FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT M. POIARES MADURO

föredraget den 7 mars 2006 [1]

1. Genom förevarande begäran om förhandsavgörande har Bundesfinanzhof (Tyskland) ställt en fråga till domstolen om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [2] (nedan kallat sjätte direktivet).

2. Frågan berör mer specifikt tolkningen av artikel 13 A.1 b, 13 A.1 c och 13 A.2 i sjätte direktivet och syftar till att få det fastställt på vilka villkor medlemsstaterna får undanta medicinska analyser som på läkares ordination utförs av externa, privata laboratorier från mervärdesskatteplikt.

1 — Originalspråk: portugisiska.

2 — EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28

I — Bakgrund, tillämpliga bestämmelser och frågan till domstolen

3. L.u.P GmbH (nedan kallat L.u.P.) är ett enligt tysk rätt bildat bolag med begränsat ansvar. Bolagets enda delägare är Ingo Scharmann, läkare med laboratoriemedicin som specialitet. L.u.P. utförde medicinska analyser på uppdrag av två laboratoriesammanslutningar till vilka allmänpraktiserande läkare hade anslutit sig. Dessa läkare beställde analyserna inom ramen för sin sjukvård.

4. Finanzamt Bochum-Mitte (nedan kallat Finanzamt) behandlade L.u.P.:s tillhandahållande till laboratoriesammanslutningarna som skattepliktiga för mervärdesskatt. Finanzgericht bekräftade beslutet att transaktionerna inte var undantagna från skatteplikt enligt 4 § punkt 16 c i Umsatzsteuergezetz 1980/1993 (den tyska mervärdesskattelagen) (nedan kallad UStG). L.u.P. utgjorde visserligen en så kallad "annan inrättning för ställande av diagnos", men transaktionerna hade inte i tillräcklig omfattning utförts "under medicinsk övervakning". L.u.P. hade

inte heller bevisat att mins. 40 procent av dess transaktioner kom den privilegierade personkrets som avses i 4 § punkt 15 b UStG till godo under föregående kalenderår.

5. I 4 § punkt 16 c UStG föreskrivs följande:

"Av de transaktioner som omfattas av 1 § första stycket punkterna 1–3 skall ... följande undantas från skatteplikt: transaktioner som är närbesläktade med bedrivande av sjukhus, inrättningar för klinisk diagnos och andra inrättningar för sjukvård, diagnostik eller ställande av diagnos, för det fall att

...

c) tillhandahållande vid inrättningar för klinisk diagnos och andra inrättningar för sjukvård, diagnostik eller ställande av diagnos genomförs under medicinsk övervakning och att minst 40 procent av de tillhandahållanden som genomförts föregående kalenderår kommer de personer till godo som nämns i 4 § punkt 15 b ...".

6. De personer som nämns i 4 § punkt 15 b är personer som omfattas av en socialförsäkring, personer som erhåller socialbidrag och personer som har rätt till ålderspension (eller krigsofferpension), som betalas ut av ett socialförsäkringsorgan.

7. Enligt 4 § punkt 14 första meningen UStG undantas "transaktioner i rörelse som bedrivs av läkare, tandläkare, fysioterapeuter, sjukgymnaster, barnmorskor eller i liknande yrkesmässigt bedriven vårdverksamhet i den mening som avses i artikel 18.1 första stycket i Einkommensteuergesetz (inkomstskattelagen) eller i verksamhet som bedrivs av klinisk kemist" från skatteplikt.

8. Enligt Bundesfinanzhof kan bestämmelsen i 4 § punkt 14 UStG vara tillämplig på ett medicinskt laboratorium i den juridiska formen av ett bolag med begränsat ansvar. Enligt Bundesverfassungsgericht (den tyska författningsdomstolen) innebär nämligen kravet på likabehandling att det är förbjudet att enbart utifrån den skattskyldiges juridiska form göra någon som helst skillnad i fråga om undantag från skatteplikt.

