D.

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO SAGGIO

föredraget den 27 januari 2000 *

1. Med denna begäran om förhandsavgörande ställer Landesgericht St. Pölten (Österrike) frågan till domstolen, huruvida en undersökning av ärftliga egenskaper som utförs av en medicinskt sakkunnig vid domstol på domstolens uppdrag inom ramen för en tvist om fastställande av faderskap omfattas av tillämpningsområdet för undantaget enligt artikel 13 A.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet), [1] och för det fall den första frågan besvaras jakande, huruvida den som omfattas av undantaget har möjlighet att avstå från detta.

Gemenskapsrättsliga och nationella bestämmelser

2. I artikel 13 A.1 i sjätte direktivet förtecknas sådana tjänster och verksamheter av "allmänintresse" som medlemsstaterna på villkor som de själva fastställer skall undanta från mervärdesskatt. Till dessa hör enligt punkt 1 c "sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga".

3. I 6 § första stycket i den österrikiska Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt) från 1994 [2] föreskrivs att "av de omsättningstyper som faller under 1 § första och andra styckena är följande undantagna från skatteplikt:... transaktioner som kan hänföras till verksamhet som läkare" (punkt 19) och "transaktioner som genomförs av småföretagare — det vill säga företagare vilkas hemvist respektive säte ligger i Österrike och vilkas omsättning under den tidsperiod som är relevant för fastställande av skatt... inte överstiger 300 000 ATS" (punkt 27). Vidare föreskrivs i 6 § tredje stycket att "småföretagare vilkas omsättning är undantagen enligt 6 § första stycket punkt 27 kan emellertid fram till dess att beslutet är slutgiltigt, genom ett skriftligt meddelande till skattemyndigheten begära att 6 § första stycket punkt 27 inte skall tillämpas på dem". Det skall tilläggas att de sakkunnigas arvoden fastställs av den domstol på vars uppdrag den sakkunnige har utfört eller skall utföra sin verksamhet. Domstolen fastställer ersättningen, vilken betalas av medel som en part i målet har betalat in som förskott på ersättning för rättegång-

* Originalspråk: italienska.

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

2 — BGBl nr 633.

skostnader eller, då förskottsbetalning inte skett, av statliga medel (Bundesschatz).

Bakgrund, förfarande och tolkningsfrågor

4. I ett förfarande där käranden begärde att det skulle fastställas att hon är barn till svaranden utsåg Bezirksgericht St. Pölten dr Agathe Rosenmayr till medicinskt sakkunnig. Hon fick i uppdrag att undersöka de ärftliga egenskaperna för att ta ställning till om käranden kunde vara svarandens dotter. För sin tekniska undersökning begärde Dr Rosenmayr, förutom arvode, betalning av mervärdesskatt till ett belopp av 14 108,60 ATS,[3] eftersom hon hade bestämt sig för att hennes verksamhet skulle beskattas.[4] Dr Rosenmayr framhöll att hon endast genom att betala mervärdesskatt på sina arvoden kunde göra avdrag för den mervärdesskatt som hon måste erlägga vid köp av material som är nödvändiga för hennes undersökningar, samt vid avlöning av sina medarbetare. Genom beslut av den 29 maj 1998 fastställde Bezirksgericht att ersättning skulle utgå till den sakkunniga med 84 653 ATS, inklusive arvoden och mervärdesskatt. Detta belopp betalades till den berörda med offentliga medel. Ombudet för Bundesschatz[5] överklagade detta beslut till Landesgericht St. Pölten och gjorde gällande att det undantag för medicinsk verksamhet som föreskrivs i 6 § första stycket punkt 19 i 1994 års Umsatzsteuergesetz måste gälla även arvoden åt medicinskt sakkunniga och yrkade således att det överklagade beslutet skulle ändras så att mervärdesskattebeloppet drogs av från det utbetalade beloppet.

