

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

20. november 2003 *

I sag C-307/01,

angående en anmodning, som VAT and Duties Tribunal, London (Det Forenede Kongerige) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Peter d'Ambrumenil,

Dispute Resolution Services Ltd

mod

Commissioners of Customs & Excise,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), 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),

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af dommerne A. Rosas (refererende dommer), som fungerende formand for Femte Afdeling, samt D.A.O. Edward og A. La Pergola,

generaladvokat: C. Stix-Hackl

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- d'Ambrumenil og Dispute Resolution Services Ltd ved d'Ambrumenil, bistået af M. Conlon, QC

- det Forenede Kongeriges regering ved J.E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af N. Paines, QC

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 20. november 2002 er afgivet mundtlige indlæg af d'Ambrumenil og Dispute Resolution Services Ltd, af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 30. januar 2003,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved beslutning af 6. juni 2001, indgået til Domstolen den 6. august 2001, har VAT and Duties Tribunal, London, i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), 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 momsdirektiv«).
- 2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag mellem på den ene side d'Ambrumenil, der er læge, og selskabet Dispute Resolution Services Ltd (herefter »DRS«) og på den anden side Commissioners of Customs & Excise, der er den kompetente myndighed i Det Forenede Kongerige med hensyn til merværdiafgift (herefter »moms«), vedrørende den afgiftsmæssige behandling med henblik på momsen, af diverse tjenesteydelser, der er udført enten af d'Ambrumenil og Dispute Resolution Services Ltd i fællesskab eller af en af dem.

Relevante retsfor skrifter

Fællesskabsbestemmelserne

3 I henhold til sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1, pålægges der moms »ved levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Følgende er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 1 og 2:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed ligestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

- 5 Følgende bestemmes i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b) og c):

»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 lægegering og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat.«

- 6 Domstolen har i dom af 14. september 2000, D. (sag C-384/98, Sml. I, s. 6795), udtalt, at sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at lægelige ydelser, der ikke består i behandling af personer, i at diagnosticere og behandle en sygdom eller nogen anden sundhedsmæssig anomali, men i ved hjælp af biologiske analyser at fastslå individers genetiske beslægtethed, ikke er omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde.

De nationale bestemmelser

- 7 I medfør af gruppe 7, nr. 1, litra a), i Schedule 9 til Value Added Tax Act 1994 (den britiske lov om merværdiafgift, herefter »VAT-act 1994«), sammenholdt med lovens Section 31, er tjenesteydelser fra en person, der er registreret eller opført i registret over læger momsfrataget.
- 8 Anmærkning 2 til gruppe 7 lyder således:

»[Litra a)] i nr. 1 omfatter tjenesteydelser, der udføres af en person, der ikke er registreret eller opført i et af de registre [...], der er nævnt i [litra a)], når tjenesteydelserne i det hele leveres eller direkte overvåges af en person, der er således registreret eller opført.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 9 Den første sagsøger i hovedsagen, d'Ambrumenil, er uddannet læge siden 1975. Efter at have arbejdet for National Health Service (den nationale sundhedstjeneste) som almentpraktiserende læge fra 1978-1987, etablerede han sig som selvstændig og fortsatte med at udøve lægegerning i sin private praksis. d'Ambrumenil har som et led i sin erhvervmæssige virksomhed været lægesagkyndig ved forskellige domstole og har vidnet i et stort antal sager om navnlig lægefejl, personskader og disciplinærsager. Han udøver ligeledes virksomhed som voldgifts- og forligsmand.

- 10 Den anden sagsøger i hovedsagen, DRS, er et selskab, der er stiftet af d'Ambrumenil i 1994. d'Ambrumenil standsede sin private praksis i 1997, hvorefter en væsentlig del af hans erhvervsmæssige virksomhed blev udført i DRS's regi. Den omhandlede virksomhed består i tjenesteydelser, der kræver såvel en juridisk som lægelig ekspertise, navnlig voldgifts- og forligsydelser.
- 11 Commissioners of Customs & Excise fandt i en afgørelse, der blev meddelt d'Ambrumenil den 29. september 1997, at flere af de tjenesteydelser, der enten er udført af de to sagsøgere i hovedsagen i fællesskab eller af en af dem, henhørte under anvendelsesområdet for gruppe 7, nr. 1, i Schedule 9 til VAT-act 1994, og således var momsfrigatet.
- 12 d'Ambrumenil anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved VAT and Duties Tribunal, London, der inddrog DRS som part i sagen. Ved foreløbig afgørelse af 16. marts 1999 foreslog retten at forelægge Domstolen et spørgsmål vedrørende den fortolkning, der skal anlægges af fritagelsen i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), henset til de argumenter, der var forelagt retten af parterne. Forelæggelsen for Domstolen af dette spørgsmål blev efterfølgende udsat på afsigelsen af dommen i D.-sagen.
- 13 Det fremgår af forelæggelsesbeslutningen, og navnlig af den foreløbige afgørelse, der er vedlagt denne, at parterne i hovedsagen er enige om, at visse tjenesteydelser udført af d'Ambrumenil i dennes navn og i DRS's navn er momsbelagte. For så vidt angår andre tjenesteydelser udført af sagsøgerne i hovedsagen bestrider de imidlertid Commissioners of Customs & Excises påstand om, at disse tjenesteydelser er »behandling af personer« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Ifølge sagsøgerne i hovedsagen er disse tjenesteydelser, selv om de indebærer lægelige kundskaber og sagkyndig vurdering, ikke dækket af fritagelsen i bestemmelsen, der kun vedrører lægelige indgreb, der udføres med henblik på at diagnosticere, behandle og, hvis muligt, helbrede en sygdom eller et sundhedsproblem.