9. L.u.P. har väckt talan mot Finanzgerichts beslut inför Bundesfinanzhof, som i sin tur har ställt följande fråga till domstolen:

"Är det tillåtet enligt artikel 13 A.1 b och 13 A.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, att uppställa däri angivna villkor för undantag från mervärdesskatteplikt när det gäller laboratorieanalyser som utförs av praktiserande läkare, trots att den sjukvård som läkare tillhandahåller i alla fall är undantagen från skatteplikt?"

10. Denna fråga innebär att domstolen uppmanas att tolka sjätte direktivet, särskilt artikel 13 A.1, vari 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.

..."

11. Enligt artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet får medlemsstaterna för att undantagen enligt punkt 1 b skall gälla ett icke offentligrättsligt organ i varje enskilt fall uppställa

"ett eller flera" av de villkor som därefter närmare anges i artikeln [3].

II — Bedömning

12. Domstolen har redan tolkat de bestämmelser i sjätte direktivet som ligger till grund för Bundesfinanzhofs begäran om förhandsavgörande. Domstolen har emellertid inte specifikt bedömt frågan hur tillhandahållandet av medicinska analystjänster, i den mening som avses i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet, närmare skall avgränsas, och inte heller vilka villkor medlemsstaterna får uppställa för att medicinska analyser som utförs under sådana omständigheter som dem som är för handen i det förevarande fallet skall vara undantagna från skatteplikt.

13. Inledningsvis skall det fastställas att analyserna i fråga kan undantas från mervärdesskatteplikt. Det finns då skäl att fastställa huruvida analyserna ingår i någon av de kategorier som anges i artikel 13 A.1 b (nedan kallad punkt b) eller artikel 13 A.1 c (nedan kallad punkt c) i sjätte direktivet. För det fall analystjänsterna i fråga ingår i någon av dessa punkter kommer jag därefter att titta närmare på frågan avseende vilka villkor medlemsstaterna får uppställa för att dessa undantag skall gälla.

A — *Kvalificering av tillhandahållandet av L.u.P.:s medicinska analystjänster*

14. För det första skall det fastställas om medicinska analyser som dem som avses i förevarande fall skall kvalificeras som "sjukvård" eller som med sjukvård "närbesläktade verksamheter", enligt punkt b.

15. Det bör i sammanhanget erinras om att de undantag som föreskrivs i punkterna b och c enligt domstolens fasta rättspraxis utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar bestämmelserna om mervärdesskatt på olika sätt. [4] Vidare gäller att "bestämmelserna om undantag i

3 — Villkoren lyder som följer: "– De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls. — De skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat. — Deras priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt. — Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge."

4 — Se nyligen avkunnad dom av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, Ygeia (REG 2005, s. I-973), punkt 15, av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), punkt 15, och av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiëlle Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 11.

artikel 13 i sjätte direktivet tolkas strikt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag".[5]

16. Det är därför påkallat att bedöma syftet med de undantagsordningar avseende mervärdesskatt som föreskrivs i punkterna b och c, för att fastställa vilka tillhandahållanden som kan komma i fråga för undantag enligt dessa bestämmelser. Det är i detta avseende ostridigt att det gemensamma syftet med undantagen i punkt b likaväl som i punkt c är att sänka vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till denna vård.[6] Med hänsyn till detta syfte är frågan inte huruvida tillhandahållande av medicinska analyser generellt kan undantas från skatteplikt med stöd av dessa båda bestämmelser, utan snarare att veta exakt vilken undantagsordning de omfattas av.

17. Det skall fastställas huruvida tillhandahållande av medicinska analystjänster bör hänföras till någon av kategorierna under punkt b eller punkt c. Punkt c är i själva verket inte tillämplig på med sjukvård närbesläktade verksamheter. För undantag enligt punkt b gäller därtill, till skillnad från vad som är fallet med undantag enligt punkt c, att medlemsstaterna fritt kan uppställa vissa villkor för att medge undantag från skatteplikt, enligt vad som anges i artikel 13 A.2, om tjänsteleverantörerna i fråga inte är offentligrättsliga organ.

