

Sag C-106/05

L.u.P. GmbH

mod

Finanzamt Bochum-Mitte

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof)

»Sjette momsdirektiv – fritagelser – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), og artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a) – hospitalspleje udført af andre end offentligretlige organer – behandling af personer som et led i udøvelse af en lægegering – medicinske analyser foretaget af et privatretligt laboratorium, der er uafhængigt i forhold til en behandlingsinstitution, efter henvisning fra praktiserende læger – betingelser for fritagelse – medlemsstaternes skøn – grænser«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat M. Poiares Maduro fremsat den 7. marts 2006

Domstolens dom (Tredje Afdeling) af 8. juni 2006

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fritagelser i henhold til sjette direktiv

[Rådets direktiv 77/388, art. 13, punkt A, stk. 1, litra b), og stk. 2, litra a)]

Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at medicinske analyser, der har profylaktisk observation og undersøgelse af patienter som formål, og som foretages af et privatretligt laboratorium, der er uafhængigt i forhold til en behandlingsinstitution, efter henvisning fra praktiserende læger, kan være omfattet af den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse i egenskab af pleje, der udføres af en anden lignende behørigt anerkendt privatretlig institution i denne bestemmelses forstand.

Lægelige ydelser, der er udført med det formål at beskytte, herunder at fastholde eller retablere, en persons sundhedstilstand, er fritaget efter denne bestemmelse. Medicinske analyser, som praktiserende læger har anmodet om som led i deres lægebehandling, kan bidrage til opretholdelsen af personers helbred, da de i lighed med enhver profylaktisk lægelig ydelse har til formål at muliggøre observation og undersøgelse af patienter, endnu før det bliver nødvendigt at diagnosticere, behandle eller helbrede en eventuel sygdom.

Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), er ikke til hinder for en national lovgivning, der gør fritagelse for sådanne medicinske analyser betinget af forudsætninger, der på den ene side ikke finder anvendelse på fritagelsen for den behandling, som udføres af de praktiserende læger, der har anmodet om analyserne, og som på den anden side er forskellige fra dem, der gælder for transaktioner i nær tilknytning til pleje i den første af disse bestemmelses forstand. Det påhviler de nationale retter at undersøge, om medlemsstaterne ved fastsættelsen af sådanne forudsætninger ikke har overskredet grænserne for deres skønsmæssige og herved har overholdt de fællesskabsretlige principper, navnlig ligebehandlingsprincippet, som på merværdiafgiftsområdet kommer til udtryk i princippet om

afgiftsneutralitet.

Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), er således til hinder for en national lovgivning, der gør fritagelsen for medicinske analyser betinget af, at de udføres under lægeligt tilsyn. Begrebet »pleje« i denne bestemmelse dækker nemlig ikke alene ydelser, der er udført direkte af læger eller andre sundhedspersoner under lægeligt tilsyn, men ligeledes til lægegerningen knyttede ydelser, der er udført på hospitaler alene under ansvar af personer, der ikke er læger.

Bestemmelsen er derimod ikke til hinder for, at samme lovgivning gør fritagelsen for disse analyser betinget af, at de for mindst 40%'s vedkommende foretages for personer, der er forsikrede af en social sikringsinstitution. De nationale myndigheder kan ved fastlæggelsen af, om privatretlige institutioner kan anerkendes med henblik på anvendelsen af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i overensstemmelse med fællesskabsretten og under de nationale retters kontrol ud over den almene interesse i den berørte afgiftspligtiges virksomhed og den omstændighed, at andre afgiftspligtige, der udøver samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse, bl.a. tage det forhold, at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer, i betragtning.

