

D.

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 14 september 2000 *

I mål C-384/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Landesgericht St. Pölten (Österrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

D.

och

W.,

i närvaro av:

Österreichischer Bundesschatz,

angående tolkningen av artikel 13 A.1 c i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande

* Rättegångsspråk: tyska.

omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på första avdelningen L. Sevón (referent), tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna P.J.G. Kapteyn, P. Jann, H. Ragnemalm och M. Wathelet,

generaladvokat: A. Saggio,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Österrikes regering, genom C. Stix-Hackl, Gesandte, förbundsutrikesministeriet, i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom M.A. Fierstra, chef för utrikesministeriets avdelning för Europarätt, i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom E. Ewing, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av N. Paines, barrister,

D.

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa, rättstjänsten, och A. Buschmann, nationell tjänsteman med förordnande vid samma avdelning, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 18 november 1999 av Förenade kungarikets regering, företrädd av M. Hall, barrister, och kommissionen, företrädd av A. Buschmann,

och efter att den 27 januari 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Landesgericht St. Pölten har genom beslut av den 2 september 1998, som inkom till domstolen den 26 oktober samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt två frågor om tolkningen av 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 (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

- 2 Frågorna har uppkommit i en tvist rörande den rättsliga kvalificeringen, i mervärdesskattehänseende, av ett arvode för en undersökning rörande ärftliga egenskaper gjord av en medicinskt sakkunnig, vilken tillförordnats av en domstol som haft att genomföra en faderskapsutredning i ett mål mellan D. och W.

Tillämplig lagstiftning

- 3 I artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. 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:

...

- c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.”

D.

4 I Österrike föreskrivs i 6 § första stycket punkterna 19 och 27 och 6 § tredje stycket Umsatzsteuergesetz (omsättningsskattelagen) från år 1994 följande:

”1. Av de transaktioner som faller under 1 § första stycket punkterna och 21 är följande undantagna från skatteplikt:

...

19) transaktioner som kan hänföras till verksamhet som läkare...

...

27) 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 på grundval av 1 § första stycket punkterna 1 och 2 inte överstiger 300 000 ATS...

...

3. Småföretagare, vilkas omsättning med stöd av artikel 6 § första stycket punkt 27 är undantagen, 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.”

- 5 När en tvist anhängiggjorts vid en österrikisk domstol och denna ger en sakkunnig i uppgift att medverka vid utredningen av de faktiska omständigheterna, har den sakkunnige rätt till arvode och, om hans prestationer är omsättningsskattebelagda, rätt att få återbetalning av den skatt som hänför sig till arvodet.

- 6 Nämnda domstol skall fastställa sakkunnigarvodet i ett beslut som kan överklagas. Domstolen skall i samma beslut förordna om att detta arvode skall utbetalas, varvid betalning sker med användning av ett av ena parten i förväg erlagt belopp avseende ersättning för rättegångskostnaderna och, för det fall detta belopp inte skulle vara tillräckligt, med offentliga medel, det vill säga medel från Österreichischer Bundesschatz (österrikiska statskontoret).

Bakgrund till tvisten och tolkningsfrågor

- 7 Bezirksgericht St. Pölten uppdrog åt doktor Rosenmayr att såsom medicinskt sakkunnig utföra en undersökning rörande ärftliga egenskaper i syfte att fastställa om käranden i målet vid den nationella domstolen kunde vara barn till svaranden.

- 8 Doktor Rosenmayr valde, för att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som han hade betalat för att inköpa det nödvändiga materialet för sina analyser och för att avlöna sina medarbetare, att låta sin verksamhet bli beskattad och krävde av den österrikiska staten, förutom betalning av sitt arvode, även återbetalning av ett belopp på 14 108,60 ATS avseende omsättningsskatt.

- 9 Efter att Bezirksgericht bifallit denna begäran i dess helhet, överklagade ombudet för Bundesschatz beslutet om fastställande av sakkunnigarvodet till den

hänskjutande domstolen, vilket han har rätt att göra för att tillvarata det allmännas ekonomiska intressen, och gjorde gällande att undantaget från mervärdesskatt för läkarverksamhet inte kunde anses vara ett fakultativt undantag.

- 10 Domstolen i fråga ansåg att en sakkunnig vid utövandet av sin yrkesverksamhet skall betraktas som en företagare i den mening som avses i 1 § första stycket punkt 1 i Umsatzsteuergesetz 1994, vilket innebär att hans arvoden i princip är omsättningskattepliktiga. Eftersom det i 6 § första stycket punkt 19 i samma lag föreskrivs att transaktioner som hänför sig till läkaryrket skall vara undantagna, har den nationella domstolen likväl ställt sig frågan huruvida detta undantag även avser medicinska tjänster som tillhandahålls av en läkare som agerar som sakkunnig och särskilt undersökningar rörande ärftliga egenskaper som genomförs inom ramen för en faderskapsutredning.
- 11 Landesgericht St. Pölten beslutade under dessa omständigheter att förklara målet vilande och ställa följande tolkningsfrågor 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 att fråga 1 besvaras jakande, utgör då nämnda bestämmelse i direktivet 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?”