5. I samband därmed beslöt Landesgericht St. Pölten att ställa följande frågor till domstolen:

"1) Skall artikel 13 A.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande mervärdesskatter tolkas så, att undantaget från skatteplikt även omfattar sådan medicinsk verksamhet som en läkare utövar i egenskap av sakkunnig vid domstol på domstolens uppdrag, och som särskilt består i att i faderskapsmål göra undersökningar rörande ärftliga egenskaper?

2) För det fall fråga 1 besvaras jakande, utgör då nämnda bestämmelse i direk-

3 — I Österrike regleras sakkunnigarvodenas belopp genom bestämmelserna i Gebührenanspruchsgesetz från 1975.

4 — Dr Rosenmayr framhöll att även om finansministeriet i ett cirkulär av den 9 januari 1998 hade hävdat att alla medicinska sakkunniguttalanden i princip omfattades av undantaget i 6 § första stycket punkt 19 UStG från 1994, hindrade detta inte att en medicinskt sakkunnig hade möjlighet att välja att frivilligt betala mervärdesskatt och därmed hade rätt att göra avdrag för den skatt som ursprungligen betalats in. Dr Rosenmayr hänvisade som stöd för sitt påstående till den ovannämnda bestämmelsen i 6 § första stycket punkt 27 och 6 § tredje stycket UStG från 1994.

5 — Revisorerna har rätt att väcka talan mot domstolars beslut om fastställande av arvoden.

tivet hinder för tillämpning av en bestämmelse i nationell rätt enligt vilken (även) läkare under vissa villkor kan avstå från att utnyttja nämnda undantag från skatteplikt?"

undantag för sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare, som anges i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet, även innefattar sådan verksamhet som utförs av en läkare i hans egenskap av sakkunnig vid domstol på domstolens uppdrag, som exempelvis undersökningar rörande ärftliga egenskaper i syfte att fastställa faderskap.

Upptagande till sakprövning

6. Den österrikiska regeringen åberopar i första hand den karaktär av domstol som det organ har som har fattat beslut om att hänskjuta frågorna. Enligt österrikisk rätt är det beslut genom vilket arvodena fastställs för en sakkunnig vid domstol i princip oupplösligt kopplat till det slutliga avgörandet i målet (i förevarande fall således ett förfarande för fastställande av faderskap). Utbetalningen av arvodena måste nämligen med nödvändighet föregå det slutliga avgörandet, i vilket förutom själva saken det även avgörs vilken part som skall bära rättegångskostnaderna, särskilt de kostnader som avser eventuella sakkunnigarvoden. Härav följer att det i förevarande fall inte råder något tvivel om att det hänskjutande organet kan betecknas som "domstol" i den mening som avses i artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) och att begäran från Landesgericht St Pölten följaktligen kan tas upp till sakprövning.

Den första frågan

7. Med den första frågan vill den hänskjutande domstolen få veta huruvida det

Parternas argument

8. Samtliga regeringar som har yttrat sig i målet har föreslagit att den första frågan skall besvaras jakande. Den österrikiska regeringen noterar att den medicinska verksamhet som har givit upphov till huvudtvisten visserligen skiljer sig från vanliga sjukvårdande behandlingar i två avseenden: dels har den sakkunnige tillhandahållit sin tjänst på begäran av domstolen och således inte inom ramen för ett avtalsförhållande som normalt är fallet, dels är den utförda verksamheten begränsad till fastställande av en rent teknisk uppgift, utan något samband med vård eller läkarbehandling. Vad närmare gäller den första aspekten noterar den österrikiska regeringen även att den omständigheten att den sakkunnige erhållit uppdraget av en domstol på intet sätt förändrar innehållet i verksamheten, och att det följaktligen inte är motiverat att beteckna sakkunnigverksamheten på annat sätt än vanliga sjukvårdande behandlingar och tillämpa ett annat och mindre gynnsamt skattesystem på dem. Med avseende på den andra aspekten, nämligen avsaknaden av ett funktionellt samband med läkarvård eller läkarbehandling, hävdar den österrikiska regeringen att direktivet måste tolkas på så

sätt att även sådana undersökningar som domstolarna begär att de sakkunniga skall utföra (till exempel laboratorieundersökningar), och som är nödvändiga för att avgöra tvisten, måste anses som sjukvårdande behandling vid bedömningen av om de skall undantas från mervärdesskatt. [6] Den omständigheten att denna verksamhet inte har något samband med läkarbehandling har nämligen ingen betydelse i detta särskilda sammanhang.

