

61999J0076

Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 11 januari 2001. - Europeiska kommissionen mot Franska republiken. - Fördragsbrott - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Artikel 13 A.1 b - Närbesläktade verksamheter - Begrepp. - Mål C-76/99.

Rättsfallssamling 2001 s. I-00249

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Undantag för sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter - Begreppet närbesläktade verksamheter - Översändande av prover för medicinsk analys - Omfattas

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 A.1 b)

Sammanfattning

\$\$En medlemsstat som tar ut mervärdesskatt på schablonersättning för översändande av prover för medicinsk analys har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter.

Det är, när det gäller att avgöra huruvida översändande av medicinska prover är undantaget från mervärdesskatt enligt ovannämnda artikel 13, angående undantag för sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter, nödvändigt att beakta syftet med provtagningarna. När härför behörig vårdpersonal, för att kunna ge en diagnos och i terapeutiskt syfte, ordinerar patienten att låta göra en analys, skall översändandet av provet, vilket logiskt sett sker mellan provtagningen och själva analysen, anses som närbesläktat med analysen och således vara undantaget från mervärdesskatt.

(se punkt 24 samt domslutet)

Parter

I mål C-76/99,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av E. Traversa, i egenskap av ombud, biträdd av advokaten N. Coutrelis, delgivningsadress Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Frankrike, företrädd av K. Rispal-Bellanger och S. Seam, båda i egenskap av ombud, delgivningsadress Luxemburg,

svarande,

angående en talan om fastställelse av att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 13 A.1 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) genom att ta ut mervärdesskatt på schablonersättning för medicinska analyser av prover,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen, V. Skouris, tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna R. Schintgen och F. Macken (referent),

generaladvokat: N. Fennelly,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att parterna har avgivit muntliga yttranden vid förhandlingen den 29 mars 2000,

och efter att den 25 maj 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Europeiska gemenskapernas kommission har genom ansökan, som inkom till domstolens kansli den 3 mars 1999, med stöd av artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG) väckt talan om fastställelse av att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 13 A.1 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet) genom att ta ut mervärdesskatt på schablonersättning

för medicinska analyser av prover.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

2 I artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur."

Den nationella lagstiftningen

3 Av artikel 261-4-1 i Code général des impôts (allmänna skattelagen) framgår att biomedicinska analyser är undantagna från mervärdesskatt.

4 Denna bestämmelse syftar, enligt första stycket av föreskrift 3 A-7-82 av den 6 april 1982, utfärdad av biträdande ministern för ekonomi, finans och budget, till att undanta biologiska undersökningar "avsedda att underlätta förebyggande åtgärder, diagnostisering och behandling av sjukdomar som drabbar människor".

5 Enligt artikel L.760 femte stycket i Code de la santé publique (lagen om folkhälsan) kan ett prov översändas för analys från ett laboratorium till ett annat endast om dessa dessförinnan har ingått ett avtal om "samarbete", med undantag för verksamhet som avses i artikel L.759 och mycket specialiserad verksamhet som framgår av en lista som fastställs genom kungörelse efter förslag av den ständiga nationella kommittén för biomedicin.

6 Vad gäller analyser som utförs inom ramen för samarbetsavtal, är undantaget från mervärdesskatt tillämpligt inte endast vad gäller kostnaderna för provtagning och analys utan även vad gäller kostnader för översändande av prover för analys. Det laboratorium som tar provet och översänder det är dessutom, enligt artikel L.760 åttonde stycket i Code de la santé publique, rättsligt ansvarigt gentemot kunden såväl vad gäller analysen som faktureringen.

7 De analyser som avses i artikel L.759 i Code de la santé publique och mycket specialiserad verksamhet kan däremot inte utgöra föremål för samarbetsavtal. I artikel L.759 i Code de la santé publique föreskrivs att utförandet av biomedicinsk verksamhet som kräver särskilda kvalifikationer eller som innebär att det är nödvändigt att utnyttja antingen produkter som medför en särskild risk eller tekniker som är utomordentligt känsliga eller nyligen har börjat användas kan förbehållas vissa laboratorier och vissa personkategorier. Listan över behöriga laboratorier fastställs av hälsovårdsministern.

8 För att garantera service inom hela det franska territoriet kan de patienter som behöver få sådana speciella analyser utförda vända sig till valfritt laboratorium för provtagning. Detta laboratorium skickar sedan provet till ett specialiserat laboratorium enligt "standardavtal".