Besvarande av tolkningsfrågorna

- 12 Den hänskjutande domstolen vill genom sin första fråga i huvudsak få klarhet i, för det första, om artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas så, att tillämpningsområdet för denna bestämmelse omfattar medicinska tjänster som inte består i att vårda personer genom att diagnostisera och behandla en sjukdom eller andra hälsoproblem utan består i att genom biologiska analyser fastställa den genetiska likheten mellan enskilda personer och, för det andra, om den omständigheten att den sakkunnige läkaren har förordnats av en domstol är av betydelse i detta avseende.
- 13 Den österrikiska, den nederländska och den brittiska regeringen har hävdad att det undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet är tillämpligt på alla medicinska tjänster oavsett för vilket ändamål de utförs och oberoende av om de avser en teknisk åtgärd, såsom laboratorieanalyser, eller behandlingen av en sjukdom och oberoende av om de genomförs på begäran av en enskild eller på uppdrag av en offentlig myndighet. Eftersom en undersökning av ärftliga egenskaper innefattar medicinsk eller paramedicinsk verksamhet, utgör den, då den utförs inom ramen för en faderskapsutredning som genomförs av en av domstol utsedd läkare, en vårdprestation som är undantagen från mervärdesskatt.
- 14 Kommissionen har däremot gjort gällande att den medicinska tjänsten, för att omfattas av undantaget, skall bestå i vård av personer. Syftet med undersökningen av de ärftliga egenskaperna vid en faderskapsutredning är emellertid varken att förebygga, diagnostisera eller behandla en sjukdom. Det finns följaktligen inte någon anledning att i beskattningshänseende behandla sådana verksamheter, som utövas av en läkare, på ett annat sätt än de verksamheter som efter domstols förordnande utövas av personer som besitter sakkunskap inom andra områden, såsom godkända revisorer, ingenjörer eller psykologer. Även om den verksamhet som utövas av en av domstol förordnad sakkunnig kan anses vara av allmänintresse, kan detta inte i sig medföra att de prestationer som utförs

av denna sakkunnige skall undantas från mervärdesskatt på grundval av artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet.

- 15 Domstolen erinrar inledningsvis om att de uttryck som används i bestämmelserna om undantag i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna princip enligt vilken omsättningsskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag (se bland annat dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, punkt 13, och av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry, REG 1998, s. I-7053, punkt 17).
- 16 För att avgöra huruvida en sådan undersökning av de ärftliga egenskaperna som en läkare genomför för att undersöka faderskapet omfattas av begreppet "sjukvårdande behandling" i den mening som avses i artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall, eftersom gemenskapsrätten skall ges en enhetlig tolkning, de olika språkversionerna av denna bestämmelse jämföras. I händelse av skillnader mellan de olika språkversionerna skall bestämmelsen i fråga tolkas mot bakgrund av den allmänna systematiken i och syftet med de föreskrifter i vilka den ingår (se bland annat dom av den 27 mars 1990 i mål C-372/88, Cricket St Thomas, REG 1990, s. I-1345, punkt 19, och av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co., REG 2000, s. I-1157, punkt 42).
- 17 I detta avseende nämns i alla språkversioner av artikel 13 A.1 c, utom i den italienska — såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 16 i sitt förslag till avgörande — endast medicinska tjänster som rör människors hälsa. Det kan i synnerhet framhållas att den tyska, den franska, den finska och den svenska versionen använder sig av uttryck som sjukvårdande behandling och vård.

- 18 Domstolen konstaterar således att begreppet ”sjukvårdande behandling” inte lämpar sig för en tolkning som omfattar andra medicinska åtgärder än dem som utförs i syfte att diagnostisera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar eller hälsoproblem.
- 19 Tjänster som saknar ett sådant terapeutiskt syfte omfattas följaktligen inte, med beaktande av att alla bestämmelser som syftar till att införa ett undantag från omsättningsskatt skall tolkas restriktivt, av tillämpningsområdet för artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet och är således mervärdesskattepliktiga.
- 20 Denna tolkning förändras inte av att den ifrågavarande sakkunnigundersökningen eventuellt är av allmänintresse. Det är nämligen inte alla verksamheter av allmänintresse som undantas från skatteplikt genom artikel 13 A i sjätte direktivet, utan det är endast de i denna bestämmelse mycket noggrant beskrivna verksamheterna som är undantagna.
- 21 Eftersom nämnda sakkunnigundersökning är av sådan art att den inte kan undantas från mervärdesskatt, saknar det i detta avseende betydelse att det är en domstol som har förordnat om den.
- 22 Av vad anförts följer att den första frågan skall besvaras på så sätt att artikel 13 A.1 c i sjätte direktivet skall tolkas så, att den inte är tillämplig på medicinska tjänster som inte består i vård av personer genom diagnostisering och behandling av sjukdomar eller andra hälsoproblem utan i fastställande av den genetiska likheten mellan enskilda personer genom biologiska analyser. Den omständigheten att den läkare som agerar sakkunnig har förordnats av en domstol saknar betydelse i detta sammanhang.

- 23 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas det anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

- 24 De kostnader som har förorsakats av den österrikiska, den nederländska och den brittiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 2 september 1998 har ställts av Landesgericht St. Pölten — följande dom:

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 så, att den inte är tillämplig på medicinska tjänster som inte består i vård av personer genom diagnostisering och behandling av sjukdomar eller andra hälsoproblem utan i fastställande av den genetiska likheten mellan enskilda personer genom biologiska analyser. Den omständigheten att den läkare som agerar sakkunnig har förordnats av en domstol saknar betydelse i detta sammanhang.

Sevón

Kapteyn

Jann

Ragnemalm

Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 14 september 2000.

R. Grass

D.A.O. Edward

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen