



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

2 päivänä heinäkuuta 2015*

Ennakkoratkaisupyyntö — Kuudes arvonlisäverodirektiivi — Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset — 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohta — Sairaalahoito ja lääkärinhoito — Läheisesti liittyvät toimet — Ihmiselinten ja ihmisistä otettujen näytteiden ja elinten kuljetustoiminta lääketieteellistä analyysia tai lääkinnällistä taikka terapeuttista hoitoa varten — Itsenäinen toiminta — Sairaalat ja lääkinnällisen hoidon ja diagnostiikan keskuksat — Vastaavanlaiset laitokset

Asiassa C-334/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka cour d'appel de Mons (Belgia) on esittänyt 27.6.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.7.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Belgian valtio

vastaa

Nathalie De Fruytier,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Ó Caoimh sekä tuomarit C. Toader ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Nathalie De Fruytier, edustajanaan avocat O. D'Aout,
- Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs ja J.-C. Halleux,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis ja I. Kotsoni,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios, M. Owsiany-Hornung ja C. Soulay,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Belgian valtio ja Nathalie De Fruytier ja jossa on kyse arvonlisäveron kantamisesta sellaisesta sairaaloille ja laboratorioille suoritetusta ihmiselinten ja ihmisistä otettujen näytteiden kuljetustoiminnasta, jota asianomainen henkilö harjoittaa itsenäisesti.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b–d 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, – –

– –

- b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito [oikeammin: sairaalahoido], lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet;
 - c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä;
 - d) ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset.”
- 4 Direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat asettaa saman kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden tai useamman ehdon, joista säädetään kyseisessä a alakohdassa.
 - 5 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia, jos

- kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;
- niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.”

Belgian lainsäädäntö

- 6 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohta, joka koskee tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettäviä arvonlisäverovapautuksia, on saatettu osaksi Belgian oikeusjärjestystä 3.7.1969 annetun arvonlisäverolain, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (code de la taxe sur la valeur ajoutée; Moniteur belge 17.7.1969, s. 7046; jäljempänä CTVA), 44 §:llä. Siinä säädetään seuraavaa:

”1. Verosta on vapautettu seuraavien henkilöiden osana tavanomaista toimintaansa suorittamat palvelujen suoritukset:

--

2° lääkärit, hammaslääkärit, fysioterapeutit, kätilöt, sairaanhoitajat, hoitajat, hoivatyöntekijät ja hierojat, joiden henkilölle antamat hoitopalvelut on otettu pakollisen sairaus- ja työkyvyttömyysvakuutuksen terveystalvelujen luetteloon;

--

2. Verosta vapautettuja ovat myös

1° edellä mainittuihin läheisesti liittyvät sairaaloiden ja mielisairaaloiden, klinikoiden ja hoitolaitosten osana tavanomaista toimintaansa suorittamat palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset; sairaiden ja loukkaantuneiden kuljetus sitä varten erityisesti varustetuilla kuljetusvälineillä;

--

1°^{ter} ihmiselinten, -veren ja äidinmaidon luovutukset;

--”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 7 De Fruytier harjoittaa itsenäisesti toimintaa, jossa hän kuljettaa ihmiselimiä ja ihmisistä otettuja näytteitä eri sairaaloille ja laboratorioille lääkärin valvonnan alaisena ja tämän vastuulla.
- 8 Belgian veroviranomaiset kantoivat De Fruytierin harjoittamasta toiminnasta arvonlisäveroa.
- 9 Koska De Fruytier katsoi, että kyseisen toiminnan on oltava arvonlisäverotonta, hän nosti asiassa kanteen. Kantajan vaatimukset hyväksyttiin tribunal de première instance de Namurin 1.6.2006 ja sittemmin cour d’appel de Liègen 26.10.2007 antamilla tuomioilla, joissa kantajan toiminta todettiin arvonlisäverosta vapautetuksi toiminnaksi.
- 10 Belgian valtion cour d’appel de Liègen antamasta tuomiosta tekemän kassaatiovalituksen johdosta Cour de cassation esitti 18.6.2009 antamallaan välipäätöksellä unionin tuomioistuimelle kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan d alakohdan tulkintaa koskevan ennakkoratkaisukysymyksen.
- 11 Unionin tuomioistuin totesi tuomiossa De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316), että kyseistä säännöstä oli tulkittava siten, ettei sitä sovelleta sairaaloiden ja laboratorioiden lukuun itsenäisesti harjoitettuun ihmiselinten ja ihmisistä otettujen näytteiden kuljetustoimintaan.