9 I artikel L.760 sista stycket i Code de la santé publique, i dess lydelse enligt artikel 36 i lag nr 94-43 av den 18 januari 1994, föreskrivs att det laboratorium som utför speciella analyser enligt sådana avtal skall betala en schablonersättning till det laboratorium som har tagit provet för

översändandet av detta prov. Denna ersättning kallas "översändningsavgift" och dess belopp fastställs genom en ministerkungörelse.

10 Enligt standardavtalen faktureras patienten direkt av det specialiserade laboratoriet för den analys som har utförts på det prov som har skickats till detta laboratorium av det laboratorium som har utfört provtagningen. Analysen är inte mervärdesskattepliktig. Det laboratorium som har tagit provet fakturerar patienten för beloppet härför. Denna tjänst är inte heller mervärdesskattepliktig. Däremot är, enligt tredje stycket i föreskrift 3 A-7-82, den översändningsavgift som skall betalas av det laboratorium som har utfört analysen till det laboratorium som har tagit provet mervärdesskattepliktig.

Det administrativa förfarandet

11 Kommissionen, som ansåg att det stred mot artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet att ta ut denna mervärdesskatt, framförde enligt artikel 169 i fördraget anmärkningar häremot genom skrivelse av den 7 juli 1997 och förelade den franska regeringen att inkomma med ett yttrande inom två månader från mottagandet av denna skrivelse.

12 I avsaknad av svar inom utsatt tid sände kommissionen den 5 mars 1998 ett motiverat yttrande till Republiken Frankrike och uppmanade denna stat att inom två månader från delgivningen av det motiverade yttrandet vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter yttrandet.

13 Den franska regeringen sände den 28 maj 1998 en skrivelse till kommissionen, i vilken den bestred de anmärkningar som framförts mot den.

14 Kommissionen var inte nöjd med detta svar och beslutade därför att väcka förevarande talan.

Prövning i sak

15 Kommissionen har för det första gjort gällande att begreppet närbesläktade verksamheter enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet omfattar det fallet att ett laboratorium som har tagit ett prov sänder provet till ett annat laboratorium för analys, eftersom ändamålet med provtagningen är att provet skall analyseras. Enligt kommissionen är översändandet av provet underordnat och nära knutet till den biomedicinska analys som utförs av det senare laboratoriet, varför det bör ses som en med sjukvård närbesläktad verksamhet.

16 Kommissionen har för det andra erinrat om att definitionen av vad de verksamheter som täcks av artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet faktiskt omfattar är en gemenskapsrättslig fråga.

17 Kommissionen har slutligen anfört att den skillnad som görs i den franska lagstiftningen mellan samarbetsavtal och standardavtal strider mot principen om ett neutralt mervärdesskattesystem, enligt vilken tillämpningsområdet för mervärdesskatt och undantagen härtill skall tolkas objektivt. Det finns nämligen ingen betydande ekonomisk skillnad mellan dessa avtal.

18 Den franska regeringen har motiverat uttaget av mervärdesskatt på översändandet av prover med principen att omfattningen av undantag från mervärdesskatten skall tolkas restriktivt. Regeringen har i detta avseende, vad gäller samarbetsavtalen, gjort gällande att det laboratorium som tar provet och fakturerar patienten för analysen är ansvarigt gentemot patienten, oavsett vilket laboratorium som utför analysen. Vad gäller standardavtalen däremot, fakturerar det laboratorium som utför analysen patienten direkt för analysen och är även ansvarigt gentemot patienten.

19 Enligt den franska regeringen kan flera verksamheter emellertid endast betraktas som en enda verksamhet i mervärdesskattehänseende om de berörda verksamheterna rättsligt sett inte är fristående och om de äger rum mellan samma personer, vilket emellertid inte är fallet vad gäller standardavtalen.

20 Domstolen konstaterar att det är ostridigt mellan parterna att såväl provtagningen som själva analysen skall vara undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet. Tvisten avser således endast huruvida de skillnader som finns mellan samarbetsavtal och standardavtal, mot bakgrund av att undantag från mervärdesskatteplikten för vissa verksamheter skall tolkas restriktivt, motiverar att översändandet i det senare fallet skall anses vara en fristående åtgärd som är mervärdesskattepliktig.