9. Den nederländska regeringen delar denna uppfattning och har med avseende på den första frågan anfört att sådan läkarverksamhet som utförs på uppdrag av domstol måste betraktas på samma sätt som läkarvård, varför även den skall omfattas av undantaget från mervärdesskatt. Skälet därtill är att begreppet läkarvård avser all verksamhet som utförs inom ramen för utövande av läkaryrket (eller paramedicinska yrken), däri således inbegripet sakkunniga. Även den verksamhet som en läkare utför i sin egenskap av sakkunnig på domstols uppdrag är nämligen, på samma sätt som den verksamhet som består av läkarvård, av allmänt intresse och förtjänar således en gynnsammare skattebehandling. Verksamheten som domstolssakkunnig kan inte behandlas annorlunda än den verksamhet som en sakkunnig som utses av privata parter utför, endast på grund av att bakgrunden till denna verksamhet är ett beslut av domstol och inte ett avtal. Samma regering understryker slutligen att ett uteslutande av en domstolssakkunnigs verksamhet från tillämpningsområdet för undantaget för sjukvårdande behandling enligt artikel 13 i sjätte direktivet skulle inverka på den fria konkurrensen, det vill säga det mål som eftersträvas genom tillnärmning av lagstiftningarna i fråga om mervärdesskatt.

10. Den brittiska regeringen har behandlat två olika aspekter av den första frågan. Den ställer sig först frågan huruvida undersökningar för att fastställa faderskap faller under begreppet "sjukvårdande behandling", varvid den ger uttryck för den uppfattningen att all verksamhet som förutsätter medicinsk sakkunskap ingår i detta begrepp. I artikel 13 i sjätte direktivet ges nämligen en vidsträckt definition av den verksamhet som utövas inom läkaryrket. Med hänsyn härtill bör i detta begrepp ingå inte endast behandling av patienter utan även en rad andra verksamheter som inte har omedelbart samband med förebyggande eller behandling av sjukdomar, som utarbetande av utlåtanden om patienternas allmänna hälsotillstånd, födelsekontroll, sterilisering eller plastikkirurgi. Det gemensamma kriteriet för denna verksamhet är att den förutsätter medicinsk sakkunskap och erfarenhet. Den brittiska regeringen har därutöver anfört att syftet med behandlingen inte lämpar sig som kriterium för bedömningen av om en behandling omfattas av undantaget eller inte, eftersom det är ett vagt och inte entydigt kriterium. [7] En person kan exempelvis underkastas samma blodprov såväl för syftet att fastställa en sjukdom som i samband med ett fader-

6 — De österrikiska myndigheternas uppfattning i frågan varierade dock med tiden. Enligt ett cirkulär från finansministeriet av den 9 januari 1998 uteslöts nämligen just undersökningar om ärftliga egenskaper från den medicinska verksamhet som var undantagen mervärdesskatt. Genom ett andra cirkulär ändrades dock det första cirkuläret och det fastställdes att även denna särskilda sakkunnigverksamhet ingick bland de verksamheter som var undantagna enligt 6 § första stycket punkt 19 UStG.

7 — Den brittiska regeringen har under den muntliga förhandlingen även framhållit att om gemenskapslagstiftaren verkligen hade ansett att det var syftet med verksamheterna som var avgörande för undantagets tillämplighet skulle han uttryckligen ha föreskrivit detta. Direktivet har valt en lösning av denna typ för de verksamheter som avses i artikel 13 A.1 k och p i sjätte direktivet, närmare bestämt för tillhandahållande av personal från religiösa eller filosofiska institutioner för syften som socialt bistånd och socialförsäkring, skydd av barn, undervisning och själavård.

skapsmål, och den medicinska behandlingen kan vara densamma i båda fallen, medan det skattesystem som skall tillämpas är olika.