(jf. præmis 29, 30, 48, 51, 53 og 55 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

8. juni 2006 (*)

»Sjette momsdirektiv – fritagelser – artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), og artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a) – hospitalspleje udført af andre end offentligretlige organer – behandling af personer som et led i udøvelse af en lægegerning – medicinske analyser foretaget af et privatretligt laboratorium, der er uafhængigt i forhold til en behandlingsinstitution, efter henvisning fra praktiserende læger – betingelser for fritagelse – medlemsstaternes skøn – grænser«

I sag C-106/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelse af 25. november 2004, indgået til Domstolen den 3. marts 2005, i sagen:

L.u.P. GmbH

mod

Finanzamt Bochum-Mitte,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J. Malenovský, J.-P. Puissochet, U.

Löhmus og A. Ó Caoimh (refererende dommer),

generaladvokat: M. Poiares Maduro

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 19. januar 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

– L.u.P. GmbH først ved Steuerberäter R. Todtenhöfer og N. Bohn, derefter ved Rechtsanwalt W. Krieger

– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. marts 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), og artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem L.u.P. GmbH (herefter »L.u.P.«) og Finanzamt Bochum-Mitte (herefter »Finanzamt«) angående dettes afslag på at indrømme fritagelse for merværdiafgift (herefter »moms«) af medicinske analyser foretaget af L.u.P. på vegne af laboratorieforeninger, der er dannet af de praktiserende læger, der har anmodet om analyserne som led i deres lægebehandling.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), bestemmer:

»1. 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.«

4 Direktivets artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), tredje led, bestemmer:

»2. a) Medlemsstaterne kan 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 følgende forudsætninger er opfyldt:

[...]

– [de pågældende organers] 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«.

De nationale bestemmelser

5 Den tyske lov om merværdiafgift (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, herefter »UStG«) momsfrtager i § 4, nr. 14, første punktum, »omsætning fra virksomhed som læge, tandlæge, fysioterapeut, kinesiterapeut, jordemoder eller fra anden lignende virksomhed inden for sundhedssektoren i overensstemmelse med § 18, stk. 1, nr. 1, i den tyske lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz) eller fra virksomhed som klinisk kemiker«.

6 Ifølge den forelæggende ret kan et medicinsk laboratorium med retlig status som et anpartsselskab (»Gesellschaft mit beschränkter Haftung«) være omfattet af fritagelsen i denne bestemmelse. Ifølge Bundesverfassungsgericht er ligebehandlingsprincippet nemlig til hinder for enhver form for forskelsbehandling med hensyn til merværdiafgiftsfritagelse udelukkende på grundlag af en virksomheds retlige form.

7 UStG's § 4, nr. 16, litra c), bestemmer:

»Blandt de transaktioner, der er omtalt i § 1, stk. 1, nr. 1-3, er følgende fritaget:

[...]

16. omsætning, der har nær tilknytning til drift af hospitaler, klinikker for diagnostik og andre institutioner for lægelig behandling, diagnostik eller forundersøgelse [...], når

[...]

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

8 De i sidstnævnte bestemmelse nævnte personer er forsikrede af en social sikringsinstitution, modtagere af bistandshjælp og pensionsberettigede (såsom krigsofre).

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 L.u.P. er et tysk anpartsselskab, hvis eneste anpartshaver er Dr. Ingo Scharmann, der er uddannet i laboratoriemedicin. Selskabet udfører medicinske analyser, bl.a. på vegne af to laboratorieforeninger, der er dannet af de praktiserende læger, der har anmodet om analyserne som led i deres lægebehandling.

10 Finanzamt fandt, at disse ydelser burde være momspligtige.

11 Finanzamts afgørelse blev stadfæstet af Finanzgericht med den begrundelse, at selv om L.u.P. er en såkaldt »anden institution for lægelig forundersøgelse«, som omhandlet i UStG's § 4, nr. 16, blev de pågældende ydelser på den ene side »ikke udøvet under lægetilsyn« i denne

bestemmelses forstand, og at L.u.P. på den anden side ikke havde godtgjort, at mindst 40% af dets ydelser i hvert af de forløbne kalenderår var ydet til den i UStG's § 4, nr. 15, litra b), opregnede personkreds.

