JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY
25 päivänä toukokuuta 2000 [1]

1. Nyt käsiteltävässä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa asiassa komissio riitauttaa erottelun, jonka Ranskan veroviranomaiset ovat tehneet niiden kahden erityyppisen yhteistyösopimuksen välillä, joita tehdään potilailta heidän lääkäriensä antamien ohjeiden perusteella otetuista lääketieteellisistä näytteistä biologisia analyysejä suorittavien laboratorioiden välillä. Niissä tapauksissa, joissa näytteen ottavan laboratorion on Ranskan lainsäädännön perusteella toimitettava näyte toiseen, erikoistuneeseen laboratorioon analyysiä varten, kiinteästä palkkiosta, jonka analyysin suorittava laboratorio joutuu maksamaan näytteen toimittaneelle laboratoriolle, kannetaan arvonlisäveroa. Jos näyte toimitetaan vapaaehtoisen sopimusjärjestelyn perusteella, arvonlisäveroa ei kuitenkaan kanneta. Komissio pitää tätä erottelua perusteettomana. Sen mielestä kaikkien tällaiseen laboratorioiden väliseen yhteistyöhön liittyvien järjestelyjen pitäisi katsoa olevan arvonlisäveroista vapaita kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan perusteella.

I Käsiteltävään asiaan liittyvät oikeussäännöt ja tosiseikat

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 kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

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

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi; EYVL L 145, s. 1).

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä — — ".

3. Ranskan tasavallassa sovellettavan Code général des impôts'n (yleinen verolaki) 261-4-1 §:n perusteella lääketieteellis-biologisista analyyseistä ei kanneta arvonlisäveroa. Vuonna 1982 tämän säännöksen osalta annettujen ministeriön ohjeiden mukaan verosta pyritään vapauttamaan biologiset tutkimukset, joilla pyritään "edistämään ihmisten sairauksien ehkäisemistä, diagnosointia tai hoitoa". [3]

4. Ranskan Code de la santé publiquen (terveydenhoitolaki, jäljempänä CSP) L. 760 §:n viidennessä momentissa säädetään, sellaisena kuin kyseinen säännös on muutettuna, että näytteitä voidaan lähettää laboratoriosta toiseen analyysiä varten ainoastaan "yhteistyösopimuksen" perusteella. Näissä sopimuksissa on täsmennettävä lähetysten laatu ja niitä koskevat yksityiskohtaiset säännöt. [4] Vaikuttaa siltä, että noin yhdeksällä laboratoriolla on lupa suorittaa tällaisia analyysejä ja että ne voivat laskuttaa antamansa palvelun näytteen toimittaneelta laboratoriolta vain alennetulla hinnalla. Näytteen toimittanut laboratorio on CSP:n L. 760 §:n kahdeksannen momentin mukaan vastuussa potilaalle analyysistä ja laskuttaa häntä.

5. Tietyistä analyyseistä ei voida tehdä tällaisia yhteistyösopimuksia. CSP:n L. 759 §:ssä säädetään tästä, että sellaiset lääketieteellis-biologiset analyysit, jotka edellyttävät erityistä pätevyyttä taikka joko erityisen vaarallisten tuotteiden tai poikkeuksellisen arkaluonteisten tai uusien menetelmien käyttöä, voidaan säätää yksinomaan erikoistuneiden laboratorioiden tai henkilöiden tehtäväksi. Terveysministeriö (ministre de la Santé) laatii luettelon tällaisista erikoistuneista laboratorioista.

6. Jotta koko maan alue katettaisiin, erikoisanalyysejä tarvitsevat potilaat voivat antaa näytteet haluamassaan laboratoriossa tai haluamansa hoitajan luona analyysiä varten. Näytteen ottaneen laboratorion (tai hoitajan) on lähetettävä näyte edelleen erikoistuneeseen laboratorioon. Jos näytteen ottaa sairaanhoitaja, se ilmeisesti viedään ensin apteekkiin ja toimitetaan tämän jälkeen erikoistuneeseen laboratorioon. [5] Tällaisia analyysejä koskevista pakollisista yhteistyösopimuksista käytetään jäljempänä nimitystä kiinteämääräiset sopimukset.

3 — Ks. 6.4.1982 annetut ohjeet, Bulletin officiel de la direction générale des impôts 3 A-7-82 (jäljempänä ohje 3 A-7-82).

4 — Muutos, jonka perusteella yhteistyösopimusten tekeminen tuli sallituksi, otettiin ilmeisesti lakiin ensimmäistä kertaa vuonna 1993 27.1.1993 annetun lain nro 93-121 44-IV §:llä, ja kyseistä lakia puolestaan muutettiin 18.1.1994 annetun lain nro 94-43 36 §:llä.

5 — Nyt käsiteltävässä asiassa keskitytään yksinomaan laboratorioihin näytteenottajina. Koska näytteen ottajan henkilöllisyydellä ei näytä olevan vaikutusta yhteisön arvonlisäverolainsäädännön kannalta, keskityn jatkossa selvyyden vuoksi käsittelemään laboratorioiden välisten järjestelyjen arvonlisäverokohtelua.