14 VAT and Duties Tribunal, London, har i den foreløbige afgørelse været positiv over for det af Commissioners of Customs & Excise forsvarede synspunkt, hvorefter de i hovedsagen omhandlede ydelser er ydelser, der er momsfrataget efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Den forelæggende ret er ikke desto mindre af den opfattelse, at til trods for den afklaring, der er kommet med D.-dommen hvad angår momsbelæggelse af en ydelse udført af en læge, der foretager undersøgelser til fastslåelse af faderskab og udfærdiger en rapport herom, er en afgørelse fra Domstolen fortsat nødvendig, for at der kan træffes endelig afgørelse med hensyn til den afgiftsmæssige behandling af de i tvisten i hovedsagen omhandlede ydelser.

15 Under disse omstændigheder har VAT and Duties Tribunal, London, besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), i [sjette] momsdirektiv fortolkes således, at det finder anvendelse på følgende ydelser, når de udføres som led i udøvelse af lægegering, som fastsat af medlemsstaten:

a) udførelse af lægeundersøgelser foretaget på arbejdsgiveres eller forsikrings-selskabers anmodning

b) udtagelse af blodprøver eller andre legemsprøver med henblik på at undersøge, om den pågældende person har en virus, infektioner eller andre sygdomme, efter anmodning fra arbejdsgivere eller forsikrings-selskaber

c) udstedelse af en lægeattest vedrørende en persons egnethed — f.eks. til at rejse

- d) udstedelse af lægeattester om en persons sundhedstilstand f.eks. med henblik på tildeling af en krigspension

- e) lægeundersøgelser udført med henblik på udarbejdelse af lægerapporter med henblik på ansvarsspørgsmål og vurdering af skader, der er lidt af personer, som overvejer at anlægge sag om personskade

- f) udarbejdelse af lægerapporter
 - i) efter undersøgelserne, der er beskrevet under e) og

 - ii) på grundlag af lægelige notater, men uden udførelse af lægeundersøgelse

- g) lægeundersøgelser udført med henblik på udarbejdelse af lægerapporter vedrørende lægefejl efter anmodning fra personer, der overvejer, om de skal anlægge sag

- og

- h) udarbejdelse af lægerapporter
 - i) efter undersøgelserne, der er beskrevet under g), og

- ii) på grundlag af lægelige notater, men uden udførelse af lægeundersøgelse?»

Det præjudicielle spørgsmål

- 16 VAT and Duties Tribunal ønsker med det præjudicielle spørgsmål at få oplyst de kriterier for fortolkning af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), der gør det muligt at afgøre den afgiftsmæssige behandling med henblik på momsens af diverse tjenesteydelser, der kan udføres inden for rammerne af udøvelsen af lægegering. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt at få oplyst, om den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse finder anvendelse på diverse typer virksomhed, der er beskrevet i det præjudicielle spørgsmål.

Indlæg for Domstolen

- 17 Sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, at de i det præjudicielle spørgsmål beskrevne tjenesteydelser ikke henhører under anvendelsesområdet for momsfritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Dette svar følger klart af dom af 23. februar 1988 (sag 353/85, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. s. 817) og af D.-dommen.
- 18 Domstolen har i dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige bekræftet, at udtrykket »behandling af personer«, der er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), har en anden betydning og snævrere rækkevidde end udtrykket »pleje«, der er anvendt i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b). Selv om udtrykket »medical care« i den engelske version af sjette momsdirektiv er anvendt såvel i artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), som i litra c),

har Domstolen forkastet en argumentation herom fra Det Forenede Kongeriges regerings side med henblik på at fastslå en parallelitet mellem rækkevidden af fritagelserne efter de to bestemmelser.

- 19 Sagsøgerne i hovedsagen har desuden anført, at Domstolen i D.-dommen har fastslået, at lægelige ydelser, der ikke består i behandling af personer, i at diagnosticere og behandle en sygdom eller nogen anden sundhedsmæssig anomali, men i ved hjælp af biologiske analyser at fastslå individens genetiske beslægtethed, er udelukket fra anvendelsesområdet for fritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).
- 20 Sagsøgerne i hovedsagen har ligeledes gjort gældende, at Domstolen i dom af 11. januar 2001 (sag C-76/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 249) har tillagt det terapeutiske formål, med henblik på hvilket laboratorierne havde udført de omtvistede ydelser, afgørende betydning.
- 21 Ifølge sagsøgerne i hovedsagen kræver betingelserne for den omhandlede fritagelse for det første, at tjenesteydelserne udføres som led i udøvelse af lægegering og dertil knyttede erhverv, og for det andet, at tjenesteydelserne indebærer behandling af personer. I den foreliggende hovedsag er der ingen tvivl om, at det første krav er opfyldt. De nævnte tjenesteydelser leveres nemlig af d'Ambrumenil i dennes egenskab af læge. Det andet krav er imidlertid ikke opfyldt, da disse tjenesteydelser ikke indebærer behandling af personer.
- 22 Sagsøgerne i hovedsagen har anført, at selv om udtrykket »behandling af personer« bør forstås således, at det henviser til alle tjenesteydelser, der leveres som led i udøvelse af lægegering, er dette andet krav ikke længere begrundet. Sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), momsfristager »tjenesteydelser præsteret af læger som et led i udøvelsen af deres erhverv«. Sagsøgerne har i denne forbindelse henledt Domstolens opmærksomhed på, at bestemmelsens