12 L.u.P. har indbragt denne afgørelse for Bundesfinanzhof ved en revisionsanke.

13 Bundesfinanzhof har i forelæggelsesafgørelsen fastslået, at Finanzgericht med rette fastslog, at de pågældende ydelser ikke er afgiftsfritaget i henhold til UStG's § 4, nr. 16, litra c), idet det er fastslået, at disse ydelser ikke for den krævede andels vedkommende er blevet ydet til de persongrupper, der er omhandlet i bestemmelsens nr. 15.

14 Den forelæggende ret giver imidlertid udtryk for tvivl for det første om, hvorvidt de pågældende ydelser må anses for »transaktioner i nær tilknytning« til »pleje«, udført af »hospitaller«, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), eller for »behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i samme artikels stk. 1, litra c).

15 Bundesfinanzhof har på den ene side anført, at selv om medicinske analyser bidrager til diagnosticering af syge og derfor kan udgøre behandling af personer som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), leverer de laboratorier, der foretager disse analyser, normalt ikke deres ydelser inden for rammerne af et fortrolighedsforhold med patienten, hvilket udelukker anvendelsen af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse (dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 35). Bundesfinanzhof har på den anden side anført, at selv om det fremgår af dom af 11. januar 2001, Kommissionen mod Frankrig (sag C-76/99, Sml. I, s. 249, præmis 20), at medicinske analyser ifølge Domstolen udgør transaktioner i nær tilknytning til pleje som omhandlet i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), er ydelserne fra de læger, der har anmodet om analyserne, efter rettens opfattelse fritaget i henhold til direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Men denne bestemmelse finder ikke anvendelse på transaktioner i nær tilknytning til pleje.

16 Ifølge den forelæggende ret udgør UStG's § 4, nr. 16, litra c), en urigtig gennemførelse af direktivet, såfremt de pågældende ydelser er afgiftsfritaget i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Hvis disse ydelser er omfattet af direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), stiller retten endvidere spørgsmål ved, om fritagelsen for transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje kan afvises på grundlag af de betingelser, der er fastsat i dette stykke og i artiklens stk. 2, mens plejen i sig selv er fritaget, selv hvis den ikke opfylder disse betingelser. Ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), tillader ganske vist denne fortolkning. Den i denne bestemmelse fastsatte betingelse med hensyn til, hvilke behandlingsinstitutioner der er omfattet, kan også fortolkes således, at den blot henviser til hospitalsbehandling og pleje og ikke til transaktioner i nær tilknytning hertil. Desuden ville adgangen til hospitalsbehandling og pleje blive gjort vanskeligere, såfremt der blev stillet strengere krav for afgiftsfritagelse for transaktioner i nær tilknytning til hospitalsbehandling og pleje. Denne situation ville være i strid med princippet om afgiftens neutralitet, idet hospitaler samt centre for lægebehandling og diagnostik ville blive stillet skattemæssigt ufordelagtigt, når de ikke selv foretager deres medicinske analyser.

17 Bundesfinanzhof har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Giver [sjette direktivs] artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og artikel 13, punkt A, stk. 2, [...] 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?«

Om det præjudicielle spørgsmål

18 Den forelæggende ret ønsker med spørgsmålet nærmere bestemt oplyst, hvilke betingelser der i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt A, kan fastsættes for indrømmelse af momsfrigtagelse med hensyn til medicinske analyser foretaget af privatretlige laboratorier, der er uafhængige i forhold til en behandlingsinstitution, efter henvisning fra praktiserende læger.

19 Med henblik på at besvare dette spørgsmål skal det indledningsvis undersøges, om denne bestemmelse, således som den forelæggende ret forudsætter, faktisk tillader medlemsstaterne – i lighed med hvad den pågældende nationale lovgivning bestemmer – at fritage sådanne medicinske analyser, og hvilke betingelser der i givet fald kan opstilles for denne fritagelse.