7. CSP:n L. 760 §:n viimeistä momenttia on muutettu 18.1.1994 annetun lain nro 94-43 36 artiklalla, jossa säädetään, että kiinteämääräisten sopimusten perusteella erikoisanalyysejä tekevän laboratorion on suoritettava näytteen ottaneelle laboratoriolle kiinteämääräinen palkkio kyseisen näytteen toimittamisesta. Palkkion suuruus määritetään ministeriön päätöksellä. Erikoistunut laboratorio laskuttaa näytteen ottaneen laboratorion lähettämästä näytteestä tehdyn analyysin suoraan potilaalta. Tästä palvelusta ei kanneta arvonlisäveroa. Jos näytteen ottanut laboratorio laskuttaa näytteenottotoimenpiteen potilaalta, arvonlisäveroa ei myöskään kanneta. Sen sijaan ohjeen 3 A-7-82 mukaan arvonlisäveroa kannetaan kiinteämääräisten sopimusten yhteydessä toimituskuluista, jotka analyysin tekevä laboratorio maksaa näytteen toimittaneelle laboratoriolle. Arvonlisävero maksetaan toisin sanoen kiinteästä palkkiosta, jonka analyysin tekevä laboratorio maksaa näytteen ottaneelle laboratoriolle.

II Käsiteltävän asian tausta

8. Komissio kirjoitti kantelun perusteella 25.1.1996 Ranskan viranomaisille ja pyysi selitystä siihen, millä perusteella kiinteämääräisten sopimusten osalta maksettavasta palkkiosta kannettiin arvonlisäveroa. [6] Ranskan viranomaiset vastasivat siteeraamalla muun muassa Ranskan Conseil d'État'n tuomiota, jossa näytteiden toimittamista kiinteämääräisten sopimusten yhteydessä oli pidetty "liiketoimintaa tukevia palveluita koskevana maksuna". [7]

9. Koska komissio katsoi, että arvonlisäveron kantaminen kiinteämääräisten sopimusten yhteydessä maksettavista kiinteistä palkkioista merkitsi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan rikkomista, se lähetti Ranskan tasavallalle 7.7.1997 virallisen huomautuksen. [8]

10. Komissio päätti osoittaa Ranskan tasavallalle 5.3.1998 perustellun lausunnon, jossa se piti voimassa virallisessa huomautuksessa esittämänsä näkemyksen, jonka mukaan Ranskan viranomaisten tekemä erottelu oli keinotekoinen, koska erilainen verokohtelu perustui käytännössä siihen, millä tavoin näytteen ottaneen laboratorion palkkio maksettiin. [9] Yhteistyösopimusten yhteydessä näytteen ottanut laboratorio sai palkkion alemman hinnan muodossa, koska se puolestaan veloitti potilaaltaan täyden hinnan, kun sen saama korvaus oli kiinteämääräisten sopimusten yhteydessä analyysin tehneen laboratorion maksama palkkio. Se huomautti, että maksettavat määrät vahvistettiin julkisesti ja että sen kyseiseltä sektorilta saamien tietojen mukaan maksuja ei ollut asetettu kohtuuttomiksi. Ranskaa kehotettiin näin ollen toteuttamaan tarpeelliset toimenpiteet

6 — DG XXI/01 D(97) 00692.

7 — Ks. asia Syndicat national des médecins biologistes, nro 46.088, tuomio 30.4.1986.

8 — SG(97) D/5213.

9 — SG(98) D/1921.

kuudenteen direktiiviin perustuvien jäsenyysvelvoitteidensa noudattamiseksi kahden kuukauden kuluessa.

11. Ranskan tasavalta vastasi 28.5.1998 päivätyllä kirjeellä. Sen näkemyksen mukaan komission väitteet olivat perusteettomia: kun yhteistyösopimuksen yhteydessä tehtävää yhteistyötä voidaan pitää perinteisenä alihankintana, näytteiden toimittaminen kiinteämääräisten sopimusten yhteydessä on analyysin suorittavalle laboratoriolle liiketoimintaa tukeva palvelu, joka on riippumaton kyseisen laboratorion potilaalle antamasta analyysipalvelusta. Se viittasi muun muassa asiassa Henriksen [10] ja asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta [11] annettuihin tuomioihin tukeakseen näkemystään, jonka mukaan kiinteämääräisiin sopimuksiin sisältyi kaksi erillistä suoritusta.

12. Komissio ei yhtynyt tähän näkemykseen, vaan nosti nyt käsiteltävän kanteen yhteisöjen tuomioistuimessa 3.3.1999. Se vaatii yhteisöjen tuomioistuinta

— toteamaan, että Ranskan tasavalta ei ole noudattanut 17.5.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY (kuudes arvonlisäverodirektiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisia velvoitteitaan, kun se on kantanut arvonlisäveroa näytteiden ottamisesta lääketieteellistä analyysiä varten maksettavista kiinteämääräisistä palkkioista ja

— velvoittamaan Ranskan tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

III Huomautuksia

13. Komissio väittää, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettu käsite sairaanhoitoon ja lääkärinhoitoon "läheisesti liittyvät toimet" kattaa sen, että näytteen ottanut laboratorio lähettää sen toiseen laboratorioon analyysiä varten, koska näytteenoton tarkoitus on se, että näyte voidaan analysoida. Kiinteämääräisiä sopimuksia ei pitäisi käsitellä eri tavalla; näytteen lähettäminen laboratorioon, jolla on lupa analysoida se, on liitännäinen toimenpide ja liittyy läheisesti siihen, että kyseinen laboratorio tekee näytteestä biolääketieteellisen analyysin, ja on jopa erottamaton osa siitä, joten sitä on pidettävä lääkärinhoitoon "läheisesti liittyvänä toimena". Komissio katsoo, ettei Ranskan tasavallan perusteltuun lausuntoon antamassaan vastauksessa esittämällä, asiaan Henriksen ja asiaan komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta liittyvällä oikeuskäytännöllä ole merkitystä asian kannalta. [12] Viimeksi mainittu oikeustapaus ei tue sitä väitettä, että lääkärinhoitoon oletetusti "läheisesti liittyviä" eri toimia toteuttavien henkilöiden olisi oltava samat.

