

61999J0076

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (kuudes jaosto) 11 päivänä tammikuuta 2001. - Euroopan yhteisöjen komissio vastaan Ranskan tasavalta. - Jäsenyyssvelvoitteiden noudattamatta jättäminen - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta - Läheisesti liittyvien toimien käsite. - Asia C-76/99.

Oikeustapauskoelma 2001 sivu I-00249

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Kuudennessa direktiivissä säädettyt vapautukset - Sairaanhoidon, lääkäinhoidon sekä niihin läheisesti liittyvien toimien vapautus - Läheisesti liittyvien toimien käsite - Näytteiden toimittaminen lääketieteellistä analyysiä varten

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta)

Tiivistelmä

\$\$Jäsenvaltio ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisia velvoitteitaan kantaessaan arvonlisäveroa kiinteämääräisistä palkkioista, joita maksetaan näytteiden toimittamisesta lääketieteellistä analyysiä varten.

Kun tarkastellaan sitä, onko lääketieteellisten näytteiden toimittaminen mahdollisesti vapautettava arvonlisäverosta edellä mainitun sairaanhoidon, lääkäinhoidon sekä niihin läheisesti liittyvien toimien vapautusta koskevan 13 artiklan nojalla, on syytä ottaa huomioon tarkoitus, jota varten näitä näytteitä otetaan. Kun asianmukaisen pätevyyden omaava terveydenhoitoalan ammattilainen määrää diagnoosin tekemistä ja tulevaa hoitoa varten, että hänen potilaastaan on tehtävä analyysi, näytteen toimittamista, joka tapahtuu luonnollisesti näytteen ottamisen ja varsinaisen näytteen analysoinnin välillä, on pidettävä analyysiin läheisesti liittyvänä toimena ja se on näin ollen vapautettava arvonlisäverosta.

(ks. 24 kohta sekä tuomiolauselma)

Asianosaiset

Asiassa C-76/99,

Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään E. Traversa, avustajanaan asianajaja N. Coutrelis, Pariisi, prosessiosoite Luxemburgissa,

kantajana,

vastaan

Ranskan tasavalta, asiamiehinään K. Rispal-Bellanger ja S. Seam, prosessiosoite Luxemburgissa,

vastaajana,

jossa kantaja vaatii yhteisöjen tuomioistuinta vahvistamaan, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on kantanut arvonlisäveroa kiinteämääräisistä palkkioista, joita maksetaan näytteiden ottamisesta lääketieteellistä analyysiä varten,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja V. Skouris, joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit R. Schintgen ja F. Macken (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: N. Fennelly,

kirjaaja: osastopäällikkö D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan asianosaisten 29.3.2000 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 25.5.2000 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Euroopan yhteisöjen komissio on nostanut EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan (josta on tullut EY 226 artikla) nojalla kanteen, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 3.3.1999 ja jossa yhteisöjen tuomioistuinta vaaditaan vahvistamaan, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on

kantanut arvonlisäveroa kiinteämääräisistä palkkioista, joita maksetaan näytteiden ottamisesta lääketieteellistä analyysiä varten.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

2 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

[- -]

b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet."

Kansallinen lainsäädäntö

3 Code général des impôts'n (yleinen verolaki) 261-4-1 §:stä ilmenee, että biolääketieteellisistä analyyseistä ei kanneta arvonlisäveroa.

4 Tämän säännöksen tarkoituksena on talous-, valtiovarain- ja budjettiministerin toimivaltaa käyttävän ministerin 6.4.1982 antaman ohjeen 3 A-7-82 1 momentin mukaan vapauttaa verosta sellaiset biologiset tutkimukset, joilla pyritään "edistämään ihmisten sairauksien ehkäisemistä, diagnosointia tai hoitoa".

5 Code de la santé publique (kansanterveyslaki) L. 760 §:n viidennen momentin mukaan näytteitä voidaan lähettää laboratoriosta toiseen analyysiä varten ainoastaan näiden laboratorioiden välillä tehdyn "yhteistyösopimukseksi" kutsutun sopimuksen perusteella; tämä velvollisuus ei kuitenkaan koske L. 759 §:ssä tarkoitettuja toimenpiteitä ja sellaisia pitkälle menevää erityisosaamista edellyttäviä toimenpiteitä, joita koskeva lista on vahvistettu päätöksellä kansallisen pysyvän biolääketieteellisen komitean annettua siitä ensin lausuntonsa.