18. Den specifika frågan huruvida tillhandahållande av medicinska analystjänster faller under punkt b eller punkt c kan inte besvaras enbart med beaktande av det allmänna syftet med dessa båda bestämmelser. Utifrån syftet är det endast möjligt att i likhet med vad domstolen nyligen har konstaterat hävda att de begrepp som används under punkterna b och c inte behöver tolkas "särskilt restriktivt".[7]

19. Vad gäller eventuell tillämpning av punkt b skall det i första hand fastställas huruvida ifrågavarande medicinska analystjänster utgör "sjukvård" i den mening som avses i bestämmelsen. Därefter skall det fastställas huruvida medicinska analyslaboratorier av sådant slag som L.u.P. innefattas i

5 — Domarna i de ovannämna målen Ygeia, punkt 15, och Stichting Uitvoering Financiëlle Acties, punkt 13.

6 — Dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier (REG 2003, s. I-12911), punkt 43, av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-249), punkt 23, och av den 10 september 2002 i mål C-141/00, Kügler (REG 2002, s. I-6833), punkt 29.

7 — Domarna i de ovan nämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 23, och Dornier, punkt 48.

punkt b, eftersom det där hänvisas till "sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur".

20. Avseende den första aspekten har domstolen redan haft tillfälle att yttra sig i en närliggande fråga i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike. I målet i fråga skulle det fastställas huruvida översändandet av prover till ett laboratorium som därefter fick i uppdrag att utföra medicinska analyser skulle undantas från skatteplikt enligt punkt b. Under dessa förhållanden ansåg domstolen att "provtagningen och översändandet av provet till ett specialiserat laboratorium [utgör] tjänster som är nära besläktade med analysen, vilket medför att de bör lyda under samma skattemässiga ordning som denna och därmed inte vara mervärdesskattepliktiga" [8] i egenskap av med sjukvård närbesläktade verksamheter i den mening som avses i punkt b. Enligt domstolen innefattades de medicinska analystjänsterna i sig följaktligen i nämnda punkt b.

21. Såsom framgår av den ovannämnda domen i målet kommissionen mot Frankrike skall en verksamhets syfte beaktas för att bestämma om denna verksamhet skall anses omfattas av undantagsordningen i punkt b. [9] Parallellt härmed har domstolen likaså slagit fast avseende punkt c att det "är en läkartjänsts syfte som är avgörande för om den skall undantas från mervärdesskatteplikt". [10]

22. Härav följer enligt domstolen att tillhandahållande av tjänster avseende "sjukvård" enligt punkt b, liksom tillhandahållande av "sjukvårdande behandling" enligt punkt c, "har till syfte att diagnostisera, tillhandahålla vård för och, i möjligaste mån, bota sjukdomar eller komma till rätta med hälsoproblem". [11] Annorlunda uttryckt måste tjänsten i fråga för att kunna undantas från skatteplikt enligt såväl punkt b som punkt c ha ett terapeutiskt syfte. [12]

23. Det bör också betonas att domstolen mer nyligen, bland annat i domarna i de ovannämnda målen Unterpertinger och D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services, avseende tillämpningen av punkt c, har

8 — Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 30.

9 — Ibidem, punkt 24, i vilken betonas att det är nödvändigt att "beakta syftet med provtagningarna" och domen i det ovannämnda målet Ygeia, punkt 22.

10 — Dom av den 20 november 2003 i mål C-212/01, Unterpertinger (REG 2003, s. I-13859), punkt 42, och generaladvokaten C. Stix-Hackls förslag till avgörande i detta mål, punkterna 66-68, som det uttryckligen hänvisas till i domen.

11 — Domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 48, dom av den 14 september 2000 i mål C-384/98, D (REG 2000, s. I-6795), punkt 18, domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 38, och, mer nyligen, domen i det ovannämnda målet Ygeia, punkt 24.

12 — Domarna i de ovannämnda målen D, punkt 19, Kügler, punkt 39, och Unterpertinger, punkt 40, samt dom av den 20 november 2003 i mål C-307/01, D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services (REG 2003, s. I-13989, punkt 58).

påpekat att även förebyggande medicinska tjänster kan undantas från mervärdesskatteplikt, eftersom det terapeutiska syftet inte skall tolkas särskilt snävt. [13] "Även i de fall då 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'" [14].