14. Ottamatta kantaa siihen, että Ranskan lainsäädännössä varataan tiettyjen analyy-

10 — Asia 173/88, Henriksen, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2763).

11 — Asia 353/85, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 23.2.1988 (Kok. 1988, s. 817).

12 — Mainittu edellä alaviitteissä 10 ja 11.

sien suorittaminen erikoistuneiden laboratorioiden tehtäväksi, komissio muistuttaa siitä, että vaikka jäsenvaltiot voivat määrätä edellytyksistä, joiden täyttyessä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukainen vapautus voidaan myöntää, vapautuksen kattamien toimenpiteiden aineellinen sisältö kuuluu yhteisön oikeuden piiriin. Sen mielestä tässä tapauksessa tehty erottelu on ristiriidassa neutraalisuusperiaatteen kanssa,[13] joka yhdessä yhdenmukaisuusperiaatteen[14] kanssa edellyttää, että sekä arvonlisäverovelvollisuuden että verovapauden ulottuvuutta tulkitaan mahdollisimman objektiivisesti. Koska näiden kahden yhteistyösopimuksen muodon välillä ei ole merkittävää taloudellista eroa, näiden sopimusten erilainen rakenne, joka johtuu CSP:stä, ei komission mielestä ole hyväksyttävä peruste sille, että niitä käsitellään arvonlisäveron kannalta eri tavoin.

15. Ranska nojautuu puolustuksessaan lähinnä siihen vakiintuneeseen periaatteeseen, jonka mukaan arvonlisäverovelvollisuudesta myönnettäviä vapautuksia on tulkittava suppeasti.[15] Yhteistyösopimusten osalta lähettävän ja analyysin tekevän laboratorion välillä sovittavat palkkiot lasketaan siten, että ensin mainittu tekee voittoa. Vastuu analyysistä on kuitenkin sillä laboratoriolla, joka laskuttaa potilasta ja jonka johtaja allekirjoittaa analyysistä tehdyn raportin. Ranska päättelee tästä, että yhteistyösopimuksissa molempien laboratorioiden voidaan katsoa olevan mukana näytteen biolääketieteellisessä analyysissä, ja näin ollen vapautusta on asianmukaista soveltaa. Tämä ei päde kiinteämääräisiin sopimuksiin, joiden yhteydessä analyysin tekevä laboratorio laskuttaa potilasta ja maksaa kiinteän palkkion lähettävälle laboratoriolle tämän kustannusten kattamiseksi.[16] Ranska väittää, että palkkion tarkoituksena on korvata näytteen ottaneen laboratorion panos analyysin tekevän laboratorion liikevaihtoon, eikä sen näin ollen voida katsoa "liittyvän läheisesti" itse näytteestä tehtävään analyysiin arvonlisäveron kannalta.

16. Ranskan tasavalta väittää, että eräät liiketoimet voidaan luokitella yhdeksi liiketoimeksi arvonlisäveron kannalta vain siinä tapauksessa, että kyseiset liiketoimet ovat oikeudellisesti erottamattomia[17] ja että ne toteutetaan samojen henkilöiden välillä.[18] Vaikka on helpompaa osoittaa kahden täysin erilaisen liiketoimen erillisyys, kuten tuotteiden ja palvelujen tarjoaminen asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta, tämä ei sen mielestä tarkoita sitä, että kahta palvelua, jotka ovat taloudellisesti, aineellisesti ja oikeu-

13 — Se nojautuu tässä yhteydessä julkisasiamies Cosmasin asiassa C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947) antaman ratkaisuehdotuksen 29 kohtaan, jossa todetaan, että "kun toimintaa harjoitetaan kuudennessa direktiivissä tarkoitettujen aineellisten ja toiminnallisten edellytysten vallitessa, on tarkoituksenmukaisempaa, että toiminta vapautetaan vastaavasta verosta riippumatta omistusjärjestelyistä tai sen oikeudellisesta muodosta".

14 — Komissio siteeraa asiassa 203/87, komissio v. Italia, 21.2.1989 annetun tuomion (Kok. 1989, s. 371) 9 kohtaa.

15 — Se siteeraa erityisesti asiassa C-2/95, SDC, 5.6.1997 annettua tuomiota (Kok. 1997, s. I-3017) ja 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan osalta asiassa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 15.6.1989 annettua tuomiota (Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta, jäljempänä SUFA-tapaus ja SUFA-tuomio).

16 — Kustannukset, joihin Ranska viittaa, liittyvät näytteen valmisteluun kuljetusta varten ja sen toimittamiseen sekä siinä yhteydessä aiheutuviin yleisiin hallintokustannuksiin.

17 — Ranskan tasavalta viittaa asiaan 73/85, Kerrutt, tuomio 8.7.1986 (Kok. 1986, s. 2219, 15 kohta) ja em. asiassa komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta annetun tuomion 33 kohtaan sekä julkisasiamies Darmonin asiassa C-63/92, Lubbock Fine, tuomio 15.12.1993 (Kok. 1993, s. I-6665) antaman ratkaisuehdotuksen 58 ja 59 kohtaan ja asiassa C-48/97, Kuwait Petroleum, tuomio 27.4.1999 (Kok. 1999, s. I-2323) antamani ratkaisuehdotuksen 43 kohtaan.

18 — Se viittaa edellä alaviitteessä 14 mainitussa asiassa Henriksen annetun tuomion 15 ja 16 kohtaan.

dellisesti erotettavissa tai erillisiä, voitaisiin pitää yhtenä palveluna.