Samma regering har dessutom framhållit att undantagen enligt sjätte direktivet visserligen skall tolkas restriktivt, eftersom undantag därigenom införs från den allmänna tillämpningen av mervärdesskatt, men ändå inte skall tolkas så, att deras omfattning begränsas på sätt som inte finner något motsvarande stöd i ordalydelsen.

Till stöd för uppfattningen om en allmän tillämpning av undantaget talar enligt regeringen även det faktum att varje annan tolkning är oförenlig med kravet på en enkel och förutsebar tillämpning av skatteundantaget. I inledningen till artikel 13 A.1 i direktivet hänvisas till detta krav, vari det uttryckligen stadgas att medlemsstaterna, när de föreskriver undantag från skatteplikt, skall "fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och *enkel* tillämpning". Det är nämligen inte förenligt med målet att uppnå en enkel tillämpning, om läkarna måste tillämpa olika mervärdesskattesystem beroende på de uppdrag som de är kallade att utföra i sin yrkesutövning.

Vad beträffar den andra punkten som den brittiska regeringen har tagit upp, nämligen vilken betydelse den omständigheten skall tillmätas att uppdraget att utföra rättsmedicinska undersökningar ges av en offentlig myndighet, gör den gällande att undantaget avser alla former i vilka medicinsk verksamhet utövas och då arbetsgivarens offentliga eller privata karaktär inte har någon inverkan på verksamhetens art, kan denna skillnad inte utgöra grund för att utesluta dessa fall från det allmänna undantaget.

11. Till skillnad från de nämnda regeringarna anser kommissionen att den första frågan skall besvaras nekande. Kommissionen är nämligen av uppfattningen att det omtvistade undantaget uteslutande avser sådan sjukvårdande behandling som består i vård av patienter. I denna kategori ingår inte undersökningar som utförs uteslutande för att fastställa faderskap, med den följden att undantaget från mervärdesskatt inte kan tillämpas på denna verksamhet.

Kommissionen noterar vidare att den verksamhet som utövas av en läkare som har i uppdrag att utföra en rättsmedicinsk undersökning inte skiljer sig från sådan verksamhet som utövas av experter inom andra fackområden (revisorer, ingenjörer eller psykologer), vilka säkerligen inte är undantagna från mervärdesskatteskyldighet. Med andra ord måste den underliggande princip som motiverar att dessa sistnämnda verksamheter underkastas mervärdesskatt även gälla för läkares verksamhet som sakkunniga.

Enligt kommissionen får vid bedömningen av undantagets omfattning den omständigheten inte förbises att sjätte direktivet har influerats av principen om att mervärdesskatt allmänt skall betalas för alla leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som sker mot vederlag. [8] Den omständigheten att den verksamhet som en läkare utövar i sin egenskap av sakkunnig på domstols uppdrag, i likhet med sjukvårdande behandling, motsvarar ett allmänintresse, kan inte leda till att undantaget skall tillämpas på verksamheten som sakkunnig, med hänsyn till att allmänintresset inte är detsamma i de båda fallen. I det första fallet är allmänintresset knutet till parternas argument i en tvist och i det andra till skyddet av människors hälsa.

Kommissionen påpekar slutligen att undantagen enligt direktivet utgör undantag från den allmänna princip som fastställs i artikel 2 och att de därför endast kan tolkas restriktivt.

Prövning i sak

12. För att den föreliggande frågan skall kunna besvaras måste det först fastställas huruvida undersökningar om ärftliga egenskaper ingår i begreppet "sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare" enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet. Endast i det fall denna fråga besvaras jakande kan det fastställas om undantaget skall tillämpas även när, som i förevarande mål, den sakkunniga har utövat sin yrkesverksamhet på uppdrag av en domstol.