Om fritagelsen af de i hovedsagen omhandlede ydelser

20 Som den forelæggende ret har anført, kan ydelser af lægelig natur være omfattet af de fritagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c).

21 I henhold til direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), skal medlemsstaterne bl.a. fritage pleje og 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. Med hensyn til artiklens stk. 1, litra c), foreskriver denne fritagelse for behandling af personer som et led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat.

22 Ifølge Domstolens praksis er det kriterium, der skal tages hensyn til ved afgrænsningen af anvendelsesområdet for disse to fritagelser, mindre knyttet til karakteren af ydelserne end til det sted, hvor de udføres. Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), fritager nemlig ydelser, der omfatter forskellige former for 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, uanset om det er i yderens private hjem, i patientens hjem eller ethvert andet sted (jf. i denne retning dom af 23.2.1988, sag 353/85, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. s. 817, præmis 32 og 33, Kügler-dommen, præmis 35 og 36, og dom af 6.11.2003, sag C-45/01, Dornier, Sml. I, s. 12911, præmis 47).

Om karakteren af de i hovedsagen omhandlede ydelser

23 Selv om den forelæggende ret i sin afgørelse samt L.u.P. og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i deres skriftlige indlæg forekommer at være enige om at anse medicinske analyser som de i hovedsagen omhandlede for at kunne udgøre »transaktioner i nær tilknytning« til pleje i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), skal det i den foreliggende sag undersøges, om disse analyser ikke desto mindre udgør »pleje« i denne samme bestemmelses forstand eller »behandling af personer« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artiklens stk. 1, litra c). Hvis dette er tilfældet, er analyserne fritaget i henhold til sjette direktiv, uanset hvor de gennemføres, selv om sidstnævnte bestemmelse ikke udtrykkeligt foreskriver fritagelse for transaktioner i nær tilknytning til lægebehandling (jf. i denne retning Dornier-dommen, præmis 47).

24 Det bemærkes, at de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, i henhold til Domstolens praksis skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person. Fortolkningen af de ord, der anvendes i denne bestemmelse, skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med fritagelserne, og overholde kravene i

afgiftsneutralitetsprincippet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem (Dornier-dommen, præmis 42, og dom af 26.5.2005, sag C-498/03, Kingscrest Associates og Montecello, Sml. I, s. 4427. præmis 29).

25 Som Domstolen allerede har fastslået, har de fritagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og i samme stykkes litra c), det fælles formål at nedbringe udgifterne til behandling (Dornier-dommen, præmis 43, og dom af 20.11.2003, sag C-307/01, d'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, Sml. I, s. 13989, præmis 58).

26 Hvad angår ydelser af lægelig natur følger det af retspraksis, at udtrykket »pleje« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at det dækker alle de i litra c) omhandlede behandlinger af personer (Dornier-dommen, præmis 50), idet disse to bestemmelser har til formål at regulere alle fritagelser for lægeydelser i streng forstand (Kügler-dommen, præmis 36).

27 Begrebet »pleje« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og begrebet »behandling af personer« i samme stykkes litra c) omhandler begge ydelser, som har til formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller anomalier (jf. i denne retning Dornier-dommen, præmis 48).

28 Den forelæggende ret har i det foreliggende tilfælde givet udtryk for tvivl om, hvorvidt medicinske analyser, som de i hovedsagen omhandlede, udgør sådan pleje, selv om den erkender, at disse analyser bidrager til diagnosticeringen af sygdomme. Kommissionen har på en gang gjort gældende, at et laboratorium, der foretager sådanne analyser, efter en formålsbestemt og teleologisk fortolkning af de relevante bestemmelser i sjette direktiv ikke kan sidestilles med et center for diagnostik, da analyserne kun muliggør en fastlæggelse af en diagnose, og at disse analyser efter en systematisk fortolkning af de samme bestemmelser ville kunne anses for pleje, idet de muliggør en fastlæggelse af en diagnose og er uadskilleligt forbundet med denne.