17. Siitä, että osapuolten olisi oltava samoja, Ranskan tasavalta huomauttaa, että asiassa Henriksen asunnon ja pysäköintipaikan vuokranantaja ja vuokraaja olivat samoja. Vaikka nyt käsiteltävässä asiassa yhteistyösopimuksen osapuolina ovat vain potilas ja näytteen ottava laboratorio, kiinteämääräisissä sopimuksissa on kuitenkin erilliset suhteet potilaan ja analyysin tekevän laboratorion ja toisaalta kahden laboratorion välillä. Lisäksi asiassa SDC annetussa tuomiossa edellytettiin, että toiminnalla on oltava erityinen ja olennainen tehtävä verosta vapautetun toiminnan kannalta, jotta se voisi kuulua poikkeuksen piiriin, mikä ei sen mielestä toteudu tässä tapauksessa. [19]

18. Komissio kiistää vastauksessaan sen seikan merkityksellisyyden, että vastuu analyysistä erityissopimuksissa on analyysin tekevällä laboratoriolla. Komissio viittaa asiassa CPP annettuun tuomioon ja väittää, että potilaan kannalta olennaista on se, että näytteen edelleenlähettäminen ei ole tavoite sinänsä vaan pikemminkin merkittävä vaihe analyysin suorittamisessa. [20] Se varoittaa tekemästä päätelmiä yksittäisen vapautuksen tarkoituksesta muiden vapautusten perusteella ja korostaa sitä, että tutkimuksen on oltava tapauskohtaista. Asiassa SDC annettu tuomio tukee sen näkemystä siitä, että on tärkeää tutkia suoritetun palvelun olennaista sisältöä, joka tässä tapauksessa on analyysi. Näytteen edelleenlähettäminen on välttämätön tekninen tukitoimenpide. [21]

19. Ranskan tasavalta väittää vastauksessaan asiassa CPP annettuun tuomioon viitaten, että koska nyt käsiteltävässä asiassa kiinteämääräisten sopimusten yhteydessä näytteitä edelleen lähetettäessä yksittäisistä toiminnoista maksetaan erillinen hinta, niiden olisi katsottava olevan erillisiä. [22] Komission näkemyksen hyväksyminen merkitsisi lisäksi sitä, että mikä tahansa toiminta, jonka tarkoitus loppujen lopuksi mahdollistaisi verosta vapautetun toiminnan tai helpottaisi sitä, kuuluisi poikkeuksen soveltamisalaan.

IV Asian tarkastelu

20. Nyt käsiteltävä riita-asia koskee lähinnä sen periaatteen ulottuvuutta, jonka mukaan arvonlisäverosta myönnettäviä vapautuksia olisi tulkittava suppeasti. Asianosaisten välillä on kiistatonta, että veren tai muiden potilailta otettujen kehon eritteiden lääketieteellinen analyysi on verosta vapaata kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuna sairaanhoitoon ja lääkärinhoitoon "läheisesti liittyvänä toi-

19 — Ks. edellä alaviitteessä 15 mainitussa asiassa annetun tuomion 65 kohta.

20 — Asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973).

21 — Komissio viittaa erityisesti tuomion 66 kohtaan.

22 — Se viittaa tuomion 31 kohtaan.

mena". Ne ovat yhtä mieltä myös siitä, että näytteenotto on verosta vapaata. Ne ovat kuitenkin eri mieltä viimeksi mainitun vapautuksen täsmällisestä perustasta. Komissio väittää, että näytteenottoa olisi pidettävä toimena, joka "liittyy läheisesti" lääkärinhoitoon, kun taas Ranskan asiamies esitti suullisessa käsittelyssä, että se on verosta vapaata "lääketieteellisenä hoitona". Tämä näkemysero on kuitenkin merkityksetön nyt käsiteltävän asian kannalta, koska "lääketieteellisen hoidon antaminen — — lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä" on 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan verosta vapaata. Ydinkysymys on näin ollen se, voidaanko tarve tulkita vapautuksia suppeasti huomioon ottaen perustella yhteistyö- ja kiinteämääräisten sopimusten rakenteellisilla ja oikeudellisilla eroilla Ranskan viranomaisten näkemystä, jonka mukaan näytteen toimittamista viime mainitussa tapauksessa voidaan pitää erillisenä toimenpiteenä ja näin ollen arvonlisäveron alaisena.

21. Vaikka suppean tulkinnan periaate on tärkeä periaate tarkasteltaessa arvonlisäverosta myönnettävien vapautusten soveltamisalaa, se ei mielestäni missään tapauksessa ole ainoa asian kannalta merkityksellinen periaate. Asiassa CPP antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin huomautti, että "kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetyt vapautukset ovat yhteisön oikeuden mukaisia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa". [23] Asiassa Bulthuis-Griffioen antamassaan tuomiossa se totesi, että "vapautukset ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä" ja että tämä "koskee myös vapautuksille asetettuja erityisiä edellytyksiä ja erityisesti niitä edellytyksiä, jotka koskevat vapautuksen alaan kuuluvia palveluja suorittavan taloudellisen toimijan ominaisuutta ja henkilöllisyyttä". [24] Vaikka yhteisöjen tuomioistuin käsitteli asiassa Gregg antamassaan tuomiossa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdassa tarkoitettujen "muiden asianmukaisesti hyväksyttyjen vastaavanlaisten laitosten" ja "muiden kyseisen jäsenvaltion yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten" henkilöllistä soveltamisalaa, se kieltäytyi omaksumasta suppeaa tulkintaa, jonka perusteella kyseisten vapautusten ulkopuolelle olisi jätetty kaksi luonnollista henkilöä, jotka hoitivat yritystään partnership-yhtiönä. [25]

22. Asiassa CPP antamassani ratkaisuehdotuksessa totesin, että vapautusta, joka on esitetty yksiselitteisesti, ei pidä tulkita erityisen suppeasti. [26] Tätä voidaan havainnollistaa asiassa Muys' en De Winter's Bouw-en Aannemingsbedrijf [27] ja asiassa SDC annetuilla tuomioilla, jotka koskivat tiettyjen 13 artiklan B kohdan d alakohdassa myönnettyjen, lähinnä luottoihin liittyviä liiketoimia koskevien vapautusten ulottuvuutta. Yhteisöjen tuo-

23 — Edellä alaviitteessä 20 mainitussa asiassa annetun tuomion 15 kohta; ks. myös edellä alaviitteessä 15 mainitun SUFA-tuomion 11 kohta.