24. Enligt min åsikt finns det inget som motiverar att den enhetliga och konsekventa tolkning som domstolen har fastslagit frångås avseende arten av de verksamheter som innefattas i dessa båda punkter. Domstolens tolkning av begreppet "sjukvårdande behandling som ges av medicinska [...] yrkesutövare" i punkt c skall därför anses motsvara tolkningen av begreppet sjukvård i punkt b. Jag vill i detta avseende för det första erinra om att domstolen uttryckligen har bekräftat att begreppet sjukvård i artikel 13 A.1 b omfattar all "sjukvårdande behandling" som avses i punkt c i samma stycke. [15] För det andra syftar de båda punkterna till att "reglera hela systemet för undantag från skatteplikt för medicinska tjänster i strikt mening". [16]

25. Det är uppenbart att de båda bestämmelserna har olika syften. Dock "är den ort där tjänsten tillhandahålls av större betydelse än tjänstens art för att avgränsa tillämpningsområdet för de båda fallen av undantag från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b och c". [17] Enligt punkt b gäller alltså att "de tjänster som skall undantas enligt artikel 13 A.1 b består av olika typer av sjukvård som normalt utförs utan vinstsyfte i inrättningar som har samhällsnyttiga ändamål, såsom att värna om människors hälsa, medan de som avses i artikel 13 A.1 c är sådana tjänster som tillhandahålls utanför sjukhus och inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren". [18]

13 — Domarna i de ovannämnda målen Unterpertinger, punkt 40, och D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services, punkt 58. Se generaladvokaten C. Stix Hackls förslag till avgörande i dessa mål (punkterna 72–75), i vilka hon föreslår att begreppet verksamheter med terapeutiskt syfte skall utvidgas till att även omfatta "sådana verksamheter som inte direkt har ett botande syfte, utan endast utövas i förebyggande syfte " (punkt 72). Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 40.

14 — Domarna i de ovannämnda målen Unterpertinger, punkt 40, och D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services, punkt 58.

15 — Domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 50.

16 — Domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 36. Se generaladvokaten C. Stix-Hackls förslag till avgörande i det ovannämnda målet Unterpertinger, punkt 71, enligt vilket "de båda undantagen följaktligen [uppfyller] syftet att främja tillgången till medicinsk behandling".

17 — Domen i det ovannämnda målet Dornier, punkt 47, i linje med dom av den 23 februari 1987 i mål 353/85, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1987, s. 817), punkterna 32 och 33. Se även, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Kügler, punkt 35.

18 — Domarna i de ovannämnda målen Dornier, punkt 47, kommissionen mot Förenade kungariket, punkt 33, och Kügler, punkterna 35 och 36.

26. Begreppet sjukvård i punkt b täcker således, liksom i punkt c i första stycket, "läkartjänster som tillhandahålls i ... syfte ... att skydda — vilket begrepp innefattar att bevara och återställa — hälsan hos personer". [19] Begreppet innefattar med andra ord sjukvård i både botande och förebyggande syfte.

27. Inom förebyggande sjukvård diagnostiseras inga sjukdomar [20] och ingen behandlande åtgärd utförs i strikt mening. Det centrala är att observera och undersöka patienten just för att undvika att i framtiden behöva diagnostisera och behandla eventuella sjukdomar.

28. Utförandet av medicinska analyser på läkares ordination ingår dock som en oskiljaktig del av den medicinska observationen av patienten, [21] utan vilken det uppenbarligen inte är möjligt att skydda, inbegripet att bevara och återställa, hälsan hos personer. Sjukvården utgörs med andra ord, i dess innebörd av samlingsbegrepp för olika verksamheter som utförs i syfte att bevara eller återställa hälsan, av en rad åtgärder som syftar till att bevara eller återställa hälsan vari initialt ingår åtgärder för observation och undersökning och därefter eventuell diagnos och behandling. I den meningen är medicinska analyser som ordineras av läkare att betrakta som sjukvård.