29 Herved bemærkes, at selv om »pleje« og »behandling af personer« skal have et terapeutisk formål, følger det ikke nødvendigvis heraf, at en ydelses terapeutiske formål skal forstås særlig snævert. Som det fremgår af Domstolens faste praksis, er lægelige ydelser, der er udført med henblik på at forebygge, fritaget i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). 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 begreberne »pleje« og »behandling af personer« i overensstemmelse med formålet bestående i at nedbringe udgifterne til behandling, der er fælles for såvel fritagelsen efter sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), som for fritagelsen efter litra c). Følgelig er lægelige ydelser, der er udført med det formål at beskytte, herunder at fastholde eller retablere, en persons sundhedstilstand, fritaget efter direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c) (jf. i denne retning dom af 20.11.2003, sag C-212/01, Unterpertinger, Sml. I, s. 13859, præmis 40 og 41, samt dommen i sagen d'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, præmis 58 og 59).

30 Medicinske analyser, som praktiserende læger som i det foreliggende tilfælde har anmodet om som led i deres lægebehandling, kan bidrage til opretholdelsen af personers helbred, da de i lighed med enhver profylaktisk lægelig ydelse har til formål at muliggøre observation og undersøgelse af patienter, endnu før det bliver nødvendigt at diagnosticere, behandle eller helbrede en eventuel sygdom.

31 Som L.u.P. har gjort gældende under retsmødet, og som den forelæggende ret og Kommissionen har erkendt muligheden for, må det henset til formålet bestående i at nedbringe udgifterne til behandling, der forfølges med ovennævnte fritagelser, under disse omstændigheder

fastslås, at medicinske analyser som de i hovedsagen omhandlede, der har profylaktisk observation og undersøgelse af patienter som formål, kan udgøre »pleje« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), eller »behandling af personer« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i samme stykkes litra c) (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 30).

32 Denne fortolkning er desuden i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, som er til hinder for, at tjenesteydelser, der er sammenlignelige, og som dermed konkurrerer indbyrdes, behandles forskelligt med hensyn til moms (dom af 23.10.2003, sag C-109/02, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 12691, præmis 20, og dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 54). Princippet ville ikke være overholdt, hvis medicinske analyser, som praktiserende læger har anmodet om, var omfattet af en forskellig momsordning alt efter, hvor de foretages, når deres kvalitet er ens under hensyn til de pågældende tjenesteyderes uddannelse (jf. i denne retning Dornier-dommen, præmis 49, og dom af 27.4.2006, forenede sager C-443/04 og C-444/04, Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 40 og 41).

Om kvaliteten af de institutioner, der leverer de i hovedsagen omhandlede ydelser

33 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de i hovedsagen omhandlede medicinske analyser foretages uden for den praktiserende læges praksis, som har anmodet om dem. Det må under disse omstændigheder undersøges, om analyserne kan være omfattet af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b).

34 Ifølge Kommissionen er et laboratorium som det i hovedsagen omhandlede hverken et hospital eller et »center for lægebehandling og diagnostik« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Det er heller ikke en anden »lignende« institution, idet opbygningen af denne bestemmelse henviser til institutioner med en kompleks struktur. Endelig kan det heller ikke anses for et center for diagnostik, idet analyserne blot gør det muligt at foretage en diagnose.

35 Dette anbringende kan ikke tages til følge. Da medicinske analyser i betragtning af deres terapeutiske formål er omfattet af begrebet »pleje« i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), må et laboratorium som det i hovedsagen omhandlede anses for en »lignende« institution som »hospitaller« og »centre for lægebehandling og diagnostik« i denne bestemmelses forstand.

36 Såvel formålet bestående i at nedbringe udgifterne til behandling, der forfølges med sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c), som princippet om afgiftsneutralitet er desuden, således som det fremgår af denne doms præmis 31 og 32, til hinder for, at medicinske analyser er omfattet af en forskellig momsordning alt efter, hvor de foretages, når deres kvalitet er ens under hensyn til de pågældende tjenesteyderes uddannelse.