24 — Asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2341, 18 kohta).

25 — Edellä alaviitteessä 13 mainitussa asiassa annetun tuomion 15 ja 16 kohta.

26 — 24 kohta.

27 — Asia C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw-en Aannemingsbedrijf, tuomio 27.10.1993 (Kok. 1993, s. I-5405; jäljempänä Muys-tapaus tai Muys-tuomio).

mioistuin katsoi suppean tulkinnan periaatteesta huolimatta, että "kun luotonantajan tai luotonottajan henkilöllisyyttä ei ole täsmennetty, ilmaisu 'luottojen myöntäminen ja välitys' on lähtökohtaisesti riittävän väljä, jotta siihen sisältyy myös tavarantoimittajan maksuajan pidentämisen muodossa myöntämä luotto". [28] Kuten totesin asiassa CPP antamassani ratkaisuehdotuksessa, yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi Muys-tuomiossaan komission väitteen siitä, että kyseinen säännös olisi koskenut vain rahoituslaitosten myöntämiä lainoja ja luottoja, kun se asiassa SDC antamassaan tuomiossa painotti toteutetun liiketoimen laatua (31 kohta) ja viitaten asiassa Muys antamaansa tuomioon hylkäsi väitteen, jonka mukaan 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 ja 5 alakohdassa säädetyt vapautukset olisivat koskeneet vain pankkeja tai rahoituslaitoksia tai olisivat muulla tavoin edellyttäneet palvelun tarjoavalta yhtiöltä jotain tiettyä oikeudellista muotoa (34 ja 35 kohta). [29]

23. Sairaanhoitoon ja lääkärinhoitoon "läheisesti liittyvien toimien" käsite ei ensi arviolta edellytä erityisen suppeaa tulkintaa. On selvää, että tarkoituksena on varmistaa, että sairaanhoidosta ja lääkärinhoidosta koituvia etuja ei estetä sillä, että hoidon antamisen kustannukset kasvavat, mikä seuraisi, jos siitä tai siihen läheisesti liittyvistä toimista kannettaisiin arvonlisäveroa. [30] Tästä syystä katson, että kaikkia toimintoja, jotka liittyvät suoraan ja läheisesti sairaanhoitoon ja lääkärinhoitoon, olisi niiden muodosta riippumatta pidettävä vapautuksen piiriin kuuluvina.

24. Kun palataan nyt käsiteltävään asiaan liittyviin tosiseikkoihin, en ole vakuuttunut Ranskan hallituksen asiamiehen suullisessa käsittelyssä esittämästä yleisestä väitteestä, jonka mukaan lääketieteellisten näytteiden edelleenlähettämistä sinänsä ei koskaan voitaisi pitää verovapaana. Olen komission kanssa samaa mieltä siitä, että on asianmukaista ottaa huomioon näytteenoton tarkoitus. Niitä tilaavat lääkärit, jotka joko antavat ammattiaan harjoittaessaan lääkärinhoitoa kuudennen artiklan 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla tai tarjoavat 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua sairaanhoitoa ja lääkärinhoitoa. Jos lääketieteen harjoittaja epäilee, että potilaalla saattaa olla jokin tietty sairaus, mutta hän haluaa vahvistaa väliaikaisen diagnoosinsa tilaamalla analyysin, näytteenottoa, joka on keskeinen ja välttämätön vaihe tarvittavan analyysin suorittamiseksi, pitäisi pitää riittävän läheisesti kyseisen lääkärin tarjoamaan sairaanhoitoon tai lääkärinhoitoon liittyvänä, tulkittiinpa käsitettä "läheisesti liittyvät toimet" millä tahansa tavanomaisella tavalla. Vaikka analyysiä ei pyytäisikään lääkäriksi pätevöitynyt henkilö vaan joku toinen asianmukaisen pätevyyden omaava terveydenhoitoalan ammattilainen, näytteen edelleenlähettämistä ei voitaisi arvioida muulla tavoin. Jos toisaalta tarkoitus, jota varten analyysiä pyydetään, ei liity oletetun tai diagnosoidun sairauden tai taudin estämiseen, diagnosointiin tai hoitoon, kuten

28 — Muys-tuomion 13 kohta.

29 — 24 kohta.

30 — Ks. samankaltainen näkemys, jonka julkisasiamies Saggio on esittänyt poikkeuksen tarkoituksesta asiassa C-384/98, D v. W, tuomio 14.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6795, I-6797) 27.1.2000 esittämänsä ratkaisuehdotuksen 16 kohdassa.

asiassa D vastaan W, vapautusta ei mielestäni pitäisi soveltaa. [31]

25. Ranskan tasavalta väittää, että sen veroviranomaisten näkemys, jonka mukaan näytteiden edelleenlähettämistä kiinteämääräisten sopimusten yhteydessä voidaan pitää analyysin tekevän laboratorion liiketoimintaa tukevana palveluna, koska näytteen ottava laboratorio todellakin tuo lisää liikevaihtoa sille, merkitsee sitä, ettei sitä voida luokitella arvonlisäveron kannalta puhtaasti liitännäiseksi toimenpiteeksi tai olennaiseksi osaksi itse analyysin suorittamista. Näkemystään tukeakseen Ranskan tasavalta viittaa kahtena ääripäänä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä esiintyneeseen kahteen kriteeriin eli siihen, että sellaisten liiketoimien osapuolten, joiden katsotaan muodostavan yhden kokonaisuuden, on oltava samat, ja siihen, että kyseiset liiketoimet eivät saa olla oikeudellisesti ja taloudellisesti erillisiä.