- 12 Cour de cassation kumosi 16.9.2010 antamallaan tuomiolla cour d'appel de Liège'n tuomion ja palautti asian näin ollen toisen valitustuomioistuimen – cour d'appel de Monsin – käsiteltäväksi. Kyseinen tuomioistuin otti 15.2.2013 antamallaan tuomiolla valituksen tutkittavaksi ja määräsi suullisen käsittelyn aloitettavaksi uudelleen.
- 13 Suullisessa käsittelyssä De Fruytier väitti, että mikäli hänen harjoittamaansa toimintaa ei voida vapauttaa arvonlisäverosta CTVA:n 44 §:n 2 momentin 1 ter alakohdan nojalla, jolla on saatettu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan d alakohta osaksi Belgian kansallista lainsäädäntöä, se on sen sijaan vapautettava arvonlisäverosta CTVA:n 44 §:n 2 momentin 1 kohdan, jolla kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta saatettiin osaksi Belgian kansallista lainsäädäntöä, nojalla. De Fruytier perusti päättelynsä erityisesti tuomioon komissio v. Ranska (C-76/99, EU:C:2001:12).
- 14 Cour d'appel de Mons on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Ovatko [kuudennen direktiivin] 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohta esteenä sille, että näytteiden ja elinten lääketieteellistä analyysia tai lääkinnällistä taikka terapeuttista hoitoa varten toteutettu kuljetus, jonka on suorittanut kolmas itsenäinen ammatinharjoittaja, jonka palvelusuoritukset sisältyvät sosiaaliturvaviranomaisen hoitolaitoksille ja laboratorioille suorittamaan korvaukseen, vapautetaan arvonlisäverosta lääketieteelliseen hoitoon läheisesti liittyvänä suorituksena eli suorituksena, jolla pyritään diagnosoimaan, hoitamaan ja mahdollisuuksien mukaan parantamaan sairauksia tai terveydellisiä poikkeavuuksia?
- 2) Voidaanko näytteiden ja elinten lääketieteellistä analyysia tai lääkinnällistä taikka terapeuttista hoitoa varten toteutettuun kuljetukseen, jonka on suorittanut kolmas itsenäinen ammatinharjoittaja, jonka palvelusuoritukset sisältyvät sosiaaliturvaviranomaisen hoitolaitoksille ja laboratorioille suorittamaan korvaukseen, lääketieteellisten analyysien toteuttamista varten, liittyvä toiminta vapauttaa arvonlisäverosta [kuudennen direktiivin] 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan mukaisesti?
- 3) Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten käsitettä tulkittava siten, että siihen kuuluvat yksityiset yhtiöt, joiden suoritukset käsittävät ihmisistä otettujen näytteiden kuljetuksen sellaista analyysia varten, joka on välttämätön sairaaloiden ja lääkinnällisten hoitolaitosten tavoittelemien terapeuttisten tavoitteiden saavuttamiseksi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

- 15 Kolmella kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b tai c alakohta tulkittava siten, että sitä sovelletaan ihmiselinten tai ihmisistä otettujen näytteiden lääketieteellistä analyysia tai lääkinnällistä taikka terapeuttista hoitoa varten toteutettuun kuljetukseen, jonka on suorittanut hoitolaitoksille ja laboratorioille kolmas itsenäinen ammatinharjoittaja, jonka palvelusuoritukset sisältyvät sosiaaliturvaviranomaisen hoitolaitoksille ja laboratorioille suorittamaan korvaukseen, liittyvään toimintaan, ja erityisesti siten, että tällainen toiminta vapautetaan arvonlisäverosta direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuna lääketieteelliseen hoitoon läheisesti liittyvänä toimena.