37 Hvad angår Kommissionens anbringende om, at det følger af retspraksis på området for fritagelser, at transaktioner, der foretages i tidligere led end dem, der foretages af den sidste tjenesteyder, ikke er fritaget (dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 20, af 8.3.2001, sag C-240/99, Skandia, Sml. I, s. 1951, præmis 40 og 41, af 13.12.2001, sag C-235/00, CSC Financial Services, Sml. I, s. 10237, præmis 39 og 40, og af 3.3.2005, sag C-472/03, Arthur Andersen, Sml. I, s. 1719, præmis 39), således at kun medicinske analyser foretaget af laboratorier for patientens regning inden for rammerne af et direkte aftaleforhold med patienten henhører under sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), må dette ligeledes afvises, da denne retspraksis vedrører fortolkningen af andre fritagelser, hvis ordlyd og formål er forskellige fra dem, der forfølges med sidstnævnte bestemmelse (jf. i denne retning dommen af 11.7.1985 i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 13).

38 Domstolen har desuden allerede med hensyn til fritagelse for laboratoriers overførsel af udtagne prøver med henblik på medicinske analyser fastslået, at det var uden betydning for anvendelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), om det laboratorium, der udtager prøven, også foretager analysen eller lader denne foretage af et andet laboratorium, idet det forbliver 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 (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 28). Det fremgår ligeledes af præmis 67 i dommen i sagen D'Ambrumenil og Dispute Resolution Services, at lægeundersøgelser, som hovedsageligt har til formål at gøre forebyggelse og påvisning af sygdomme muligt samt at følge arbejdstageres eller forsikringstageres sundhedstilstand, kan opfylde betingelserne for fritagelse efter sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), selv hvis de finder sted efter anmodning fra tredjemand.

39 Det følger således af det ovenfor anførte, at medicinske analyser foretaget af et privatretligt laboratorium som det i hovedsagen omhandlede, der har profylaktisk observation og undersøgelse af patienter som formål, kan være omfattet af fritagelsen for pleje i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b).

40 Det må derfor undersøges, hvilke betingelser der i henhold til denne bestemmelse kan fastsættes for en sådan fritagelse.

Om betingelserne for fritagelse

41 Det fremgår af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), at privatretlige laboratorier, der som det i hovedsagen omhandlede er omfattet af begrebet »andre lignende [...] institutioner« i denne bestemmelse, for at være omfattet af den i bestemmelsen fastsatte fritagelse skal være »behørigt anerkendte«.

42 Som det allerede er fastslået, præciserer sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke betingelserne og vilkårene for denne anerkendelse. Det er således principielt i hver medlemsstats nationale ret, at reglerne for, hvornår en sådan anerkendelse kan meddeles de institutioner, der anmoder derom, skal fastsættes. Medlemsstaterne har herved en skønsbeføjelse (Dornier-dommen, præmis 64 og 81).

43 Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), tillader desuden medlemsstaterne for så vidt angår andre organer end offentligretlige at gøre meddelelse af den i stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse betinget af, at en eller flere af de forudsætninger, der er nævnt i det følgende i bestemmelsen, er opfyldt (jf. i denne retning Dornier-dommen, præmis 65). Medlemsstaterne kan frit kræve disse fakultative forudsætninger supplerende opfyldt som betingelse for indrømmelse af nævnte fritagelse (jf. i denne retning dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 38).

44 Det fremgår af ordlyden af det præjudicielle spørgsmål, at den forelæggende ret ønsker oplyst, om bestemmelserne giver mulighed for at gøre afgiftsfritagelse for medicinske analyser som de i hovedsagen omhandlede, betinget af forudsætninger, som den behandling, der udføres af de praktiserende læger, der har anmodet om analyserne, ikke er underlagt.