26. Ranskan tasavalta nojautuu mielestäni virheellisesti erityisesti asioihin Kerrutt, Henriksen ja CPP liittyvään oikeuskäytäntöön. Asiassa Kerrutt yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä oli kysymys siitä, voitiinko sitä, että yksi yritys toimitti tavaroita ja palveluja talonrakentamista varten ja toinen yritys tarjosi maapohjan, jolle rakennus rakennettiin, pitää yhtenä suorituksena kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa ja liitteen F 16 kohdassa tarkoitettujen rakennusten ja maapohjien luovutuksiin sovellettavien siirtymäkauden vapautusten kannalta. Ei ole mitenkään yllättävää, että yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "liiketoimien, jotka ovat oikeudellisesti erillään maapohjaa koskevasta liiketoimesta ja jotka toteutetaan toisen yrittäjän kanssa, ei voida katsoa muodostavan viimeksi mainitun liiketoimen kanssa yhtä kokonaisuutta, jota voitaisiin pitää yhtenä rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän maapohjan luovutuksena". [32] Nyt käsiteltävässä asiayhteydessä, toisin kuin talonrakentamiseen liittyvien moninaisten palvelujen yhteydessä, näytteen lääketieteellisessä analyysissä on kyse olennaisilta osin vain yhdestä palvelusta. Se, että CSP:ssä edellytetään kansanterveyteen liittyvistä syistä analyysin tekevän laboratorion olevan vastuussa potilaalle, ei ole riittävä peruste katsoa, että se, että toinen laboratorio toimittaa näytteen edelleen kyseiseen laboratorioon, olisi erillinen liiketoimi.

27. Myöskään asiassa Henriksen annettu tuomio ei tue Ranskan näkemystä. Kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavana oli kysymys siitä, voiko pysäköintitilojen vuokraus olla arvonlisäverosta vapaata sillä perusteella, että se jäi kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan soveltamisen kannalta sen poikkeuksen ulkopuolelle, joka koski "kiinteän omaisuuden vuokrausta" ja "alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten", koska tämä vuokraus liittyi läheisten talojen vuokraukseen. Yhteisöjen tuomioistuin sovelsi periaatetta, jonka mukaan liitännäiseen suoritukseen sovelletaan samaa sääntöä kuin pääsuori-

31 — Yhdyn näkemykseen, jonka julkisasiamies Saggio on esittänyt edellä alaviitteessä 30 mainitussa asiassa D v. W antamansa ratkaisuehdotuksen 16 ja 17 kohdassa ja jonka mukaan tarve tulkita suppeasti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa merkitsisi sitä, että "lääkärinhoidon antamisen" käsitteen ei voitaisi tulkita ulottuvan geneettisiin tutkimuksiin, joita lääkäri tekee tuomioistuimen määräämänä asiantuntijana auttaakseen tuomioistuinta selvittämään isyyttä koskevan kysymyksen.

32 — Tuomion 15 kohta.

tukseen, ja katsoi, että alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten on vapaata verosta "jos tämä vuokraus liittyy läheisesti muuhun käyttöön tarkoitettujen rakennusten vuokraukseen, joka myös on vapaata verosta — — siten, että nämä kaksi vuokraustapahtumaa muodostavat yhden liiketoimen".[33] Yhteisöjen tuomioistuimen asettama edellytys oli se, että kahden liiketoimen on liityttävä niin läheisesti toisiinsa, että niitä voidaan pitää yhtenä kokonaisuutena. Vaikka se katsoi samassa yhteydessä asiaan Henriksen liittyvien tosiseikkojen perusteella, että tämä edellytys täyttyi muun muassa siksi, että sama vuokranantaja antoi molemmat tilat vuokralle, ei tarkoita sitä, että käsiteltävien liiketoimien osapuolten pitäisi aina olla samat.[34] Olen komission kanssa samaa mieltä siitä, että sitä, että osapuolet ovat samat, pitäisi vain pitää yhtenä osoituksena siitä, että liiketoimien välinen liittymä saattaa olla riittävän läheinen, jotta niitä on perusteltua käsitellä yhtenä kokonaisuutena.

28. Asiassa CPP, jossa oli kyse siitä, voitiinko erilaisten palvelujen, joita tarjottiin sellaisen suunnitelman yhteydessä, jossa pyrittiin tarjoamaan luottokorttien haltijoille tietynsuuruista maksua vastaan suojaa esimerkiksi korttien katoamisesta tai niiden varastamisesta aiheutuvia taloudellisia menetyksiä ja hankaluuksia vastaan, katsoa kuuluvan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan a alakohdan mukaisen vakuutuksia koskevan vapautuksen piiriin, yhteisöjen tuomioistuin viittasi siihen, "mikä on sopiva arviointiperuste ratkaistaessa sitä, onko useasta osatekijästä koostuvaa liiketoimea pidettävä arvolisäverotuksen kannalta yksittäisenä suorituksena vai kahtena tai useampana itsenäisenä suorituksena". Se katsoi, että "liiketoimien moninaisuus huomioon ottaen on mahdotonta antaa tyhjentävää vastausta ongelman ratkaisutavasta kaikissa tapauksissa".[35] Se selitti, että "kun toiminta koostuu useasta eri osatekijästä ja toimesta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan".[36] Tämä on merkityksellistä nyt käsiteltävän asian kannalta, joka koskee "läheisesti liittyvien" palvelujen käsitettä, sillä 13 artiklan B kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan "vakuutus- ja jälleenvakuutustoiminnan" vapautus sisältää "näihin liiketoimiin liittyvät — — palvelujen suoritukset".