21 Domstolen påpekar i detta avseende för det första att även om de undantag som anges i artikel 13 i sjätte direktivet, som domstolen har fastställt bland annat i punkt 13 i sin dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), skall tolkas restriktivt, så har domstolen även, i punkt 15 i domen av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973) erinrat om att dessa undantag är självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt.

22 Domstolen konstaterar för det andra att artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet inte innehåller någon definition av begreppet verksamheter som är "närbesläktade" med sjukhusvård och sjukvård.

23 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 23 i sitt förslag till avgörande är det emellertid inte nödvändigt att tolka detta begrepp särskilt restriktivt, eftersom undantaget för verksamheter som är besläktade med sjukhusvård och sjukvård är avsett att garantera att tillgången till sjukvård och sjukhusvård inte hindras av den ökade kostnad för denna vård som skulle uppstå om själva vården, eller därmed närbesläktade verksamheter, vore mervärdesskattepliktig.

24 Det är, när det gäller att avgöra huruvida översändande av medicinska prover är undantaget från mervärdesskatt, nödvändigt att beakta syftet med provtagningarna. När härför behörig vårdpersonal, för att kunna ge en diagnos och i terapeutiskt syfte, ordinerar patienten att låta göra en analys, skall översändandet av provet, vilket logiskt sett sker mellan provtagningen och själva analysen, anses som närbesläktat med analysen och således vara undantaget från mervärdesskatt (se, vad gäller tjänster som, eftersom de saknar terapeutiskt syfte, är mervärdesskattepliktiga, dom av den 14 september 2000 i mål C-348/98, D., REG 2000, s. I-6795, punkt 19).

25 Den franska regeringen har emellertid gjort gällande att översändandet av prover i mervärdesskattehänseende inte kan anses som underordnat eller som en del av analysen, eftersom detta översändande kan kvalificeras som en tjänst som främjar verksamheten för det laboratorium som utför analysen. Provtagningen och analysen är enligt regeringen fristående verksamheter som faktureras var för sig och de är därför rättsligt och ekonomiskt åtskilda, vilket medför att översändandet bör vara mervärdesskattepliktigt.

26 Domstolen erinrar i detta hänseende för det första om att det av fast rättspraxis framgår att, även om medlemsstaterna enligt inledningen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet skall fastställa villkoren för undantagen för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av undantagen och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, kan dessa villkor inte avse definitionen av innehållet i de föreskrivna undantagen från skatteplikt (se särskilt dom av den 7 maj 1998 i mål C-124/96, kommissionen mot Spanien, REG 1998, s. I-2501, punkterna 11 och 12). Under dessa förhållanden kan svaret på frågan huruvida en viss verksamhet är mervärdesskattepliktig eller ej inte bero på hur verksamheten betecknas i nationell rätt.

27 Domstolen har för det andra fastställt att en tjänst skall anses underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller (se domen i det ovannämnda målet CPP, punkt 30).

28 I förevarande fall har det ingen betydelse för patienten huruvida det laboratorium som tar provet även utför analysen eller om det lägger ut detta på ett annat laboratorium samtidigt som det kvarstår som ansvarigt gentemot patienten eller om det, med hänsyn till arten av den analys som skall utföras, är skyldigt att översända provet till ett specialiserat laboratorium. Skyldigheten i detta senare fall att översända provet till ett specialiserat laboratorium motiveras av kravet att garantera patienterna så tillförlitliga analyser som möjligt.

29 Den omständigheten att översändandet av provet enligt den franska regeringen är en fristående åtgärd utesluter för övrigt inte att den betraktas som nära besläktad med analysen i den mening som avses i sjätte direktivet.

30 Under dessa förhållanden utgör provtagningen och översändandet av provet till ett specialiserat laboratorium tjänster som är nära besläktade med analysen, vilket medför att de bör lyda under samma skattemässiga ordning som denna och därmed inte vara mervärdesskattepliktiga.

31 Domstolen finner därför att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 13 A.1 b i sjätte direktivet genom att ta ut mervärdesskatt på schablonersättning för översändande av prover för medicinsk analys.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

32 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att svaranden skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Frankrike har tappat målet, skall denna stat ersätta rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

följande dom:

1) Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 13 A.1 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund genom att ta ut mervärdesskatt på schablonersättning för översändande av prover för medicinsk analys.

2) Republiken Frankrike skall ersätta rättegångskostnaderna.