13. Vad beträffar den första delfrågan, nämligen huruvida undersökningar om ärftliga egenskaper innefattas i begreppet sjukvårdande behandling enligt sjätte direktivet, vill jag erinra om att artikel 13 i direktivet innehåller "en gemensam förteckning över undantag... så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater". [9] Undantaget som förevarande mål gäller hör till de undantag vars syfte är att göra vissa verksamheter av allmänintresse billigare. [10] Det handlar om specifika verksamheter avsedda att tillgodose vissa sociala ändamål (posttjänster, barnuppfostran, skolundervisning, socialtjänst med flera), verksamheter som utövas av organ som eftersträvar politiska, fackliga eller religiösa mål, samt verksamheter som utövas av läkare eller av paramedicinsk personal, som tandtekniker. [11]

14. Domstolen har redan många gånger haft tillfälle att ta ställning till undantaget i

8 — Se artikel 2.1 i direktivet.

9 — Elfte övervägandet i sjätte direktivet. Innehållet i detta övervägande tyder på att man vill förhindra att tillämpningsområdet för undantagen är olika i olika medlemsstater.

10 — Artikel 13 A har nämligen rubriken "Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset".

11 — Även tillhandahållandet av organ, blod och mjölk från människor är undantaget (artikel 13 A.1 d).

fråga. Alltsedan domen i målet Stichting [12] har domstolen vid upprepade tillfällen allmänt fastslagit att "de uttryck som har använts för att beteckna de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet... skall tolkas strikt, eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att omsättningsskatt skall uttas på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag". Domstolen har dessutom preciserat att undantagen inte kan tillmätas en vidare betydelse, när det inte föreligger några "tolkningskriterier" som gör det möjligt att gå utöver ordalydelsen i de bestämmelser vari de föreskrivs. [13]

Domstolen har dessutom i två domar tolkat just undantaget i artikel 13 A.1 c, som är i fråga i detta mål, och definierat dess innehåll och räckvidd. I dom i målet kommissionen mot Italien [14] fastställde domstolen att undantaget för sjukvårdande behandling skall förstås så att det endast täcker de "fall där vården ges till 'människor' och att denna restriktion entydigt från tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 c utesluter vård som ges till djur". I dom i målet kommissionen mot Förenade kungariket [15] fastslog domstolen vidare att det av placeringen av bestämmelsen i fråga, "som följer omedelbart på bestämmelsen om sjukhusvård" (punkt 1 b), "såväl som av dess sammanhang följer att det rör sig om verksamheter som utövas utanför sjukhusorgan och inom ramen för förtroendeförhållande mellan patienten och den som tillhandahåller vården". På grundval härav fastställde domstolen att undantaget för sjukvårdande behandling enligt punkt 1 c, förutom mindre varor som är nödvändiga för verksamheten, inte innefattar leveranser som materiellt och ekonomiskt kan skiljas från tillhandahållandet av tjänsterna, mediciner samt andra föremål som glasögon, för att korrigera synfel, som ordineras av läkare eller av andra behöriga personer. [16]

15. Av ovannämnda rättspraxis framgår framför allt att det är möjligt att begränsa undantaget avseende sjukvårdande behandling till sådana tjänster som läkare tillhandahåller personer, med undantag av leveranser av mediciner eller andra objekt (om det inte rör sig om leveranser som inte kan skiljas från behandlingen). För att den första frågan skall kunna besvaras måste dock även undersökas huruvida, som kommissionen gör gällande, även sådan medicinsk behandling som inte är knuten till förebyggande verksamhet, diagnos eller terapeutisk behandling av en sjukdom skall vara undantagen. I denna kategori ingår sådana undersökningar om ärftliga egenskaper som uteslutande är avsedda att fastställa faderskap, och som den första frågan från den österrikiska domstolen uttryckligen hänvisar till.

16. Bestämmelsens ordalydelse tyder på att undantaget inte täcker denna sistnämnda

12 — Dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties mot Staatssecretaris van Financiën (REG 1989, s. 1737), punkt 13. Se även dom av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC (REG 1997, s. I-3017), punkterna 20 och 21.

13 — Se dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland (REG 1985, s. 2655), punkt 20.

14 — Dom av den 24 maj 1988 i mål 122/87 (REG 1988, s. 2685), punkt 9.