ordlyd er forskellig fra ordlyden af artikel 13, punkt A, stk. 1, litra e), der fritager »tjenesteydelser præsteret af tandteknikere som et led i udøvelsen af deres erhverv«.

- 23 Udtrykket »pleje« omhandler nødvendigvis en virksomhed, der har til formål at beskytte menneskers sundhed og indebærer behandling ydet til en patient, hvilket er i overensstemmelse med en teleologisk fortolkning af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A. Fritagelsen har til formål at lette beskyttelsen af menneskers sundhed, hvilket omfatter diagnoser og undersøgelser udført med det mål for øje at afgøre, om en person lider af en sygdom med henblik på at behandle den, hvis det er muligt, men omfatter ikke diagnoser og undersøgelser udført med andre mål for øje, såsom at afgøre den præmie, der skal betales for en forsikringspolice.
- 24 Sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, at ingen af de tjenesteydelser, der er beskrevet i forelæggelsesbeslutningen, leveres med det mål for øje at beskytte en persons sundhed, at helbrede eller behandle et hvilket som helst sundhedsproblem.
- 25 Lægeundersøgelser og udtagelse af blodprøver eller andre legemsprøver med henblik på at undersøge, om den pågældende person har en virus, infektioner eller andre sygdomme efter anmodning fra arbejdsgivere eller forsikringsselskaber, har ikke et terapeutisk formål. De har til formål at afgøre, om en person er egnet til et arbejde, eller hvilket beløb, der skal betales i medfør af en forsikringskontrakt.
- 26 Undersøgelser udført med henblik på at udfærdige en attest vedrørende en persons egnethed har heller ikke til formål at behandle et hvilket som helst sundhedsproblem, men blot at afgøre, om den undersøgte person kan rejse eller ej. På tilsvarende vis har attestation af en persons sundhedstilstand med henblik på tildeling af en krigspension blot til formål at afgøre, om personen har eller ikke har ret til at modtage en sådan pension.

- 27 Lægeundersøgelser og rapporter udarbejdet med henblik på sagsanlæg kan heller ikke ifølge sagsøgerne i hovedsagen betragtes som »behandling af personer«. Deres formål er at afgøre det skadeserstatningsbeløb, som den berørte i givet fald kan gøre krav på.
- 28 Det Forenede Kongeriges regering er af den opfattelse, at sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at den finder anvendelse på tjenesteydelser, der er beskrevet i det præjudicielle spørgsmål, når de udføres som led i udøvelse af lægegerning, som fastsat af en medlemsstat.
- 29 Regeringen har bemærket, at nærværende sag rejser spørgsmål, der er fælles med de spørgsmål, der er forelagt i Unterpertinger-sagen (sag C-212/01). Alle de tjenesteydelser, som er omhandlet i disse to sager, leveres af personer, der har en lægelig kompetence, og har til formål at give en udtalelse om en persons sundhedstilstand. Forskellen mellem nærværende sag og Unterpertinger-sagen er, at den første ikke vedrører tjenesteydelser fra en lægesagkyndig, der er udpeget af en domstol.
- 30 Ifølge Det Forenede Kongeriges regering omfatter den virksomhed, der er genstand for det præjudicielle spørgsmål, lægegerningens karakteristiske opgaver, såsom at foretage en lægeundersøgelse for at afgøre en persons sundhedstilstand, hvilket forudsætter, at der stilles en lægelig diagnose. Disse opgaver falder helt og holdent inden for anvendelsesområdet for fritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Ligesom i Unterpertinger-sagen vedrører det af den nationale ret rejste spørgsmål problemet, om denne konklusion varierer enten afhængigt af formålet med den begærede diagnose og/eller undersøgelse, eller afhængigt af den person, der har anmodet om dem. Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at en sondring ikke med rimelighed kan udledes af hverken det ene eller det andet af disse kriterier.