29. Medicinska analyser likt dem som utförs av L.u.P. skall därför, med hänsyn till sitt syfte, omfattas av begreppet sjukvård i den mening som avses i artikel 13 A.1 b och c i sjätte direktivet.

30. Den andra frågan handlar om att närmare klargöra huruvida sjukvårdsverksamhet som utförs av ett externt analyslaboratorium faller under punkt b eller under punkt c. För att kunna besvara denna fråga är det, såsom har redovisats, nödvändigt att utreda om tjänsterna i fråga tillhandahålls utanför sjukhus och liknande inrättningar inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren på dennes mottagning eller i hemmet. [22] Med andra ord är den plats där verksamheten utövas av större betydelse när det gäller att besvara frågan än verksamhetens art.

31. I motsats till det synsätt som kommissionen presenterar i sina skriftliga synpunkter anser jag att ett laboratorium som utför

19 — Domarna i de ovannämnda målen Unterpertinger, punkt 41, och D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services, punkt 59.

20 — Diagnosen är i själva verket den åtgärd genom vilken läkaren konstaterar en sjukdom utifrån förekomsten av sjukdomsspecifika symptom.

21 — Oavsett om läkaren själv genomför dessa undersökningar eller analyser inom ramen för sin behandling eller låter en tredje part utföra dem med hänsyn till analysens specifika karaktär.

22 — Se punkt 25 ovan.

medicinska analyser som ordineras av läkare — och som därmed i enlighet med vad jag har beskrivit tillhandahåller tjänster avseende "sjukvård" i den mening som avses i punkt b — faller under denna bestämmelse, eftersom det däri hänvisas till "centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur".

32. Syftet med det undantag som föreskrivs både i punkt b och i punkt c är detsamma, oavsett om analyserna utförs av ett sjukhus, alternativt av en läkare på dennes mottagning (förutsatt att denne innehar tillräcklig kompetens och erforderlig teknisk utrustning), eller om analyserna tvärtom utförs av andra inrättningar med medicinska analyser som specialitet. Med tanke på att syftet är att sänka sjukvårdskostnaderna, ter sig en dylik skillnad i behandling obegriplig. Den tolkningslinje som här förordas är likaså den som är mest förenlig med principen om skatteneutralitet som utgör hinder för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende. [23]

33. Det skall också framhållas att tillhandahållande av medicinska analyser faller under punkt c och inte under punkt b om tjänsten faktiskt tillhandahålls inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren. Det tycks emellertid framgå av begäran om förhandsavgörande att analyserna i fråga inte har utförts inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren, i den mening som avses i domstolens rättspraxis, på ett sätt som gör att de kan anses falla under punkt c. [24]

34. I sina skriftliga och muntliga synpunkter har kommissionen vidare framhållit åsikten att det skall göras åtskillnad mellan medicinska analyslaboratorier som står i direkta avtalsförhållanden till patienterna och laboratorier som endast har står i avtalförhållande till den läkare som har beställt analyserna. Tillhandahållande av medicinska analyser kan enligt detta resonemang endast undantas från skatteplikt i det förra fallet, eftersom analyserna då är avsedda för slutmottagarna. I det senare fallet är det endast fråga om tjänster som har tillhandahållits i ett skede som föregick tillhandahållandet av sjukvård. Det är med andra ord vårdgivaren som är mottagare av tjänsterna och inte slutmottagaren av dessa tjänster. Följaktligen skall tjänsterna inte omfattas av ordningen för undantag från mervärdesskat-

23 — Se den ovannämnda domen i målet Kügler, punkt 30.

24 — Se rättspraxis som nämns i punkt 25 ovan.

teplikt. Kommissionen grundar sitt resonemang på domstolens domar i målen kommissionen mot Tyskland [25], Skandia [26], CSC Financial Services [27] och Arthur Andersen Consulting [28]. I dessa mål har tjänster som tillhandahållits inom ramen för ett underentreprenadskontrakt avseende verksamheter i anslutning till mervärdesskattebefriade tjänster ansetts vara skattepliktiga. Jag delar inte kommissionens tolkning.