6 Yhteistyösopimusten perusteella suoritettavien analyysien osalta arvonlisäverollisuudesta myönnettävä vapautus ei koske ainoastaan näytteen ottamisesta ja sen analysoimisesta aiheutuneita kustannuksia vaan myös niitä kustannuksia, jotka aiheutuvat näytteiden toimittamisesta analyysiä varten. Lisäksi kansanterveyslain L. 760 §:n kahdeksannen momentin mukaan laboratorio, joka ottaa näytteen ja toimittaa sen eteenpäin, on lain mukaan vastuussa asiakkaalle sekä analyysistä että laskutuksesta.

7 Sen sijaan kansanterveyslain L. 759 §:ssä tarkoitetuista analyyseistä ja pitkälle menevää erityisosaamista edellyttävistä toimenpiteistä ei voida tehdä yhteistyösopimuksia. Tältä osin kansanterveyslain L. 759 §:ssä säädetään, että sellaiset biolääketieteelliset analyysit, jotka edellyttävät erityistä pätevyyttä taikka joko erityisen vaarallisten tuotteiden tai poikkeuksellisen arkaluonteisten tekniikoiden tai uusien menetelmien käyttöä, voidaan antaa yksinomaan tiettyjen erikoistuneiden laboratorioiden tai henkilöiden tehtäväksi. Terveysministeriö laatii luettelon tällaisista erikoistuneista laboratorioista.

8 Jotta palvelu kattaisi Ranskan alueen kokonaisuudessaan, tällaisia erityisanalyysejä tarvitsevat potilaat voivat antaa näytteen valitsemassaan laboratoriossa, joka toimittaa näytteen erikoistuneeseen laboratorioon "kiinteätaksaisiksi sopimuksiksi" kutsuttujen sopimusten

perusteella.

9 Kansanterveyslain L. 760 §:n viimeisessä momentissa, sellaisena kuin se on muutettuna 18.1.1994 annetun lain Nro 94-43 36 §:llä, säädetään, että kiinteätaksaisten sopimusten perusteella erityisanalyysijä tekevän laboratorion on suoritettava näytteen ottaneelle laboratoriolle kyseisen näytteen toimittamisesta "toimituspalkkioksi" kutsuttu kiinteämääräinen palkkio, jonka suuruus vahvistetaan ministeriön päätöksellä.

10 Kiinteätaksaisten sopimusten järjestelmässä asianomainen erikoistunut laboratorio laskuttaa näytteen ottaneen laboratorion lähettämästä näytteestä tehdyn analyysin suoraan potilaalta, eikä tästä analyysistä kanneta arvonlisäveroa. Näytteen ottanut laboratorio laskuttaa näytteen ottamisesta potilasta, eikä arvonlisäveroa myöskään tällöin kanneta. Sen sijaan ohjeen 3 A-7-82 3 momentin mukaan arvonlisäveroa kannetaan toimituspalkkiosta, jonka analyysin tekevä laboratorio maksaa näytteen ottaneelle laboratoriolle.

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

11 Koska komissio katsoi, että arvonlisäveron kantaminen merkitsi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan rikkomista, se lähetti perustamissopimuksen 169 artiklan nojalla Ranskan tasavallalle 7.7.1997 päivätyn kirjeen, jossa se esitti asiaa koskevat väitteensä ja kehotti Ranskan hallitusta esittämään huomautuksensa kahden kuukauden kuluessa tämän kirjeen saamisesta.

12 Koska komissio ei saanut vastausta myönnetyin määräajan kuluessa, se lähetti Ranskan tasavallalle 5.3.1998 perustellun lausunnon, jossa se kehotti tätä toteuttamaan lausunnon noudattamisen edellyttämät toimenpiteet kahden kuukauden kuluessa lausunnon tiedoksiannosta.