- 31 Regeringen har anført, at Domstolen i præmis 21 og 23 i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig har udtalt, at selv om momsfratagelserne skal fortolkes strengt, skal sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra b), ikke fortolkes særligt snævert henset til formålet med fritagelsen, der er at sikre, at det ikke bliver uforholdsmæssigt dyrt at opnå pleje og hospitalsbehandling på grund af de forøgede omkostninger til sådan pleje, hvis de var pålagt moms. Ifølge Det Forenede Kongeriges regering ligger der et tilsvarende formål til grund for litra c).
- 32 Det Forenede Kongeriges regering har desuden gjort gældende, at der ved fortolkningen af udtrykket »behandling af personer« skal tages hensyn til, at virksomhed udført som led i udøvelsen af lægegerning og dertil knyttede erhverv i sagens natur er meget forskelligartet og går ud over blot en behandling af syge patienter. Der henvises i denne forbindelse til den beskrivelse af lægegerningens opgaver, der fremgår af Rådets direktiv 93/16/EØF af 5. april 1993 om fremme af den frie bevægelighed for læger og gensidig anerkendelse af deres eksamensbeviser, certifikater og andre kvalifikationsbeviser (EFT L 165, s. 1). Domstolen har ved dom af 25. februar 1999 (sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 18) påpeget, at fortolkningen af udtryk i sjette momsdirektiv kan ske under hensyntagen til deres betydning i andre fællesskabsdirektiver. Ifølge Det Forenede Kongeriges regering omfatter begrebet »behandling af personer« i sjette momsdirektivs forstand under alle omstændigheder rådgivning som omhandlet i direktiv 93/16.
- 33 Ifølge regeringen er der en del virksomhed mellem lægebehandling i ordets egentlige betydning og generel sundhedsrådgivning, der er tæt forbundet med udøvelsen af lægegerning, men som ikke direkte vedrører behandling af konstaterede sygdomme. Denne virksomhed omfatter f.eks. profylaktiske handlinger, såsom vaccination og immunisering, forskellige former for lægelige indgreb vedrørende menneskelig frugtbarhed og graviditet samt kosmetisk kirurgi.

- 34 Det Forenede Kongeriges regering har anført, at som det følger af direktiv 93/16, er et vigtigt aspekt i forebyggelse af sygdomme og den generelle beskyttelse af sundheden at foretage regelmæssige undersøgelser af personer for at opdage de første tegn på en sygdom, eller for at bekræfte, at der ikke er en sygdom. Momsordningen, der finder anvendelse på sådanne undersøgelser, kan ikke med rimelighed variere afhængigt af resultatet heraf, og afhængigt af om de fører til lægebehandling i ordets egentlige betydning eller ej. Desuden ville en forøgelse af omkostningerne til disse undersøgelser, hvis de var pålagt moms, være i strid med det formål, som Domstolen har henvist til i præmis 23 i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig.
- 35 Det Forenede Kongeriges regering har desuden behandlet relevansen for bevarelsen af det præjudicielle spørgsmål af visse af Domstolens domme, der er påberåbt af sagsøgerne i hovedsagen for den forelæggende ret. Regeringen har gjort gældende, at den sag, der ligger til grund for dommen i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, ikke vedrører tjenesteydelser, men spørgsmålet, om fritagelsen i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), dækker levering af goder. Desuden er beskrivelsen i dommens præmis 33 af de lægeydelser, der er fritaget i medfør af artikel 13, ikke udtømmende. Domstolen har ikke med henvisningen til ydelser, der leveres uden for hospitalerne og inden for det fortrolighedsforhold, der består mellem lægen og patienten, haft til hensigt at udelukke momsfrigivelse for konsultationer, der er faktureret til et hospital af en ekstern læge, der har udført ydelser på hospitalet. At der er et særligt fortrolighedsforhold mellem lægen og patienten kan heller ikke være et kriterium for anvendelse af fritagelsen.
- 36 Det Forenede Kongeriges regering har anført, at dommen af 24. maj 1988 i sagen Kommissionen mod Italien (sag 122/87, Sml. s. 2685), hvori Domstolen har fastslået, at fritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ikke omfatter veterinære behandlinger, ikke udtaler sig om artiklens anvendelsesområde for så vidt angår menneskers sundhed. Dom af 16. september 1997 (sag C-145/96, Von Hoffmann, Sml. I, s. 4857), om pligten til at svare moms af en voldgiftsmands ydelser, rejser spørgsmål, der er fuldstændigt forskellige fra de spørgsmål, der er forelagt i nærværende sag.

- 37 Hvad angår D.-dommen har Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at Domstolens hensigt var at understrege, at sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), vedrører lægelig virksomhed på området for menneskers sundhed, og at den ydelse, der var tale om i den sag, der gav anledning til denne dom, ikke havde nogen forbindelse med menneskers sundhed. Den formulering, der er anvendt i dommens præmis 18, kan udelukke visse ydelser, der udføres hver dag af læger eller af fagfolk fra dertil knyttede erhverv, fra fritagelsen efter bestemmelsen. Regeringen finder det imidlertid lidet sandsynligt, at Domstolen har villet udelukke virksomhed som vaccination eller rådgivningsopgaver for at forebygge sygdomme samt den sundhedsbeskyttelse, der er omhandlet i præamblen til direktiv 93/16, fra fritagelsen.
- 38 Regeringen har under alle omstændigheder anført, at den virksomhed, som der er tale om i hovedsagen — i modsætning til den, der var tale om i den sag, der gav anledning til D.-dommen — vedrører diagnosticering af sygdomme eller sundhedsmæssige anomalier. Dommens præmis 18 bekræfter, at lægelig diagnosticering er dækket af fritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).
- 39 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at den virksomhed, der er beskrevet i forelæggelsesbeslutningen, indebærer en lægelig diagnosticering, der er foretaget med henblik på at blive videregivet til tredjemand, såsom en arbejdsgiver eller et forsikringsselskab efter anmodning enten fra denne tredjemand eller fra patienten selv. Det præjudicielle spørgsmål præciserer desuden, at en del af virksomheden ikke indebærer en fysisk undersøgelse af patienten, men udelukkende konsultation af lægelige notater. Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at fritagelsen skal dække anvendelsen af lægelige kompetencer i alle tilfælde, da udarbejdelsen af rapporten, der indeholder diagnosen, ikke kan adskilles fra undersøgelsen af personen eller noterne vedrørende dennes sundhedstilstand.
- 40 Regeringen har ligeledes gjort gældende, at kriteriet om grundene til, at der er anmodet om en diagnose, ikke gør det muligt at opstille en fornuftig og anvendelig sondring mellem momsfritagne og ikke fritagne tjenesteydelser. Det er klart urimeligt, at den afgiftsmæssige behandling varierer afhængigt af enten