- 16 Aluksi on syytä muistuttaa, että kuudennessa direktiivissä annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, koska sen 2 artiklassa tarkoitettuja verollisia liiketoimia ovat tavaroiden maahantuonnin lisäksi verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella toteuttamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset (ks. tuomio Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 17 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa kuitenkin vapautetaan tietyt liiketoimet arvonlisäverosta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tässä artiklassa tarkoitettujen vapautukset ovat unionin oikeuteen perustuvia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää erot arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. tuomio Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 18 Lisäksi tästä vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus yleisperiaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen toteuttamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Ilmaisujen tulkinnan on kuitenkin sovittava yhteen vapautuksille asetettujen tavoitteiden kanssa, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen merkitse sitä, että 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittämisessä käytettyä sanamuotoa pitäisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. tuomio Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 19 Lääketieteellisen hoidon antaminen voi kuulua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa säädettyjen verovapautusten piiriin. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetaan sairaalassa annettavaa hoitoa, kun taas saman 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetaan lääketieteellistä hoitoa, joka annetaan muualla kuin sairaaloissa eli palvelun suorittajan yksityisvastaanotolla, potilaan luona tai jossain muussa paikassa (ks. vastaavasti tuomio Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, 36 kohta ja tuomio CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, 27 kohta).
- 20 Erityisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua käsitteestä ”lääkärinhoito” ja 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua käsitteestä ”lääketieteellisen hoidon antaminen” unionin tuomioistuimien on jo useaan otteeseen todennut, että näillä molemmilla käsitteillä tarkoitetaan sellaisia palveluja, joilla pyritään diagnosoimaan, hoitamaan ja mahdollisuuksien mukaan parantamaan sairauksia tai terveydellisiä poikkeavuuksia (ks. tuomio Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 21 Tästä seuraa, että sellainen lääketieteellinen hoito, joka on annettu henkilöiden terveyden suojelemiseksi, ylläpitämiseksi ja palauttamiseksi, kuuluu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa tarkoitettujen vapautusten piiriin. Vaikka siis kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan soveltamisalat ovat erilliset, kyseisten säännösten tavoitteena on näin ollen säännellä tyhjentävästi niiden verovapautusten järjestelmää, joita sovelletaan lääketieteelliseen hoitoon käsitteen suppeassa merkityksessä (ks. tuomio Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, 30 ja 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 22 ”Lääkärinhoidolla” ja ”lääketieteellisen hoidon antamisella henkilölle” täytyy toki olla terapeuttinen tarkoitus, mutta tästä ei silti välttämättä seuraa, että hoidon terapeuttista tarkoitusta olisi tulkittava erityisen suppeasti (ks. tuomio CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 23 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että on ilmeistä, ettei pääasiassa kyseessä olevan kaltaista toimintaa eli ihmiselinten ja ihmisistä otettujen näytteiden kuljettamista eri sairaaloille ja laboratorioille voida pitää kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa

tarkoitettuna ”lääkärinhoitona” eikä ”lääketieteellisen hoidon antamisena henkilölle”, koska se ei ole sellaisen lääketieteellisen hoidon antamista, jonka välittömänä tosiasiallisena tarkoituksena on sairauksien tai terveydellisten poikkeavuuksien diagnosointi, hoitaminen ja parantaminen tai terveyden suojeleminen, ylläpitäminen tai palauttaminen (ks. vastaavasti tuomio *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 43 kohta).