45 Det skal herved blot bemærkes, at det følger af selve ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 2, at de under litra a) nævnte forudsætninger kun kan anvendes på lægeydelser, der henhører under denne artikels stk. 1, litra b), og ikke på behandling, der er fritaget i henhold til artiklens stk. 1, litra c). Sidstnævnte bestemmelse betinger desuden ikke fritagelsen for denne behandling af en offentligretlig status eller af den pågældende medlemsstats anerkendelse af det organ eller den institution, der udfører behandlingen, men af, at behandlingen udføres som et led i

udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat i den nationale lovgivning (dommen i sagen Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, præmis 23).

46 Det er derfor uadskilleligt forbundet med disse bestemmelser, at fritagelse for medicinske analyser vil kunne gøres betinget af forudsætninger, som ikke gælder for de læger, der har anmodet om disse analyser.

47 I modsætning til hvad den forelæggende ret har anført, følger det desuden såvel af den skønsbeføjelse, som medlemsstaterne har ved anerkendelsen af privatretlige institutioner med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), som af bestemmelserne i artiklens stk. 2, litra a), der ikke forpligter medlemsstaterne til at fastsætte de deri nævnte forudsætninger, men tillader dem i hvert enkelt tilfælde at fastsætte sådanne forudsætninger, at disse medlemsstater i princippet kan gøre fritagelsen for medicinske analyser i egenskab af pleje betinget af andre forudsætninger end dem, der gælder for fritagelsen for transaktioner i nær tilknytning til sådan pleje.

48 Ifølge fast retspraksis påhviler det imidlertid de nationale retter at undersøge, om medlemsstaterne ved fastsættelsen af sådanne forudsætninger ikke har overskredet grænserne for deres skønsbeføjelse og herved har overholdt de fællesskabsretlige principper, navnlig ligebehandlingsprincippet, som på momsområdet kommer til udtryk i princippet om afgiftsneutralitet (jf. i denne retning Dornier-dommen, præmis 69, dommen i sagen Kingscrest Associates og Montecello, præmis 52, og dommen i sagen Solleveld og van den Hout-van Eijnsbergen, præmis 36).

49 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at fritagelsen for medicinske analyser foretaget af et laboratorium som det i hovedsagen omhandlede i henhold til den nationale lovgivning er betinget af, at analyserne på den ene side udføres under lægeligt tilsyn, og på den anden side for mindst 40% af analysernes vedkommende vedrører personer, der er forsikrede af en social sikringsinstitution.

50 Herved bemærkes indledningsvis, at overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet for det første kræver, at samtlige kategorier af privatretlige institutioner, der er omfattet af sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), er underlagt samme forudsætninger med henblik på deres anerkendelse for levering af ensartede ydelser. Det påhviler derfor i det foreliggende tilfælde den forelæggende ret at undersøge, om den nationale lovgivning er forenelig med dette krav, eller om den derimod begrænser anvendelsen af de pågældende forudsætninger til visse typer institutioner, idet andre er udelukket fra denne anvendelse.

51 For så vidt som den nationale lovgivning betinger fritagelsen for pleje som den i hovedsagen omhandlede af disse forudsætninger, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, bemærkes herefter, at Domstolen allerede har fastslået, at betingelsen vedrørende lægetilsyn går ud over grænserne for den skønsbeføjelse, der er tildelt medlemsstaterne ved sjette direktivs 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 lægeligt tilsyn, men ligeledes til lægegerningen knyttede ydelser, der er udført på hospitaler alene under ansvar af personer, der ikke er læger (Dornier-dommen, præmis 70).

52 Det følger heraf, at en medlemsstat med henblik på fritagelse efter sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke gyldigt kan gøre anerkendelsen af privatretlige institutioner betinget af, at de analyser, der udføres af disse institutioner, udføres under lægeligt tilsyn (Dornier-dommen, præmis 71 og 82).