resultaterne af lægeundersøgelsen eller af grunden til, at der er anmodet herom. Det følger af almennyttige hensyn, at befolkningen ikke skal afholdes fra at deltage f.eks. i cancer-screeningsprogrammer. En momspålæggelse af sådanne ydelser med den begrundelse, at den undersøgte person er ved godt helbred, er i strid med formålet med den pågældende fritagelse.

- 41 Identiteten af den, der har anmodet om ydelsen, kan ifølge Det Forenede Kongeriges regering ikke have indflydelse på den afgiftsordning, der skal finde anvendelse på plejen. Regeringen har anført, at forældre jævnligt anmoder om, at deres børn ydes pleje, og arbejdsgivere foranstalter lægelige ydelser til deres personale, navnlig i form af lægebesøg. Der er ingen grund til at pålægge disse tjenesteydelser moms under henvisning til, at en anden end patienten har anmodet herom. Desuden kan enhver sondring af denne art let fordrejes.
- 42 Det Forenede Kongeriges regering har desuden fremhævet, at selv om flere af fritagelserne efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A og B, afhænger af, hvem der leverer eller modtager varerne og tjenesteydelserne, er der ikke fastsat betingelser vedrørende modtageren af tjenesteydelsens identitet i direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Domstolen har tidligere afvist at indføre restriktioner vedrørende identiteten af den, der leverer eller modtager en fritaget tjenesteydelse, når de relevante fritagelsesbestemmelser ikke fastsætter sådanne restriktioner (dom af 27.10.1993, sag C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, Sml. I, s. 5405, præmis 13, og af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 32).
- 43 Det Forenede Kongeriges regering har anført, at den reelle art af en ydelse, der henhører under anvendelsesområdet for sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ikke ændres afhængigt af den person, der anmoder om den. Ifølge regeringen ville en fastholdelse af, at bestemmelsen kun finder anvendelse på tjenesteydelser, som patienten selv anmoder om, ifølge de af Domstolen i præmis 56 i SDC-dommen anvendte ord svare til at begrænse »fritagelsen på en måde, der ikke har støtte i bestemmelsens ordlyd«.

- 44 Kommissionen har delvist tilsluttet sig de påstande, som Commissioners of Customs & Excise har fremført for den forelæggende ret, og delvist sagsøgerne i hovedsagens påstande. Efter at have henvist til Domstolens praksis vedrørende fortolkningen af fritagelserne efter sjette momsdirektivs artikel 13, og navnlig for så vidt angår direktivets artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), har Kommissionen anerkendt, at identiteten af den, der anmoder om en lægelig ydelse, ikke er afgørende for afgiftsordningen for ydelsen. Kommissionen har derimod bestridt den betydning, som Commissioners of Customs & Excise har tillagt anvendelsen af lægelige kundskaber. Kommissionen er ligesom sagsøgerne i hovedsagen af den opfattelse, at begrebet »behandling af personer« er snævrere end begrebet udøvelse af lægegerningen i almindelighed. Direktiv 93/16 er af den grund ikke til nogen hjælp ved besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål.
- 45 Kommissionen har bemærket, at læger ikke generelt er moms fritaget, og at de principielt er pålagt moms på samme måde som andre liberale erhverv, der leverer tjenesteydelser, i medfør af sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 2. Det er udelukkende »behandling af personer«, der er moms fritaget. Kommissionen har gjort gældende, at den forelæggende ret har ret, når den i den foreløbige afgørelse af 16. marts 1999 anførte, at »behandling af personer« er en tjenesteydelse, der leveres som led i »et læge/patient forhold, der i almindelighed er rettet mod denne persons fysiske og psykiske sundhed«. Denne definition lægger sig til begrebet »terapeutisk formål«, som der henvises til i Domstolens praksis.
- 46 Kommissionen er i lyset af disse kriterier af den opfattelse, at lægeundersøgelser og udarbejdelse af rapporter, der har til formål at vurdere sundhedstilstanden for en person, der hævder at være påført personskader eller have været udsat for lægefejl, i det mindste ikke er behandling af personer, når tjenesteyderen ikke er den berørtes sædvanlige læge. Disse undersøgelser har snarere til formål at fastslå grunden til og omfanget af en skade. De har ikke direkte forbindelse med lægebehandlingen af de forårsagede læsioner. Afgiftspålæggelse af sådanne tjenesteydelser har således ingen negativ indflydelse på adgangen til behandling.