15 — Dom av den 23 februari 1988 i mål 353/85, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1988, s. 817), punkt 33.

16 — Ovannämnda dom i målet kommissionen mot Förenade kungariket, punkterna 33, 34 och 35.

form av behandling. Med undantag av den italienska versionen som allmänt talar om "medicinsk behandling" hänvisar alla de andra, även om olika uttryck används, på tillräckligt uttryckligt sätt endast till sådan behandling som avser människors hälsa. Således hänvisar den tyska versionen, som talar om "Heilbehandlungen",[17] och den franska versionen, som talar om "prestations de soins à la personne", uttryckligen till begreppet vård av människor. Uttryck av likvärdig betydelse återfinns även i de engelska, danska, nederländska, grekiska, finska, svenska,[18] spanska och portugisiska[19] språkversionerna. Den italienska versionen skiljer sig däremot från alla de andra genom sin allmänna formulering, "prestazioni mediche", vilken dock på grund av sin vaga innebörd inte utgör ett hinder för en restriktiv tolkning av undantaget.[20]

Om man sedan betraktar syftet med undantaget från mervärdesskatt i fråga om sjukvårdande behandling framstår hänvisningen till humanmedicin i bestämmelsen i fråga med viss tydlighet som ett undantag som motiveras av behovet av att minska vårdkostnaderna och på så sätt underlätta för människor att komma i åtnjutande av hälsovård. Om man argumenterade på annat sätt, om man med andra ord skulle anse att undantaget är tillämpligt på all yrkesverksamhet som utövas av läkare skulle tillämpningsområdet för bestämmelsen utvidgas till förmån för verksamheter som inte har något samband med människors hälsa, och olika sakförhållanden och intressen utan skäl behandlas på samma sätt. Som Förenade kungariket med rätta noterar är intresset av att garantera människors hälsoskydd en sak och intresset av att garantera läkares tekniska assistans i en domstol inom ramen för en särskild tvist en annan. Den senare verksamheten skiljer sig vid närmare påseende inte från teknisk rådgivning av personer som ingenjörer, revisorer och psykologer, som är verksamma inom andra områden än medicin, och det är därför omotiverat att tillämpa undantaget på läkares sakkunnigverksamhet och inte på andra yrkesutövares motsvarande verksamhet. Det skall tilläggas att undantagen utgör undantag från regeln om den allmänna tillämpningen av skatten och skall därför tolkas restriktivt.

Vidare är att beakta att det i domstolens rättspraxis finns ett klart stöd för en restriktiv tolkning av undantaget. I ovannämnda dom i målet kommissionen mot

17 — Närmare bestämt "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" (terapeutisk behandling på humanmedicinområdet).

18 — Den engelska versionen har följande lydelse: "[T]he provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned." Den danska versionen lyder: "behandling af personer", den nederländska: "gezondheidskundige verzorging van de mens", den grekiska: "iatrikis perithalpsios", den finska: "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle" och den svenska: "sjukvårdande behandling".

19 — "Asistencia a personas físicas" och "prestações de servicios de assistencia".

20 — Dom av den 13 juli 1989 i mål 173/88, Henriksen (REG 1989, s. 2763), punkterna 10 och 11, och ovannämnda dom i målet SDC, punkt 22. I denna senare dom följdes detta synsätt vid tolkningen av artikel 13 B d.3 i sjätte direktivet som stadgar om undantag från mervärdesskatt för olika banktransaktioner. Mer allmänt fastslår domstolen i dom av den 7 december 1995 i mål C-449/93, Rockfon (REG 1995, s. I-4291), punkt 28, under hänvisning till dom av den 27 oktober 1977 i mål 30/77, Bouchereau (REG 1977, s. 1999; svensk specialutgåva, volym 3, s. 451), punkt 14, att i händelse av skillnader mellan de olika språkversionerna skall "bestämmelsen... tolkas utifrån den allmänna uppbyggnaden av och syftet med det regelverk i vilket bestämmelsen ingår".