- 24 Lisäksi unionin tuomioistuin on jo todennut, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaan, toisin kuin kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaan, ei sisälly mitään viittausta lääketieteelliseen hoitoon läheisesti liittyviin toimiin – huolimatta siitä, että mainittu säännös seuraa välittömästi mainitun 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan säännöstä – eikä lääketieteelliseen hoitoon läheisesti liittyvien toimien käsitteellä siten ole mitään merkitystä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tulkittaessa (ks. vastaavasti tuomio *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, 32 kohta).
- 25 Näin ollen on todettava – kuten kaikki nyt esillä olevassa asiassa huomautuksensa esittäneet osapuolet katsovat –, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista toimintaa ei voida vapauttaa verosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla.
- 26 Edellä todetusta seuraa, että voidakseen vastata sille esitettyihin kysymyksiin unionin tuomioistuimen on vielä tutkittava, voiko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toiminta olla vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan nojalla sillä perusteella, että kyseinen toiminta rinnastettaisiin sairaalahoitoon tai lääkärihoitoon läheisesti liittyvien palvelujen suorittamiseen. Tätä varten kyseistä toimintaa on tarkasteltava kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädettyjen eri kriteerien näkökulmasta niin, että samalla otetaan huomioon myös direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdassa lisäksi säädettyt kriteerit.
- 27 Näin ollen on korostettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan sanamuodosta ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toiminta voidaan vapauttaa arvonlisäverosta kyseisen säännöksen nojalla sairaalahoitoon tai lääkärihoitoon läheisesti liittyvänä toimintana ainoastaan, jos yhtäältä sitä voidaan pitää ”sairaalahoitoon tai lääkärihoitoon läheisesti liittyvinä toimina” ja jos toisaalta sitä harjoittavat julkisyhteisöjen ylläpitämät tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivat sairaalat, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuskeskukset ja muut asianmukaisesti hyväksytyt vastaavanlaiset laitokset.
- 28 Oikeuskäytännössä on jo todettu, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua käsitettä ”sairaalahoitoon tai lääkärihoitoon läheisesti liittyvät toimet” on tulkittava niin, ettei se kata verinäytteiden ottamisen ja kuljetuksen kaltaisia toimintoja, kun sairaalassa annettua lääkärihoitoa, johon nämä toiminnot liittyvät vain mahdollisesti, ei ole annettu, aloitettu tai vielä suunniteltu (ks. tuomio *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 49 kohta). Tästä seuraa, ettei kaikkea näytteiden toimittamista voida pitää ”sairaalahoitoon tai lääkärihoitoon läheisesti liittyvinä toimina”.
- 29 Lääketieteellisestä hoidosta on nimittäin todettu oikeuskäytännössä, että kun otetaan huomioon kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen tavoite, kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna ”läheisesti liittyvinä toimina” voidaan pitää ainoastaan sellaisia palvelusuorituksia, jotka johdonmukaisesti liittyvät sairaala- tai lääkärihoitoon liittyvien palvelujen tarjoamiseen ja jotka ovat näiden palvelujen suorittamisessa välttämätön vaihe palveluilla tavoiteltujen hoidollisten tavoitteiden saavuttamiseksi, koska ainoastaan tällaiset palvelut ovat omiaan vaikuttamaan terveydenhoidon kustannuksiin, joihin liittyvän vapautuksen tarkoituksena on mahdollistaa se, että tämä hoito on paremmin ihmisten saatavilla (ks. tuomio *Ygeia*, C-394/04 ja C-395/04, EU:C:2005:734, 25 kohta).
- 30 Kansallisen tuomioistuimen asiana on sen käsiteltäviksi saatettuihin asioihin liittyvät seikat huomioon ottaen määrittää, ovatko pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset toiminnot luonteeltaan välttämättömiä.