35. Kommissionens resonemang strider nämligen mot den ståndpunkt som domstolen gav uttryck för i den ovannämnda domen i målet kommissionen mot Frankrike. I denna dom framhölls tydligt att "huruvida det laboratorium som tar provet även utför analysen eller om det lägger ut detta på ett annat laboratorium samtidigt som det kvarstår som ansvarigt gentemot patienten eller om det, med hänsyn till arten av den analys som skall utföras, är skyldigt att översända provet till ett specialiserat laboratorium" [29] saknar betydelse för tillämpningen av den undantagsordning som avses i punkt b. Att ett laboratorium lägger ut utförandet av en medicinsk analys på ett laboratorium som agerar underleverantör medför inte att den analys som utförts av underleverantören upphör att omfattas av den undantagsordning som avses i punkt b.

36. Den rättspraxis som kommissionen hänvisar till gäller system för undantag från mervärdesskatteplikt som skiljer sig från de undantag som föreskrivs för verksamhet med allmänintresse. I denna rättspraxis behandlas dessutom ordningar för undantag från skatteplikt som inte har samma syfte som de undantag avseende sjukvårdsverksamhet som föreskrivs i punkterna b och c. [30]

37. Således anser jag inte att man skall begränsa tolkningen av de undantagsord-

25 — Dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland (REG 1985, s. 2655), punkt 20, i vilken fastställs att endast de tjänster som tillhandahölls av Deutsche Bundespost var befriade från mervärdesskatt enligt artikel 13 A.1 a i sjätte direktivet, och inte tjänster som transportföretag tillhandahöll mot ersättning i ett tidigare led, för Deutsche Bundesposts räkning.

26 — Dom av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Skandia (REG 2001, s. I-1951), punkterna 40 och 41, i vilken framhålls att administration av försäkringsavtal som en enhet utför på uppdrag av ett försäkringsbolag inte skall undantas från mervärdesskatteplikt i egenskap av "försäkringstransaktioner" enligt artikel 13 B a i sjätte direktivet, eftersom denna enhet inte står i något avtalsförhållande till försäkringstagarna och inte står de risker som är förenade med försäkringsverksamheten.

27 — Dom av den 13 december 2001 i mål C-235/00, CSC Financial Services (REG 2001, s. I-10237), punkterna 39 och 40). I fråga om tolkningen av begreppet "förhandlingar" rörande värdepapper, i den mening som avses i punkt 5 i artikel 13 B d i sjätte direktivet, hävdade domstolen att en mellanman inte kan undantas från mervärdesskatteplikt om den "inte är part i ett avtal avseende en finansiell produkt". Därför "är det inte fråga om någon förhandlingsverksamhet när en av avtalsparterna anförtror en del av de materiella transaktioner som har samband med kontraktet till en underleverantör, såsom information till motparten, mottagande och handläggning av ansökningar om att få teckna de värdepapper som avtalet avser. I ett sådant fall intar underleverantören samma ställning som försäljaren av den finansiella produkten och är således inte någon mellanman som inte har partsställning i avtalet på det sätt som avses med bestämmelsen i fråga."

28 — Dom av den 3 mars 2005 i mål C-472/03, Arthur Andersen (REG 2005, s. I-1719), i vilken förklaras att backofficeverksamhet som i normala fall utförs av ett försäkringsbolag som läggs ut på en extern underleverantör som inte själv står risken och som inte agerar som försäkringsagent eller försäkringsmäklare, inte kan undantas från skatteplikt enligt artikel 13 B a i sjätte direktivet.

29 — Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 28. I domen i det ovannämnda målet D'Ambrumenil och Dispute Resolution Services, punkt 67, hävdas på samma sätt att det förhållandet att tredje man, i detta fall en arbetsgivare, beslutar om och beställer läkarundersökningar för en arbetstagares räkning, inte utgör hinder för att syftet med dessa analyser är hälsoskydd, varför de skall undantas från skatteplikt.

