end dem, der ligger til grund for afgiftsfritagelsen i litra b) og c) vedrørende lægebehandling [30].

37. Efter min opfattelse er det imidlertid ikke rigtigt at indskrænke den hidtil

25 — Jf. dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 20, hvori det blev fastslået, at alene de tjenesteydelser, der blev udført af Deutsche Bundespost, var omfattet af afgiftsfritagelsesordningen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra a), og ikke de tjenesteydelser, der udførtes mod betaling af transportvirksomheder for Deutsche Bundespost.

26 — Jf. dom af 8.3.2001, sag C-240/99, Sml. I, s. 1951, præmis 40 og 41, hvor det antoges, at en virksomheds administrationen af forsikringsaftaler for et forsikringsselskabs regning ikke var afgiftsfritaget som »forsikringsydelserne« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a), når der ikke består et kontraktforhold mellem de forsikrede og virksomheden, som ikke påtager sig at dække nogen risiko i forbindelse med denne forsikringsvirksomhed.

27 — Jf. dom af 13.12.2001, sag C-235/00, CSC Financial Services, Sml. I, s. 10237, præmis 39 og 40. Domstolen fastslog i forhold til fortolkningen af begrebet »forhandlinger« i forbindelse med værdipapirer i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 5, at en mellemmand kun kan være omfattet af afgiftsfritagelsen, såfremt han »ikke optræder som part i en kontrakt om et finansielt produkt«. Således er der ikke »tale om forhandlinger, når en af kontraktparterne overlader det til en underleverandor at udføre en del af de faktiske transaktioner i forbindelse med kontrakten, herunder at give oplysninger til den anden part, at modtage og behandle bestillinger på tegning af de værdipapirer, kontrakten angår. I så fald indtager underleverandøren samme position som sælgeren af det finansielle produkt og er dermed ikke en mellemmand, som ikke indtager en stilling som kontraktpart i den pågældende bestemmelses forstand«.

28 — Jf. dom af 3.3.2005, sag C-472/03, Arthur Andersen, Sml. I, s. 1719, hvor Domstolen fastslog, at en bestemt form for »backoffice«-virksomhed, der almindeligvis udføres af forsikringsselskabet selv, som blev givet i underentreprise til en ekstern tjenesteyder, der ikke selv bar forsikringsrisikoen, og som ikke som sådan handlede som forsikringsagent eller forsikringsformidler, ikke kan fritages i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra a).

29 — Dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 28. I dommen i sagen D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, præmis 67, blev det ligeledes anført, at det forhold, at en tredjemand, dvs. en arbejdsgiver, der kontrollerer og anmoder om lægeundersøgelser for en arbejdstagers regning, ikke er til hinder for at antage, at hovedformålet med disse undersøgelser er beskyttelse af sundheden, hvorfor de er omfattet af afgiftsfritagelsen.

30 — Jf. f.eks. for så vidt angår formålet med afgiftsfritagelse for forsikringstransaktioner og ydelser udført af forsikringsagenter og -mellemmænd, CPP-dommen, præmis 23, og generaladvokat Saggios forslag til afgørelse i Skandia-sagen, punkt 23, samt mit forslag til afgørelse i Arthur Andersen-sagen, punkt 13.

anvendte fortolkning af afgiftsfritagelsesordningerne i litra b) og c) — som klart og tydeligt fremgår af dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig — yderligere for at tilgodese det hypotetiske behov for større sammenhæng og entydighed med den retspraksis, som Kommissionen har anført, vedrørende underentrepriser af visse former for virksomhed i forbindelse med tjenesteydelser, fritaget for afgift. Så snart de ydelser i forbindelse med medicinske undersøgelser, såsom de, der omhandles i den foreliggende sag, i det væsentlige består af ydelser i form af »pleje« udført af »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« som omhandlet i litra b) under de anførte betingelser, kan jeg ikke, hverken i bestemmelsens ordlyd eller dens formål, se begrundelsen for at indføre en yderligere betingelse for at afgiftsfritage disse ydelser, således som Kommissionen har foreslået. De betingelser, der kan fastsættes, er de, der følger af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og artikel 13, punkt A, stk. 2.

B — *Foreneligheden med artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og artikel 13, punkt A, stk. 2, af de betingelser, som medlemsstaterne frit kan opstille i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 2, når de pågældende tjenesteydere ikke er offentligretlige organer*

38. Medlemsstaterne har mulighed for at fastsætte en eller flere af de i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), nævnte betingelser, når der er tale om ydelser, leveret af tjenesteydere, der ikke er offentligretlige organer. Det fremgår imidlertid klart af artikel 13, punkt A, stk. 2, at disse fakultative betingelser alene kan fastsættes i forhold til tjenesteydelser i litra b), ikke i forhold til tjenesteydelserne i litra c). I sjette direktiv behandles de to afgiftsfritagelsesordninger i henholdsvis litra b) og c) altså forskelligt, idet ydelserne omfattet af litra b) undergives en afgiftsfritagelse, som a priori er mindre gunstig end den, der gælder for ydelser omfattet af litra c). På denne måde kan medlemsstaterne lade private undersøgelseslaboratoriers ydelser, som er omfattet af litra b), undergive en eller flere af betingelserne i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), hvilket ikke er tilfældet med de ydelser, der udføres af den læge, der anmoder om undersøgelserne inden for rammerne af litra c).

39. Det skal ligeledes bemærkes — fordi det efter min opfattelse er den tvivl, der ligger til grund for Bundesfinanzhofs spørgsmål — at den mulighed, som medlemsstaterne for så vidt angår de af litra b) omfattede ydelser har for at fastsætte betingelser for indrømmelsen af afgiftsfritagelse, ikke forpligter dem til at behandle ydelser i form af »pleje« og ydelser »i nær tilknytning hertil« på samme måde som ydelser, der udføres af institutioner, som ikke er offentligretlige organer. Medlemsstaterne har muligheden for i hvert enkelt tilfælde at fastsætte betingelser for at indrømme institutioner, der ikke er offentligretlige organer, den i litra b) fastsatte afgiftsfritagelse, naturligvis under forudsætning af, at det generelle forbud mod forskelsbehand-

ling ikke tilsidesættes. Efter min opfattelse er medlemsstaterne følgelig ikke forpligtede til at fastsætte nøjagtigt de samme betingelser for de to slags ydelser. En medlemsstat kan ganske enkelt vælge ikke at fastsætte en eneste af de i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), nævnte betingelser for at afgiftsfritage lægebehandling, som omhandlet i litra b), udført af institutioner, der ikke er offentligretlige organer. Medlemsstaterne bør derfor også have muligheden for kun at fastsætte betingelser for private erhvervsdrivende, der udfører lægebehandling i *nær tilknytning* til hospitals- og lægebehandling. I denne forbindelse er det min opfattelse, at tvivlen i forhold til en mulig uforenelighed mellem den ordning, der er omhandlet i § 4, nr. 16, i UStG, og afgiftsfritagelsesordningen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), må udryddes, idet den nationale ordning tilsyneladende alene fastlægger betingelserne for momsfritagelse af transaktioner, som »står i nær tilknytning« til hospitalsbehandling eller lægebehandling.

40. Såfremt gældende tysk ret forudsætter, at betingelserne i § 4, nr. 16, litra c), i UstG er opfyldt for at afgiftsfritage selve »plejen«, der er udført af »andre lignende behørigt anerkendte institutioner« som omhandlet i sjette direktivs litra b), vil det være nyttigt at undersøge, om de to betingelser, der i tysk ret er fastsat for afgiftsfritagelse, er forenelige med fællesskabsretten.

41. For så vidt angår betingelsen i § 4, nr. 16, litra c), i UstG, hvorefter »ydelserne udøves under lægeligt opsyn«, er der tale om en betingelse, i strid med fællesskabsretten. Ingen af betingelserne i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), vil kunne fortolkes således, at medlemsstaterne kan indrømme institutioner, der ikke er offentligretlige, en afgiftsfritagelse i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), på betingelse af en lægeligt opsyn, som den tyske lovgivning foreskriver.

42. Det er i forhold til denne betingelse vigtigt at huske på, at Domstolen i Dornier-dommen udtrykkeligt fastslog, at »betingelsen om, at ydelserne er udført under lægetilsyn, går ud over grænserne for den skønsbeføjelse, der er tildelt medlemsstaterne ved sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), for så vidt som den tilsigter at udelukke ydelser, der er udført alene under et til lægegerningen knyttet erhvervs ansvar, fra fritagelse. Begrebet »pleje« i denne bestemmelse dækker nemlig ikke alene ydelser, der er udført direkte af læger eller andre sundhedspersoner under lægetilsyn, men ligeledes til lægegerningen knyttede ydelser, der er udført på hospitaler alene under ansvar af personer, der ikke er læger« [31].

31 — Jf. Dornier-dommen, præmis 70 og 71.

43. Med hensyn til den anden betingelse fastsat ved § 4, nr. 16, litra c), i UstG, hvor mindst 40% af ydelserne i det forløbne kalenderår skal være leveret til personer, der er forsikrede af en socialsikringsinstitution, modtagere af bistandshjælp og pensionsberettigede, krigsofre eller modtagere af en alderspension (som udbetales af en socialforsikringsinstitution), er jeg af den opfattelse, at selv om det ikke udtrykkeligt er fastsat i sjette direktiv, kan det betragtes som et bidrag til at opfylde den fakultative betingelse fastsat i artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a) tredje led, hvorefter ikke-offentligretlige organer kan være omfattet af afgiftsfritagelsesordningen under forudsætning af, at »deres priser skal være godkendt af det offentlige eller må ikke overskride sådanne godkendte priser«. Såfremt en del af de brugere, der anvender de pågældende institutioner, var socialt forsikrede, ville det i givet fald sikre, at de priser, der anvendes af disse institutioner, er forenelige med offentligt godkendte priser. Selv om det efter min opfattelse ikke står klart, hvorfor det er nødvendigt, at mindst 40% af brugerne af disse tjenesteydelser er socialt forsikrede, mener jeg, at en sådan betingelse er forenelig med fællesskabsretten, i det omfang den faktisk muliggør en bedømmelse af, om de priser, som tilbydes ved denne enhed, er forenelige med de priser, der er godkendt af de offentlige myndigheder. Det er op til de nationale domstole at bedømme, om denne betingelse udgør et passende instrument til at afgøre, om de priser, som L.u.P. anvender, er forenelige med de priser, som er godkendt af de offentlige myndigheder.

III — Forslag til afgørelse

44. Herefter foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål på følgende måde:

»Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), 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 medicinske laboratorieanalyser som de, der er omhandlet i den foreliggende sag, udgør »pleje« udført af »andre lignende behørigt anerkendte institutioner«, i henhold til litra b).«