Förenade kungariket, som rörde omfattningen av undantaget enligt artikel 13 A.1 c, fastslog[21] domstolen nämligen, att den behandling som undantas är den som utförs "inom ramen för ett förtroendeförhållande mellan patienten och vårdgivaren", varmed skall förstås att andra sådana yrkesmässiga behandlingar som rättsmedicinska undersökningar, som förbehålls läkare, inte täcks av undantaget när de genomförs utom ramen för ett sådant förhållande och inte innefattar någon humanmedicinsk behandling.

Enligt min uppfattning påverkas slutsatsen inte av att en restriktiv tolkning av undantaget, innebärande att detta i huvudsak grundar sig på den sjukvårdande behandlingens vårdfunktion, kräver att behandlingens art måste bestämmas i varje enskilt fall för att man skall kunna avgöra om den är mervärdesskattepliktig eller inte. På skatteområdet är det förvisso av särskild vikt att det finns tydliga och objektiva kriterier för betalningsskyldigheten och förvisso bekräftas detta krav i den inledande delen av artikel 13 A.1, där nödvändigheten av "en riktig och enkel tillämpning" av undantagen framhålls. Det förefaller mig dock inte som om en restriktiv tolkning av undantaget ger upphov till verkliga svårigheter, om vård av människor tas som kriterium för att skilja de undantagna sjukvårdande behandlingarna från alla andra behandlingar som likaså tillhandahålls av läkare med utövande av deras yrke. Denna påstådda svårighet kan i vart fall inte medföra att undantaget utvidgas utöver de gränser som gemenskapslagstiftaren uppenbarligen har uppställt för det. Det skall erinras om att den allmänna princip som styr det sjätte direktivet är principen om allmän mervärdesskatteplikt och att denna princip skall iakttas, när de berörda inte visar att det finns sådana särskilda skäl som motiverar en vid tolkning av undantaget. Bestämmelsen i vilken undantaget föreskrivs har som sagt undantagskaraktär och skall därför, i brist på uttryckliga uppgifter som talar i motsatt riktning, tolkas restriktivt.

När det därefter gäller den del av den första frågan som rör huruvida egenskapen av rättssakkunnig hos den läkare som ger den sjukvårdande behandlingen är en omständighet som bör medföra att undantaget blir tillämpligt, kan det konstateras att det ovan har uteslutits att de uttryckligen angivna undersökningarna om ärftliga egenskaper för att fastställa faderskap hör till kategorin humanmedicin. Det saknas därmed skäl att ta ställning till huruvida den offentliga karaktären hos det organ som ger sakkunniguppdraget eventuellt har någon betydelse i förhållande till tillämpningsområdet för undantaget. I vart fall anser jag att denna omständighet inte kan ha något inflytande över fastställandet av undanta-

21 — Se punkt 33.

gets omfattning. För detta är det nämligen, som tidigare ingående har förklarats, endast behandlingens art och syfte som är avgörande.

17. Avslutningsvis anser jag att undantaget enligt artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att det däri föreskrivna undantaget från mervärdesskatt inte avser sådana sjukvårdande behandlingar som består i undersökningar om ärftliga egenskaper som en läkare tillhandahåller i egenskap av sakkunnig på uppdrag av domstol för undersökningar som är nödvändiga för att fastställa faderskap.

Den andra frågan

18. Med sin andra fråga vill den österrikiska domstolen få veta huruvida artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet utgör hinder för tillämpningen av en bestämmelse i nationell rätt som ger läkare möjlighet att avstå från det i denna bestämmelse föreskrivna undantaget.

Eftersom den första frågan har besvarats nekande tar jag endast ställning till den andra frågan i andra hand, det vill säga endast för det fall att domstolen skulle besvara den första frågan jakande.

Parternas argument

19. Den österrikiska regeringen hävdar att den andra frågan inte är relevant och således inte kan prövas, eftersom en nationell bestämmelse, närmare bestämt ett ministercirkulär av den 9 januari 1998, har föreskrivit ett undantag från mervärdesskatt för sakkunnigutlåtanden om ärftliga egenskaper, däri inbegripet utlåtanden för fastställande av faderskap,[22] med den följden att det för närvarande inte finns någon möjlighet att välja mellan undantag och beskattning. Den österrikiska regeringen påpekar vidare att valmöjligheten inte heller föreskrivs i gällande gemenskapsbestämmelser. Denna åsikt delas av de nederländska och brittiska regeringarna, samt av kommissionen.