13 Ranskan hallitus lähetti komissiolle 28.5.1998 kirjeen, jossa se kiisti sitä vastaan esitetyt väitteet.

14 Koska komissio ei ollut tyytyväinen tähän vastaukseen, se päätti nostaa nyt käsiteltävänä olevan kanteen.

Pääasia

15 Komissio väittää ensiksi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa käytetty läheisesti liittyvien toimien käsite kattaa sen, että näytteen ottanut laboratorio lähettää tämän näytteen toiseen laboratorioon analyysia varten, koska näytteenoton tarkoitus on se, että näyte analysoidaan. Komission mukaan näytteen toimittaminen on liitännäinen toimenpide ja liittyy läheisesti siihen, että viimeksi mainittu laboratorio tekee näytteestä biolääketieteellisen analyysin, joten näytteen toimittamista on pidettävä lääkarinhoitoon läheisesti liittyvänä toimena.

16 Komissio muistuttaa lisäksi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien aineellinen sisältö määritetään yhteisön oikeuden pohjalta.

17 Komissio väittää lopuksi, että Ranskan lainsäädännössä tehty ero yhteistyösopimusten ja kiinteätaksaisten sopimusten välillä on ristiriidassa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuusperiaatteen kanssa, jonka mukaan arvonlisäverollisuuden ja verovapauden ulottuvuutta on tulkittava objektiivisesti. Näiden sopimusten välillä ei kuitenkaan ole mitään merkittävää taloudellista eroa.

18 Ranskan hallitus perustelee näytteen toimittamisesta kannettavaa arvonlisäveroa periaatteella, jonka mukaan arvonlisäverollisuudesta myönnettäviä vapautuksia on tulkittava suppeasti. Se väittää tältä osin, että yhteistyösopimusten järjestelmässä laboratorio, joka ottaa näytteen ja joka laskuttaa analyysistä potilasta, on vastuussa potilaalle siitä riippumatta, mikä laboratorio tekee analyysin. Kiinteätaksaisten sopimusten järjestelmässä sen sijaan analyysin tehnyt laboratorio

laskuttaa analyysistä suoraan potilasta ja on myös siitä potilaalle vastuussa.

19 Ranskan hallituksen mukaan liiketoimia voidaan pitää yhtenä liiketoimena arvonlisäveron kannalta vain siinä tapauksessa, että kyseiset liiketoimet eivät ole oikeudellisesti toisistaan erillisiä ja että ne toteutetaan samojen henkilöiden välillä, mistä ei selvästikään ole kyse kiinteätaksisten sopimusten osalta.

20 Asianosaiset ovat yhtä mieltä siitä, että sekä näytteenotto että varsinainen analyysi on vapautettava arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan nojalla. Oikeudenkäynti koskee näin ollen ainoastaan sitä, voidaanko sen vuoksi, että arvonlisäverosta tehtäviä poikkeuksia on tulkittava suppeasti, yhteistyö- ja kiinteätaksisten sopimusten välisillä eroilla perustella se, että kiinteätaksisten sopimusten yhteydessä näytteen toimittamista voidaan pitää arvonlisäverollisena sen vuoksi, että se on erillinen toimenpide.

21 Tältä osin on syytä ensinnäkin huomauttaa, että vaikka kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuja vapautuksia onkin tulkittava suppeasti, kuten yhteisöjen tuomioistuin on erityisesti asiassa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 15.6.1989 antamassaan tuomiossa (Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta) katsonut, yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin myös asiassa C-349/96, CPP, 25.2.1999 antamansa tuomion (Kok. 1999, s. I-973) 15 kohdassa huomauttanut, että edellä mainitut vapautukset ovat yhteisön oikeuteen perustuvia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa.

22 Lisäksi on syytä todeta, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa ei ole määritelty lainkaan sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon "läheisesti liittyvien" toimien käsitettä.

23 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 23 kohdassa todennut, tämä käsite ei edellytä kuitenkaan erityisen suppeaa tulkintaa, koska sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon läheisesti liittyvien toimien vapauttamisella pyritään varmistamaan, että sairaalahoidon ja lääkärinhuollon saamista ei estetä sillä, että hoidon antamisen kustannukset kasvavat, mikä seuraisi, jos siitä tai siihen läheisesti liittyvistä toimista kannettaisiin arvonlisäveroa.