- 47 Ifølge Kommissionen gælder dette ligeledes udstedelse af attester vedrørende en persons egnethed til f.eks. at rejse eller attester vedrørende en persons sundhedstilstand til brug for tildeling af en krigspension. Disse ydelser har hverken forbindelse med behandlingen af en patologisk tilstand eller med sundhedsrådgivning. Kommissionen har i denne forbindelse anført, at Commissioners of Customs & Excise har erkendt, at udstedelse af sådanne attester er en ydelse, der er pålagt moms.
- 48 Kommissionen har imidlertid erkendt, at i visse tilfælde udstedes lægeattester vedrørende en persons egnethed til at rejse eller udøve sport af den berørtes sædvanlige læge i forbindelse med en rutineundersøgelse, en regelmæssig lægeundersøgelse eller sædvanlig behandling af den berørte. Kommissionen har under disse omstændigheder gjort gældende, at udstedelse af en lægeattest skal betragtes som rent sekundær i forhold til hovedformålet med den leverede tjenesteydelse, der er at behandle patienten. Selv om d'Ambrumenils virksomhed som beskrevet i forelæggelsesbeslutningen ikke synes at opfylde disse betingelser, tilkommer det den nationale ret at vurdere de faktiske omstændigheder.
- 49 For så vidt angår lægeundersøgelser og udtagelse af blodprøver og andre prøver, der udføres efter anmodning fra arbejdsgivere eller forsikringsselskaber, har Kommissionen gjort gældende, at ydelser af denne art, der indgår i arbejdsgiverens eller forsikringsselskabets beslutningsproces, skal anses for momsbelagt, især når de udføres af en læge, der er udpeget af disse. Disse ydelser antages ikke at forbedre den behandling, der gives den berørte, og en afgiftspålæggelse heraf hæmmer ikke adgangen til behandling.
- 50 Såfremt den berørte derimod frit kan lade undersøgelserne udføre af sin egen læge, har Kommissionen ikke udelukket, at de kan betragtes som en integrerende del af den behandling, der sædvanligvis gives den berørte.

- 51 Hvad angår regelmæssige lægeundersøgelser udført efter anmodning fra en arbejdsgiver eller et forsikringsselskab har Kommissionen gjort gældende, at de begunstiger en lægelig opfølgning af de berørte personer. Selv om disse undersøgelser udføres i arbejdsgiverens eller forsikringsselskabets interesse, har de således et terapeutisk formål og henhører under anvendelsesområdet for sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Undersøgelserne, samt blodprøver og andre prøver, der udtages ved denne lejlighed, gør det muligt for de berørte at diskutere deres sundhedstilstand med lægen og modtage den rådgivning, der er påkrævet. Der etableres inden for disse rammer et forhold mellem lægen og den berørte, der ikke nødvendigvis findes ved undersøgelser, der alene er anmodet om med henblik på at afgøre egnetheden til en stilling eller vurdere en risiko, der skal dækkes.

Domstolens svar

- 52 Ifølge Domstolens praksis skal de fritagelser, som er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 13, fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter merværdiafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. SDC-dommen, præmis 20, og dom af 10.9.2002, sag C-141/00, Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 28). Disse fritagelser er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (CPP-dommen, præmis 15, og dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 21).
- 53 Som Kommissionen med rette har anført, fritager sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), ikke alle ydelser, der kan udføres som led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, men udelukkende »behandling af personer«, der er et selvstændigt fællesskabsretligt begreb. Det følger heraf, at

ydelser, der udføres som et led i udøvelsen af disse erhverv, fortsat henhører under den generelle regel om pligt til at betale moms i sjette momsdirektivs artikel 2, nr. 1, såfremt de ikke svarer til begrebet »behandling af personer« eller udtryk i enhver anden fritagelsesbestemmelse i direktivet.

54 Selv om andre ydelser, der udføres af læger, ligeledes kan have karakter af virksomhed af almen interesse, følger det af Domstolens praksis, at sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, ikke momsfritager alle former for virksomhed af almen interesse, men alene sådanne, der nøje er opregnet og beskrevet på detaljeret måde (dom af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 18, og D.-dommen, præmis 20).

55 Det Forenede Kongeriges regerings argument om at udvide anvendelsesområdet for momsfritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), til at omfatte al virksomhed, som lægers opgaver sædvanligvis indbefatter, og som direktiv 93/16 henviser til, må herefter forkastes. De formål, der forfølges med dette direktiv, der har til formål at fremme den frie bevægelighed for læger og den gensidige anerkendelse af deres eksamensbeviser, certifikater og andre kvalifikationsbeviser, kræver, at lægers virksomhed beskrives heri, således at al deres virksomhed i de forskellige medlemsstater dækkes, hvorimod definitionen af den virksomhed, der er omfattet af momsfritagelsen, der indfører en undtagelse til princippet om momspåleggelse, forfølger forskellige formål.

56 Det bemærkes desuden, at den omstændighed, at de samme personer samtidig kan udføre ydelser, der er momsfritagne, og ydelser, der er momsbelagt, ikke er en usædvanlig situation inden for rammerne af den fradragsordning, der er indført ved sjette momsdirektiv, eftersom direktivets artikel 17, stk. 5, og artikel 19 netop opstiller regler specifikt for dette tilfælde.