- 31 Niiden tapausten osalta, joiden kansallinen tuomioistuin katsoo olevan sairaala- tai lääkärinhoitoon liittyvien palvelujen suorittamisessa välttämätön vaihe palveluilla tavoiteltujen hoidollisten tavoitteiden saavuttamiseksi, on tutkittava, harjoittaako tätä toimintaa joko julkisyhteisöjen ylläpitämä tai siihen verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimiva sairaala, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskus tai muu asianmukaisesti hyväksytty vastaavanlainen laitos.
- 32 On riidatonta, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kuljetustoiminnan harjoittajaa ei voida pitää kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuna ”julkisyhteisöjen ylläpitämänä laitoksena” eikä julkisyhteisöjen ylläpitämään laitokseen verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivana ”sairaalana”, ”lääkinnällisen hoidon keskuksena” tai ”diagnoistiikan keskuksena”.
- 33 Näin ollen on tutkittava, voidaanko tällaisen kuljetustoiminnan harjoittajan katsoa kuuluvan käsitteen asianmukaisesti hyväksytty ”muu vastaavanlainen laitos”, joka harjoittaa kyseistä toimintaa tässä säännöksessä tarkoitettulla tavalla samoissa olosuhteissa, alaan.
- 34 Tältä osin pääasiassa on riidatonta, että De Fruytier harjoittaa itsenäisesti toimintaa, jossa hän kuljettaa ihmiselimiä ja ihmisistä otettuja näytteitä eri sairaaloille ja laboratorioille, mutta hänen yritystään ei voida pitää ”vastaavanlaisena” laitoksena kuin hänen suorittamiaan palveluita tilaavat laitokset.
- 35 Oikeuskäytännöstä, joka koskee toimijan luokittelamista kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetuksi ”vastaavanlaiseksi” laitokseksi kuin sairaala taikka lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskus, nimittäin ilmenee, että termi ”laitos” tuo mieleen yksilöidyn yksikön, joka suorittaa tiettyä tehtävää (ks. tuomio Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, 18 kohta). Oikeuskäytännössä on myös katsottu, että diagnostisia lääketieteellisiä tutkimuksia tekevää yksityisoikeudellista laboratoriota on pidettävä mainitussa säännöksessä tarkoitettuna ”vastaavanlaisena” laitoksena kuin ”sairaaloita” ja ”lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksia”, koska diagnostiset lääketieteelliset tutkimukset niiden terapeuttinen tarkoitus huomioon ottaen kuuluvat kyseisessä säännöksessä tarkoitettua käsitteen ”lääkärinhoito” alaan (ks. tuomio L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, 18 ja 35 kohta ja tuomio CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, 60 kohta).
- 36 Nyt esillä olevassa asiassa on todettava, että – muun muassa diagnostisia lääketieteellisiä tutkimuksia, joilla on terapeuttinen tarkoitus, tekevistä yksityisoikeudellisista laboratorioista poiketen – De Fruytieria ei voida pitää yksilöitynä yksikkönä, joka suorittaa tiettyä samantyyppistä tehtävää kuin sairaalat ja lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksat. Näin ollen tällaista kuljetustoiminnan harjoittajaa ei voida pitää kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuna ”vastaavanlaisena” laitoksena kuin mainitut laitokset tai keskuksat eikä sitä näin ollen voida vapauttaa arvonlisäverosta tämän säännöksen nojalla.
- 37 Toisin kuin De Fruytier väittää, verotuksen neutraalisuuden periaatteella ei voida asettaa mainittua päätelmää kyseenalaiseksi. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, tämän periaatteen nojalla ei voida laajentaa vapautuksen soveltamisalaa yksiselitteisen säännöksen puuttuessa, sillä mainittu periaate ei ole primaarioikeuden määräys, joka voisi määrittää vapautuksen pätevyuden, vaan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti vapautusten suppean tulkinnan periaatteen kanssa (ks. tuomio Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Lopuksi on todettava, että koska pääasiassa kyseessä oleva toiminta ei täytä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädettyjä kriteerejä, ei ole tarpeen tehdä tarkastelua kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdassa säädettyjen kriteerien osalta.
- 39 Kun otetaan huomioon edellä todettu, esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohtaa on tulkittava siten, että niitä ei sovelleta ihmiselinten tai ihmisestä otettujen näytteiden lääketieteellistä analyysia tai lääkinnällistä taikka terapeuttista hoitoa varten toteutettuun kuljetukseen, jonka on suorittanut hoitolaitoksille ja laboratorioille kolmas itsenäinen ammatinharjoittaja, jonka palvelusuoritukset sisältyvät

sosiaaliturvaviranomaisen suorittamaan korvaukseen. Tällaista toimintaa ei eritoten voida vapauttaa arvonlisäverosta mainitussa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuna lääketieteelliseen hoitoon läheisesti liittyvänä toimintana, koska kyseistä kolmatta itsenäistä palveluntarjoajaa ei voida pitää ”julkisyhteisöjen ylläpitämänä laitoksena” eikä julkisyhteisöjen ylläpitämään laitokseen verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivana ”sairaalana”, ”lääkinnällisen hoidon keskuksena” tai ”diagnostiikan keskuksena” eikä myöskään ”asianmukaisesti hyväksyttynä muuna vastaavanlaisena laitoksena”.

Oikeudenkäyntikulut

- 40 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohtaa on tulkittava siten, että niitä ei sovelleta ihmiselinten tai ihmisistä otettujen näytteiden lääketieteellistä analyysia tai lääkinällistä taikka terapeuttista hoitoa varten toteutettuun kuljetukseen, jonka on suorittanut hoitolaitoksille ja laboratorioille kolmas itsenäinen ammatinharjoittaja, jonka palvelusuoritukset sisältyvät sosiaaliturvaviranomaisen suorittamaan korvaukseen. Tällaista toimintaa ei eritoten voida vapauttaa arvonlisäverosta mainitussa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuna lääketieteelliseen hoitoon läheisesti liittyvänä toimintana, koska kyseistä kolmatta itsenäistä palveluntarjoajaa ei voida pitää ”julkisyhteisöjen ylläpitämänä laitoksena” eikä julkisyhteisöjen ylläpitämään laitokseen verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivana ”sairaalana”, ”lääkinnällisen hoidon keskuksena” tai ”diagnostiikan keskuksena” eikä myöskään ”asianmukaisesti hyväksyttynä muuna vastaavanlaisena laitoksena”.

Allekirjoitukset