53 Hvad angår den anden betingelse fremgår det også af retspraksis, at de nationale myndigheder ved fastlæggelsen af, om privatretlige institutioner kan anerkendes med henblik på anvendelsen af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), i overensstemmelse med fællesskabsretten og under de nationale retters kontrol ud over den almene interesse i den berørte afgiftspligtiges virksomhed og den omstændighed, at andre afgiftspligtige, der udøver samme virksomhed, allerede har fået en lignende anerkendelse, bl.a. kan tage det forhold, at udgifterne til de omhandlede ydelser eventuelt i stort omfang bæres af sygekasser eller af andre sociale sikringsorganer, i betragtning (Dornier-dommen, præmis 72 og 73).

54 Den pågældende medlemsstat har derfor ikke overskredet den skønsbeføjelse, den er blevet tildelt ved nævnte bestemmelse, ved med henblik på anerkendelse som privatretlige laboratorier for anvendelsen af denne fritagelse at kræve, at medicinske analyser foretaget af de pågældende laboratorier for mindst 40%'s vedkommende foretages for personer, der er forsikrede af en social sikringsinstitution.

55 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at:

- Sjette direktivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at medicinske analyser, der har profylaktisk observation og undersøgelse af patienter som formål, og som – ligesom de i hovedsagen omhandlede – foretages af et privatretligt laboratorium, der er uafhængigt i forhold til en behandlingsinstitution, efter henvisning fra praktiserende læger, kan være omfattet af den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse i egenskab af pleje, der udføres af en anden lignende behørigt anerkendt privatretlig institution i denne bestemmelses forstand.
- Direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), er ikke til hinder for en national lovgivning, der gør fritagelse for sådanne medicinske analyser betinget af forudsætninger, der på den ene side ikke finder anvendelse på fritagelsen for den behandling, som udføres af de praktiserende læger, der har anmodet om analyserne, og som på den anden side er forskellige fra dem, der gælder for transaktioner i nær tilknytning til pleje i den første af disse bestemmelsers forstand.
- Direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), er til hinder for en national lovgivning, der gør fritagelsen for medicinske analyser foretaget af et privatretligt laboratorium, der er uafhængigt i forhold til en behandlingsinstitution, betinget af, at de udføres under lægeligt tilsyn. Bestemmelsen er derimod ikke til hinder for, at samme lovgivning gør fritagelsen for disse analyser betinget af, at de for mindst 40%'s vedkommende foretages for personer, der er forsikrede af en social sikringsinstitution.

Sagens omkostninger

56 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

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 analyser, der har profylaktisk observation og undersøgelse af patienter som formål, og som – ligesom de i hovedsagen omhandlede – foretages af et privatretligt laboratorium, der er uafhængigt i forhold til en behandlingsinstitution, efter henvisning fra praktiserende læger, kan være omfattet af den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse i egenskab af pleje, der udføres af en anden lignende behørigt anerkendt privatretlig institution i denne bestemmelses forstand.

Direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), og artikel 13, punkt A, stk. 2, litra a), er ikke til hinder for en national lovgivning, der gør fritagelse for sådanne medicinske analyser betinget af forudsætninger, der på den ene side ikke finder anvendelse på fritagelsen for den behandling, som udføres af de praktiserende læger, der har anmodet om analyserne, og som på den anden side er forskellige fra dem, der gælder for transaktioner i nær tilknytning til pleje i den første af disse bestemmelses forstand.

Direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), er til hinder for en national lovgivning, der gør fritagelsen for medicinske analyser foretaget af et privatretligt laboratorium, der er uafhængigt i forhold til en behandlingsinstitution, betinget af, at de udføres under lægeligt tilsyn. Bestemmelsen er derimod ikke til hinder for, at samme lovgivning gør fritagelsen for disse analyser betinget af, at de for mindst 40%'s vedkommende foretages for personer, der er forsikrede af en social sikringsinstitution.

Underskrifter

* Processprog: tysk.