- 57 For så vidt angår begrebet »behandling af personer« har Domstolen allerede fastslået i D.-dommens præmis 18, og gentaget i Kügler-dommens præmis 38, at dette begreb ikke kan fortolkes således, at det også omfatter lægelige indgreb med et andet formål end det formål at diagnosticere, behandle og så vidt muligt helbrede sygdomme eller sundhedsmæssige anomalier.
- 58 Selv om det følger af denne retspraksis, at »behandling af personer« skal have et terapeutisk formål, følger det ikke nødvendigvis heraf, at en ydelses terapeutiske formål skal forstås særlig snævert (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 23). Det fremgår af Kügler-dommens præmis 40, at lægelige ydelser, der er udført med henblik på at forebygge, er fritaget i medfør af sjette momsdirektivs 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 begrebet »behandling af personer« i overensstemmelse med formålet at nedbringe udgifterne til behandling, hvilket er fælles for såvel fritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, stk. 1, litra b) som litra c), (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 23, og Kügler-dommen, præmis 29).
- 59 Lægelige ydelser, der er udført med et andet formål end at beskytte, herunder at fastholde eller retablere, en persons sundhedstilstand, er ifølge Domstolens praksis ikke fritaget efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Det bemærkes, at henset til deres formål er pålæggelse af moms på disse ydelser ikke i strid med formålet at nedbringe udgifterne til behandling og gøre behandling mere tilgængelig for borgerne.
- 60 Som generaladvokaten med rette har anført i punkt 66-68 i forslaget til afgørelse, er det formålet med en lægelig ydelse, der afgør, om ydelsen skal være momsfritaget. Hvis en lægelig ydelse er udført i en sammenhæng, der gør det

muligt at fastslå, at hovedformålet ikke er at beskytte, herunder at fastholde eller retablere, en sundhedstilstand, men snarere at levere en udtalelse, der er påkrævet forud for, at der træffes en beslutning, der har retlige virkninger, finder fritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), således ikke anvendelse på denne ydelse.

- 61 Når en ydelse består i at foretage en lægesagkyndig vurdering, fremgår det, at selv om udførelsen af denne ydelse kræver lægelige kompetencer hos tjenesteyderen og kan indebære virksomhed, der er typisk for lægegeringen — såsom en fysisk undersøgelse af patienten eller analyse af journalen — er hovedformålet med en sådan ydelse ikke at beskytte, herunder at fastholde eller retablere, den berørtes sundhedstilstanden hos den person, der berøres af den sagkyndige vurdering. En sådan ydelse, der har til formål at give et svar på spørgsmål, der er stillet inden for rammerne af en anmodning om en sagkyndig vurdering, er udført med det formål at gøre det muligt for tredjemand at træffe en beslutning, der har retlige virkninger over for den berørte eller andre personer. Selv om den berørte ligeledes selv kan anmode om en lægesagkyndig vurdering, og denne indirekte kan bidrage til at beskytte den pågældendes helbred, ved at et nyt problem opdages, eller en tidligere diagnose ændres, forbliver det hovedformål, der forfølges med enhver ydelse af denne art, at opfylde en lovbestemt eller kontraktmæssig forpligtelse, der er fastsat i andres beslutningsproces. En sådan ydelse kan derfor ikke opnå den fritagelse, der er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

- 62 Det følger heraf, at tjenesteydelser som de i litra d)-h) i det præjudicielle spørgsmål beskrevne, til trods for at de er udført som led i udførelsen af lægegeringen, ikke udgør »behandling af personer« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Formålet med disse ydelser er nemlig udarbejdelsen af undersøgelsesrapporter, der vedrører en persons sundhedstilstand, og som navnlig angår de læsioner eller de manglende evner, som personen lider af, med henblik på sagsoplysningen ved administrative ansøgninger, såsom ansøgninger om tildeling af en krigspension eller erstatningsretssager og anmodning om skadeserstatning i tilfælde af lægefejl.

- 63 For så vidt angår ydelser, der består i at udstede lægeattester vedrørende egnethed, f.eks. de i litra c) i det præjudicielle spørgsmål nævnte attester vedrørende egnethed til at rejse, skal den sammenhæng, hvori disse ydelser er udført, tages i betragtning for at afgøre hovedformålet hermed.
- 64 Når det drejer sig om attester vedrørende egnethed, der kræves fremlagt af tredjemand som forudgående betingelse for den pågældendes udøvelse af et særligt erhverv eller udøvelse af en vis virksomhed, der kræver gode fysiske forudsætninger, er hovedformålet med den af lægen udførte ydelse at give tredjemand det nødvendige beslutningsgrundlag. Disse lægelige ydelser har ikke hovedsageligt et sundhedsbeskyttelsesformål for personer, der ønsker at udøve en vis virksomhed, og kan således ikke fritages i medfør af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).
- 65 Når udstedelsen af en attest vedrørende fysisk egnethed har til formål at påpege over for tredjemand, at en persons sundhedstilstand indebærer begrænsninger med hensyn til en bestemt virksomhed eller kræver, at disse udføres under særlige omstændigheder, kan hovedformålet med denne ydelse anses for at være beskyttelse af den berørtes sundhed. Fritagelsen efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), kan således finde anvendelse på en sådan ydelse.
- 66 Tilsvarende betragtninger som de i præmis 63-65 i denne dom angivne gælder ligeledes for de ydelser, der er beskrevet i litra a)-b) i det præjudicielle spørgsmål. Når lægeundersøgelser samt udtagning af blodprøver eller andre legemsprøver udføres med det formål for øje at gøre det muligt for en arbejdsgiver at træffe beslutning vedrørende ansættelse eller arbejdsopgaver for en medarbejder eller at gøre det muligt for et forsikringsselskab at fastsætte den præmie, der skal opkræves af en forsikringstager, har de omhandlede ydelser hovedsageligt til formål at give arbejdsgiveren eller forsikringsselskabet et grundlag, der griber ind i dennes beslutningstagning. Disse ydelser henhører således ikke under »behandling af personer«, der er fritaget i medfør af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c).