24 Kun tarkastellaan sitä, onko lääketieteellisten näytteiden toimittaminen mahdollisesti vapautettava arvonlisäverosta, on syytä ottaa huomioon tarkoitus, jota varten näitä näytteitä otetaan. Kun asianmukaisen pätevyyden omaava terveydenhoitoalan ammattilainen määrää diagnoosin tekemistä ja tulevaa hoitoa varten, että hänen potilaastaan on tehtävä analyysi, näytteen toimittamista, joka tapahtuu luonnollisesti näytteen ottamisen ja varsinaisen näytteen analysoinnin välillä, on pidettävä analyysiin läheisesti liittyvänä toimena ja se on näin ollen vapautettava arvonlisäverosta (ks. sellaisten suoritusten verollisuudesta, joilla ei ole tällaista terapeutista tarkoitusta, asia C-384/98, D., tuomio 14.9.2000, Kok. 2000, s. I-6795, 19 kohta).

25 Ranskan hallitus katsoo kuitenkin, että näytteiden toimittamista ei voida pitää arvonlisäveron kannalta liitännäisenä toimenpiteenä tai analyysiin läheisesti liittyvänä toimena, koska näytteiden toimittamista voidaan pitää analyysin tekvän laboratorion liiketoimintaa tukevana palveluna. Koska näytteenotto ja näytteen analyysi ovat erillisiä toimia ja koska niistä laskutetaan erikseen, ne ovat oikeudellisesti ja taloudellisesti erillisiä liiketoimia, minkä vuoksi näytteiden toimittamisesta on maksettava arvonlisäveroa.

26 Tältä osin on syytä ensimmäiseksi huomauttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun jäsenvaltiot asettavat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantokappaleen nojalla edellytyksiä vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, nämä edellytykset eivät voi vaikuttaa vapautusten sisällön määrittelyyn (ks. erityisesti asia C-124/96, komissio v. Espanja, tuomio 7.5.1998, Kok. 1998, s. I-2501, 11 ja 12 kohta). Tältä kannalta katsoen tietyn liiketoimen arvonlisäverollisuus tai -verottomuus ei voi riippua siitä, millaisena liiketoimena sitä pidetään

kansallisessa oikeudessa.

27 Toiseksi on todettava, että yhteisöjen tuomioistuimen mukaan suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinänsä, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (ks. edellä mainittu asia CPP, tuomion 30 kohta).

28 Esillä olevassa asiassa potilaan kannalta on kuitenkin merkityksetöntä, suorittaako näytteen ottava laboratorio myös analyysin, hankkiiko se analyysin alihankintana toiselta laboratoriolta mutta on edelleen potilaalle vastuussa vai onko sillä suoritettun analyysin luonteen vuoksi velvollisuus toimittaa näyte erikoistuneelle laboratoriolle. Viimeksi mainitussa tapauksessa velvollisuudella toimittaa näyte erikoistuneelle laboratoriolle pyritään turvaamaan potilaalle se, että analyysi on mahdollisimman luotettava.

29 Se, että Ranskan tasavallan mukaan näytteen toimittamista on pidettävä erillisenä toimenpiteenä, ei muutoinkaan tarkoita sitä, etteikö näytteen toimittamista voitaisi pitää kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna analyysiin läheisesti liittyvänä toimena.

30 Näin ollen näytteen ottaminen ja sen toimittaminen erikoistuneelle laboratoriolle ovat analyysiin läheisesti liittyviä suorituksia, minkä vuoksi niihin on sovellettava samaa verojärjestelmää kuin analyysiin, eikä niistä siis kanneta arvonlisäveroa.

31 Näin ollen on syytä todeta, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on kantanut arvonlisäveroa kiinteämääräisistä palkkioista, joita maksetaan näytteiden toimittamisesta lääketieteellistä analyysiä varten.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

32 Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut oikeudenkäyntikulujen korvaamista ja koska Ranskan tasavalta on hävinnyt asian, Ranskan tasavalta on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on antanut seuraavan tuomiolauselman:

1) Ranskan tasavalta ei ole noudattanut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisia velvoitteitaan, koska se on kantanut arvonlisäveroa kiinteämääräisistä palkkioista, joita maksetaan näytteiden toimittamisesta lääketieteellistä analyysiä varten.

2) *Ranskan tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.*