30 — Se bland annat syftet med att undanta försäkringstransaktioner och tjänster som utförs av försäkringsagenter och försäkringsmäklare från skatteplikt i domen i det ovannämnda målet CPP, punkt 23, generaladvokaten A. Saggios förslag till avgörande i det ovannämnda målet Skandia, punkt 23, och punkt 13 i mitt förslag till avgörande i det ovannämnda målet Arthur Andersen.

ningar som föreskrivs i punkterna b och c — en väl etablerad tolkning, bland annat genom domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike — i syfte att tillgodose det hypotetiska behovet av ökad enhetlighet och anpassning till den rättspraxis som kommissionen hänvisar till avseende underentreprenad av viss verksamhet i samband med tillhandahållande av skattebefriade tjänster. När de medicinska analystjänsterna som i det ifrågavarande fallet i huvudsak består av tillhandahållande av "sjukvård" som utförs av "inrättningar av liknande natur" enligt punkt b, enligt ovan angivna villkor, kan jag varken i bestämmelsens ordalydelse eller syfte se något skäl att uppställa ett ytterligare villkor för att undanta dessa tjänster från skatteplikt såsom kommissionen föreslår. De villkor som kan uppställas är de som följer av artikel 13 A.1 b och 13 A.2.

B — *Överensstämmelsen med artikel 13 A.1 b och 13 A.2 vad avser de villkor som medlemsstaterna fritt får uppställa för att tjänster som utförs av icke offentligrättsliga organ skall vara undantagna från skatteplikt*

38. Medlemsstaterna kan fritt uppställa ett eller flera av de villkor som avses i artikel 13 A.2 a när det är fråga om tjänster som utförs av icke offentligrättsliga organ. Det framgår tydligt av artikel 13 A.2 att dessa fakultativa villkor endast kan uppställas för tillhandahållande av de tjänster som avses i punkt b, och inte för dem som avses i punkt c. I sjätte direktivet behandlas således de olika undantagsordningar som föreskrivs i punkterna b och c inte på samma sätt, eftersom tjänster enligt punkt b omfattas av en undantagsordning som a priori är mindre fördelaktig än den som föreskrivs för tjänster enligt punkt c. Medlemsstaterna kan därmed uppställa ett eller flera av de villkor som anges i artikel 13 A.2 a för att tjänster som utförs av privata, medicinska analyslaboratorier under punkt b skall undantas från mervärdesskatteplikt, något som inte är möjligt i fråga om tjänster som utförs av läkare som ordinerar analyserna inom ramen för punkt c.

39. Avseende tillhandahållande av tjänster enligt punkt b bör det också påpekas — eftersom jag uppfattar det som att det finns en underliggande tvekan i Bundesfinanzhofs fråga — att det faktum att medlemsstaterna har möjlighet att uppställa villkor för att bevilja undantag från skatteplikt inte tvingar dem att likställa behandlingen av tjänster avseende "sjukvård" och "närbesläktade verksamheter" som utförs av icke offentligrättsliga organ. Medlemsstaterna *kan, i varje enskilt fall,* uppställa närmare villkor för att bevilja icke offentligrättsliga organ undantag från skatteplikt enligt punkt b, givetvis med respekt för den övergripande principen om icke-diskriminering. Härav följer enligt min mening att de inte är skyldiga att uppställa exakt samma villkor för de båda typerna av

tjänster. En medlemsstat kan nämligen välja att inte uppställa några av villkoren i artikel 13 A.2 a för att undanta tillhandahållande av sjukvårdstjänster som utförs av icke offentligrättsliga organ från skatteplikt. Därför bör medlemsstaten även kunna fastställa villkor *enbart* för tillhandahållande av sjukvårdstjänster som utförs av privata aktörer, vilka är *närbesläktade* med sjukhusvård och sjukvård. Av det skälet anser jag att alla tvivel bör undanröjas vad avser en eventuell oförenlighet mellan den ordning som föreskrivs i 4 § punkt 16 UStG och undantagsordningen i artikel 13 A.1 b och 13 A.2 a i sjätte direktivet, eftersom det i den tyska ordningen uppenbarligen endast fastställs villkor för att verksamheter som är "närbesläktade" med sjukhusvård och sjukvård skall undantas från skatteplikt.

40. För den händelse det enligt gällande tysk lagstiftning skulle krävas att de villkor som anges i 4 § punkt 16 UStG är uppfyllda för att medge undantag från skatteplikt för tillhandahållande av "sjukvård" som utförs av "andra [...] inrättningar av liknande natur" i den betydelse som avses i punkt b i sjätte direktivet, bör det fastställas huruvida de båda villkor som uppställs i tysk lagstiftning för att undantag från skatteplikt skall beviljas, är förenliga med gemenskapsrätten.

41. Vad gäller det villkor som avses i 4 § punkt 16 c UStG, enligt vilket det är nödvändigt att "transaktioner ... genomförs under medicinsk övervakning", strider detta mot gemenskapsrätten. Inget av de undantag som avses i artikel 13 A.2 a kan nämligen tolkas på så sätt att medlemsstaterna kan uppställa ett villkor avseende medicinsk övervakning enligt tysk lagstiftning för att bevilja icke offentligrättsliga organ undantag från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 b.

42. Avseende detta villkor erinras om att domstolen i domen i det ovannämnda målet Dornier uttryckligen förklarade att "villkoret att tjänsterna skall tillhandahållas under tillsyn av läkare, såvitt detta villkor har till syfte att från undantaget från skatteplikt utesluta de tjänster som tillhandahålls endast på paramedicinska yrkesutövares ansvar, går utöver gränserna för det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Uttrycket "sjukvård" i denna bestämmelse omfattar nämligen inte bara tjänster som tillhandahålls direkt av läkare eller andra yrkesutövare inom vården under läkartillsyn, utan även paramedicinska tjänster som tillhandahålls i sjukhusmiljö av personer som inte är läkare." [31]

31 — Domen i det ovannämnda målet Dornier, punkterna 70 och 71.

43. Enligt det andra villkoret som uppställs i 4 § punkt 16 c UStG skall mins. 40 procent av transaktionerna komma följande personer till godo under föregående kalenderår: personer som omfattas av en socialförsäkring, personer som erhåller socialbidrag, personer som har rätt till krigsofferpension och personer som uppbär ålderspension (som utbetalas av ett socialförsäkringsorgan). Även om detta villkor inte uttryckligen anges i sjätte direktivet, är det möjligt att anse att det bidrar till att uppfylla det fakultativa villkor som anges i artikel 13 A.2 a tredje strecksatsen. Enligt detta villkor skall icke offentligrättsliga organ för att kunna omfattas av undantagsordningen tillämpa priser som "skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser". Om en del av användarna inom enheten i fråga är försäkrade kan detta eventuellt bidra till att säkerställa att de priser som tillämpas vid denna enhet är förenliga med de priser som har godkänts av det allmänna. Även om jag inte är helt klar över varför minst 40 procent av organets användare skall vara försäkrade anser jag att ett sådant villkor kan vara förenligt med gemenskapsrätten, om det faktiskt möjliggör en bedömning av huruvida de priser som tillämpas vid denna enhet är förenliga med de priser som har godkänts av offentliga myndigheter. Det åvilar de nationella domstolarna att bedöma huruvida detta villkor är lämpligt för att avgöra om de priser som tillämpas av L.u.P. är förenliga med de priser som har godkänts av offentliga myndigheter.

III — Förslag till avgörande

44. Med hänsyn till dessa överväganden föreslår jag att domstolen besvarar Bundesfinanzhofs fråga på följande vis:

"Artikel 13 A.1 b 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 på så sätt att tillhandahållande av medicinska analystjänster som dem som avses i ifrågavarande fall skall anses utgöra 'sjukvård' som bedrivs av 'andra ... inrättningar av liknande natur' i den mening som avses i punkt b ovan."