67 Regelmæssige lægeundersøgelser, der er indført af visse arbejdsgivere og visse forsikringsselskaber, kan derimod opfylde betingelserne for fritagelse efter sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), forudsat at disse undersøgelser hovedsageligt har til formål at gøre forebyggelse og påvisning af sygdomme muligt samt at følge arbejdstageres eller forsikringstageres sundhedstilstand. At disse lægeundersøgelser finder sted efter anmodning fra tredjemand, og at de ligeledes kan tjene arbejdsgivernes eller forsikringsselskabernes egne interesser, hindrer ikke, at de har sundhedsbeskyttelse som hovedformål.

68 Henset til det foregående skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at momsfrigagelsen efter denne bestemmelse finder anvendelse på lægelige ydelser, der består i:

— udførelse af lægeundersøgelser foretaget på arbejdsgiveres eller forsikringsselskabers anmodning

— udtagelse af blodprøver eller andre legemsprøver med henblik på at undersøge, om den pågældende person har en virus, infektioner eller andre sygdomme, efter anmodning fra arbejdsgivere eller forsikringsselskaber, eller

— udstedelse af en lægeattest vedrørende en persons egnethed — f.eks. til at rejse

når disse ydelser hovedsageligt har til formål at beskytte den berørtes sundhed.

69 Fritagelsen finder ikke anvendelse på følgende ydelser, der udføres som et led i udøvelse af lægegerning:

- udstedelse af lægeattester om en persons sundhedstilstand med henblik på tildeling af en krigspension

- lægeundersøgelser udført med henblik på udarbejdelse af en lægerapport med henblik på ansvarsspørgsmål og vurdering af skader, der er lidt af personer, som overvejer at anlægge sag om personskade

- udarbejdelse af lægerapporter efter de i foregående led omhandlede undersøgelser samt udarbejdelse af lægerapporter på grundlag af lægelige notater, men uden at der udføres lægeundersøgelser

- lægeundersøgelser udført med henblik på udarbejdelse af lægerapporter vedrørende lægefejl efter anmodning fra personer, der overvejer, om de skal anlægge sag

- udarbejdelse af lægerapporter efter de i foregående led omhandlede undersøgelser samt udarbejdelse af lægerapporter på grundlag af lægelige notater, men uden at der udføres en lægeundersøgelse.

Sagens omkostninger

- 70 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, London, ved beslutning af 6. juni 2001, for ret:

- 1) Artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), 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 fritagelsen for merværdiafgift efter denne bestemmelse finder anvendelse på lægelige ydelser, der består i:

— udførelse af lægeundersøgelser foretaget på arbejdsgiveres eller forsikringsselskabers anmodning

- udtagelse af blodprøver eller andre legemsprøver med henblik på at undersøge, om den pågældende person har en virus, infektioner eller andre sygdomme, efter anmodning fra arbejdsgivere eller forsikringselskaber, eller

- udstedelse af en lægeattest vedrørende en persons egnethed — f.eks. til at rejse

når disse ydelser hovedsageligt har til formål at beskytte den berørtes sundhed.

2) Fritagelsen finder ikke anvendelse på følgende ydelser, der udføres som et led i udøvelse af lægegerning:

- udstedelse af lægeattester om en persons sundhedstilstand med henblik på tildeling af en krigspension

- lægeundersøgelser udført med henblik på udarbejdelse af en lægerapport med henblik på ansvarsspørgsmål og vurdering af skader, der er lidt af personer, som overvejer at anlægge sag om personskade

- udarbejdelse af lægerapporter efter de i foregående led omhandlede undersøgelser samt udarbejdelse af lægerapporter på grundlag af lægelige notater, men uden at der udføres lægeundersøgelser

- lægeundersøgelser udført med henblik på udarbejdelse af lægerapporter vedrørende lægefejl efter anmodning fra personer, der overvejer, om de skal anlægge sag

- udarbejdelse af lægerapporter efter de i foregående led omhandlede undersøgelser samt udarbejdelse af lægerapporter på grundlag af lægelige notater, men uden at der udføres en lægeundersøgelse.

Rosas

Edward

La Pergola

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 20. november 2003.

R. Grass

V. Skouris

Justitssekretær

Præsident