29. Mielestäni asiassa CPP omaksutusta näkemyksestä ilmenee selvästi, että ratkaisevia ovat liiketoimen laatu ja tarkoitus kuluttajan kannalta.[37] Tätä näkemystä voidaan soveltaa myös nyt käsiteltävässä asiassa. Potilas pyytää, yleensä hoitavan lääkärin kautta, että näyte otetaan ja analysoidaan. Hänen kannaltaan on merkityksetöntä, suorittaako näytteen ottava laboratorio myös analyysin, hankkiiko se analyysin alihankintana toiselta laboratoriolta mutta on edelleen hänelle täydessä vastuussa analyysistä vai onko sillä kyseisen analyysin laadun vuoksi velvollisuus lähettää näyte analysoitavaksi erikoistuneeseen laboratorioon. Yksistään se seikka, että viimeksi mainittu laboratorio on kliinisesti vastuussa analyysistä ja että potilas saa siinä tapauksessa kaksi laskua, yhden siltä ja toisen näytteen ottaneelta labora-

33 — Tuomion 15 kohta.
34 — Tuomion 16 kohta.
35 — Tuomion 26 ja 27 kohta.
36 — Tuomion 28 kohta.
37 — Ks. erityisesti tuomion 29 kohta.

toriolta, ei riitä siihen, että potilaalle annetun näyteanalyysipalvelun ei enää voitaisi katsoa olevan yksi kokonaispalvelu.

30. Näin ollen katson, että näytteenotto- ja edelleenlähetyspalveluja voidaan pitää liitännäisinä palveluina, joita olisi verotuksellisesti kohdeltava samalla tavoin kuin pääasiallista suoritusta eli biolääketieteellistä analyysiä. Ne täyttävät siis edellytyksen, jonka mukaan niiden on "liityttävä läheisesti" lääkärinhoitoon kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla. Asiassa CPP antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että

"suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa". [38] Puhtaiden näytteiden otto steriilisti ja niiden toimittaminen varmalla tavalla analyysin tekevään laboratorioon muodostavat selvästi kaksi perustavanlaatuista ja olennaista vaihetta asianmukaisen analyysin suorittamisessa, joka on pääasiallinen suoritus julkisen intressin kannalta.

31. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa CPP antamassaan tuomiossa, että vaikka yhden hinnan veloittaminen palveluista ei ole ratkaiseva seikka, se saattaa olla viite siitä, että kyseessä on yksi palvelusuoritus, [39] mutta tämä ei ole nyt käsiteltävässä asiassa perustelu Ranskan tasavallan esittämälle vastakohtaispäättelylle, jonka mukaan jo pelkästään se, että potilas saa kaksi laskua kiinteämääräisten sopimusten yhteydessä, olisi peruste käsitellä näitä sopimuksia verotuksellisesti eri tavoin. On huomattava kiinteämääräisten sopimusten yhteydessä toteutettavan kaksoislaskutuksen osalta, ettei ole esitetty, että näiden kahden laskun yhteissumma yleensä ylittäisi sen, mitä veloitettaisiin yhdellä laskulla, jos laboratorioiden välillä tehtäisiin yhteistyösopimus. Mielestäni Ranska on nojautunut virheellisesti asiassa CPP annettuun tuomioon. Yhteistyösopimuksessa ja kiinteämääräisessä sopimuksessa ei kummassakaan ole kysymys suuresta määrästä palveluja, kuten asiassa CPP, joita komission mukaan pitäisi kohdella arvonlisäverotuksessa samalla tavoin. Komission kanne perustuu päinvastoin sille huomiolle, että näytteenotto ja näytteen toimittaminen varmalla tavalla ovat perustavanlaatuisia ja olennaisia vaiheita lääketieteellisen analyysin suorittamisessa. Näytteen ottavan laboratorion tehtävää ei voida verrata sellaisen agentin tehtävään, joka hankkii asiakkaita analyysin tekevälle laboratoriolle, kuten Ranskan tasavalta väittää. Pelkästään se, että CSP:n mukaan näytteen ottava laboratorio ei saa tehdä tiettyjä analyysejä itse, vaan sen on toimitettava ne erikoistuneeseen laboratorioon, ei merkitse sitä, ettei sen työ liittyisi enää lääkärinhoitoon.

32. Ranskan tasavalta väittää myös, että jos hyväksyttäisiin se, että näytteen toi-

38 — Tuomion 30 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin viittasi yhdistetyissä asioissa C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, 22.10.1998 annettuun tuomioon (Kok. 1998, s. I-6229, 24 kohta).