Den brittiska regeringen gör i synnerhet gällande att undantagen enligt direktivet är obligatoriska i samtliga medlemsstater, och att det endast i specifika gemenskapsbestämmelser, som i vart fall inte förekommer i detta sammanhang, kan medges undantag och ges särskild tillåtelse att avstå från undantaget i artikel 13 A.1 c. Samma regering anser dessutom att det faktum att medlemsstaterna i föreliggande fall medges välja (eller tillåta de berörda att välja) om

22 — Genom detta cirkulär upphävdes ett tidigare cirkulär av den 4 december 1996, enligt vilket undersökningar om ärftliga egenskaper inte tillhörde de undantagna verksamheterna.

skatten skall tillämpas eller inte är oförenligt med ändamålet med sjätte direktivet, eftersom detta bland annat har till syfte att undvika att konsumenterna påförs mervärdesskatt på undantagna tjänster.

Upptagande till sakprövning

20. Invändningen från den österrikiska regeringen att frågan inte kan tas upp till sakprövning på grund av att frågan är irrelevant saknar grund. Det är nämligen känt att det ankommer på den nationella domstolen att bedöma innebörden av de nationella bestämmelser som är tillämpliga och, med hänsyn till de särskilda omständigheterna i varje enskilt mål, bedöma huruvida det är nödvändigt med ett förhandsavgörande för att avkunna dom. Härav följer att det inte kan fastslås att vissa tolkningsfrågor blir irrelevanta endast på grund av att en bestämd nationell bestämmelse ersätts av en annan. [23]

Prövning i sak

21. När det så gäller svaret på frågan är jag av den åsikten att undantagen i artikel 13 A är tvingande, på så sätt att medlemsstaterna är skyldiga att införa dem i sina respektive rättsordningar. Ordalydelsen av bestämmelsen bekräftar denna tolkning. I den inledande meningen stadgas nämligen att "medlemsstaterna [skall] undanta... och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk...". Även syftet med bestämmelsen stöder denna tolkning. Det står nämligen klart att om varje medlemsland gavs möjlighet att helt självständigt avvika från undantagen, skulle detta kunna innebära att storleken på bidragen från varje stat till gemenskapens inkomster skulle skilja sig åt på ett omotiverat sätt. Mot denna bakgrund framgår klart betydelsen av elfte övervägandet i sjätte direktivet, vilket har följande lydelse: "En gemensam förteckning över undantag bör upprättas så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater." Avvikelser från undantagen i fråga är således inte tillåtna, om inte gemenskapslagstiftaren uttryckligen föreskriver denna möjlighet.

22. Den andra frågan skall således besvaras på så sätt att den tvingande karaktären av undantagen utgör hinder för tillämpning av en bestämmelse i nationell rätt som under vissa villkor ger läkare möjlighet att avstå från att utnyttja undantaget i bestämmelsen i fråga.

23 — Dom av den 30 april 1996 i mål C-194/94, CIA Security International (REG 1996, s. I-2201), punkt 20.

Förslag till avgörande

23. På grund av vad som ovan har anförts föreslår jag att domstolen skall besvara frågorna från Landesgericht St. Pölten på följande sätt:

1) Artikel 13 A.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas på så sätt att undantaget som föreskrivs i denna inte omfattar sådana undersökningar om ärftliga egenskaper som utförs av en läkare i egenskap av sakkunnig vid domstol på domstolens uppdrag inom ramen för ett förfarande för fastställande av faderskap.

2) Undantaget som föreskrivs i nämnda bestämmelse utgör hinder för tillämpning av en bestämmelse i nationell rätt som under vissa villkor ger läkare möjlighet att avstå från att utnyttja det undantag som föreskrivs i den i svaret i punkt 1 angivna bestämmelsen.