39 — Tuomion 31 kohta.

mittaminen olisi välttämätön ja riittävän läheinen yhteys ketjussa, joka johtaa varsinaiseen analyysin suorittamiseen, tämä saattaisi merkitä sitä, että kaikki näytteen ottavalle tai sitä analysoivalle laboratoriolle toimitettavat tavarat, joita ne myöhemmin käyttävät laboratorion työtehtävissä, kuuluisivat myös vapautuksen piiriin. [40] En hyväksy tällaista väitettä, joka perustuu siihen, että yhden vaihtoehdon hyväksyminen merkitsisi kaikkien vaihtoehtojen hyväksymistä. Olen komission kanssa yhtä mieltä siitä, että yleisperiaate, jonka mukaan arvonlisäverovelvollisuudesta tehtäviä poikkeuksia on tulkittava suppeasti, estää vapautuksen laajan tulkinnan. Tavaroiden, joita kolmannet osapuolet toimittavat laboratorioille osallistumatta suoraan näytteenoton ja sen biolääketieteellisen analyysin suorittamisen eri vaiheisiin, ei siksi voida katsoa kuuluvan sen soveltamisalaan. Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan osalta asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta antamassaan tuomiossa, "lukuun ottamatta vähäisiä tavarantoimituksia, jotka ovat aivan välttämättömiä annettaessa hoitoa, lääkkeiden ja muiden tuotteiden, kuten lääkärin tai muiden asianmukaisesti hyväksyttyjen henkilöiden määräämien silmälasien, toimittaminen on aineellisesti ja taloudellisesti erotettavissa palvelujen tarjoamisesta". [41]

33. Lopuksi todettakoon, että sellaisessa arvonlisäveroa koskevassa asiassa, jonka kohteena ei ole kansanterveyteen perustuva CSP:ssä kahden erityyppisen yhteistyösopimuksen välillä tehty ero, on tärkeää ottaa huomioon myös taloudelliset taustatekijät, jotka ovat kyseisten kahden sopimustyypin laadun oletettujen erojen taustalla. Jotta toisin sanoen erilainen verokohtelu, jota Ranskan veroviranomaiset ovat harjoittaneet, olisi oikeutettu, sen olisi perustuttava uskottaviin taloudellisiin eroihin. Ranskan tasavalta väittää, että tällainen ero on olemassa sen palkkion, joka analyysin tekevän laboratorion on maksettava näytteen ottavalle laboratoriolle kiinteämääräisen sopimuksen yhteydessä, ja yhteistyösopimusten yhteydessä sovellettavan alennuksen muodossa myönnettävän palkkion välillä, sillä viimeksi mainitussa tapauksessa analyysin tekevä laboratorio veloittaa alennetun hinnan näytteen ottavalta laboratoriolta, joka puolestaan veloittaa täyden hinnan myöhemmin potilaalle lähettämässään laskussa. Jos tällainen erottelu on ylipäänsä olemassa, se ei ainakaan perustu mihinkään todellisiin eroihin. Kuten komission asiamies on suullisessa käsittelyssä huomauttanut, taloudelliselta kannalta molemmat maksutavat ovat samanlaisia. Kiinteämääräisten sopimusten yhteydessä potilas saa näytteen ottavalta laboratoriolta laskun, johon sisältyy vain näytteenotto. Ranskan tasavallan asiamies selitti suullisessa käsittelyssä nimenomaisesti yhteisöjen tuomioistuimelle, että analyysin tekevä laboratorio ei saa vyöryttää näytteen ottavalle laboratoriolle maksamaansa palkkiota laskuun, jonka se myöhemmin lähettää potilaalle analyysistä. Näin ollen potilas ilmeisesti maksaa laboratoriolle vain analyysistä. [42] Sitä vastoin yhteistyösopimuksissa lasku, jonka potilas saa

40 — Ranska esittää retorisen kysymyksen siitä, eikö myös testauspaperin (reagoivan paperin) ostoa olisi pidettävä verosta vapaana, koska sekin on yhtä välttämätöntä kuin näytteiden toimittaminen, jotta analyysejä voitaisiin tehdä.

41 — Tuomion 33 kohta.

42 — Yhteisöjen tuomioistuimelle ei ole ilmoitettu, mikä taho korvaa analyysin tekevälle laboratoriolle sen näytteen ottavalle laboratoriolle maksaman palkkion. Vaikuttaa kuitenkin todennäköiseltä, että viranomaiset korvaavat tämän, koska muussa tapauksessa kaikki erikoistuneet laboratoriot tekisivät todennäköisesti tappiota, mikä ei voisi jatkua loputtomiin.

näytteen ottaneelta laboratoriolta, sisältää korvauksen sekä täydestä analyysistä että näytteen ottamisesta. Sekä kiinteämääräisessä sopimuksessa että yhteistyösopimuksessa kiinteän palkkion ja alennetun veloituksen tarkoitus on kuitenkin täysin sama eli näytteen ottavan laboratorion palkitseminen siitä tehtävästä, joka sillä on analyysiprosessissa. Ei siis ole olemassa mitään taloudellista syytä käsitellä niitä eri tavoin.

34. Tästä syystä katson, että arvonlisäveron kannalta ei voida tehdä järkevää erottelua kiinteämääräisten sopimusten ja yhteistyösopimusten rakenteen erilaisuuden perusteella. Se, että kiinteämääräisissä sopimuksissa näytteen edelleenlähettäminen analyysin tekevään laboratorioon on pakollista ja että viimeksi mainittu on suorassa suhteessa potilaaseen, koska se on oikeudellisessa vastuussa analyysistä ja potilaan laskuttamisesta (ainakin siitä analyysin kokonaisprosessin osasta, joka sisältää varsinaisen lääketieteellis-biologisen analyysin), ei ole hyväksyttävä peruste Ranskan veroviranomaisten omaksumalle kannalle, jonka mukaan näytteiden edelleentoimittamista tällaisten sopimusten yhteydessä voidaan pitää erillisenä liiketoimena arvonlisäverotuksen kannalta, jolloin kiinteämääräisestä palkkiosta voidaan kantaa arvonlisäveroa. Komission kanne on näin ollen hyväksyttävä.

V Ratkaisuehdotus

35. Näin ollen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin

1) toteaa, että 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, kun se on kantanut arvonlisäveroa näytteiden ottamisesta lääketieteellistä analyysiä varten maksettavista kiinteämääräisistä palkkioista, ja

2) velvoittaa Ranskan tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.