UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

3 päivänä kesäkuuta 2010 *

Asiassa C-237/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Cour de cassation (Belgia) on esittänyt 18.6.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 1.7.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Belgian valtio

vastaan

Nathalie De Fruytier,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský (esittelevä tuomari) ja D. Šváby,

julkisasiamies: E. Sharpston,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Nathalie De Fruytier, edustajanaan avocat E. Traversa,

– Belgian hallitus, asiamiehenään M. Jacobs,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis, I. Bakopoulos ja M. Tassopoulou,

– Euroopan komissio, asiamiehenään M. Afonso,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

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 d alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Nathalie De Fruytier ja Belgian valtio ja jossa on kyse arvonlisäveron kantamisesta sellaisesta sairaaloille ja laboratorioille suoritetusta ihmiselinten ja ihmisistä otettujen näytteiden kuljetustoiminnasta, jota asianomainen harjoittaa itsenäisesti.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan ”tavaran luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

4 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan ”palvelujen suorituksella” tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

5 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 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, – –

– –

d) ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset

– –”

Kansallinen lainsäädäntö

6 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa olevat tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen määritelmät on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä arvonlisäverolain (code de la taxe sur la valeur ajoutée, jäljempänä CTVA) 10 ja 18 §:ssä.

7 CTVA:n 10 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan tavaran omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Tällä tarkoitetaan erityisesti tavaran asettamisesta hankkijan tai luovutuksensaajan hallintaan omaisuuden siirtoa koskevan sopimuksen (contrat translatif) tai yhteisomistusosuuksien vaihtoa tai myyntiä merkitsevän sopimuksen (conrat déclaratif) seurauksena.

– –”

8 CTVA:n 18 §:n sanamuoto on seuraava:

”1. Palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tässä laissa tarkoitettu tavaran luovutus.

– –”

9 CTVA:n 44 §:ssä, jolla on pantu täytäntöön kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohta, joka koskee tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettäviä arvonlisäverovapautuksia, säädetään seuraavaa:

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

– –

2) lääkärit, hammaslääkärit, fysioterapeutit, kätilöt, sairaanhoitajat, hoitajat, hoivatyöntekijät, hierojat, joiden henkilölle antamat hoitopalvelut on otettu pakollisen sairaus- ja työkyvyttömyysvakuutuksen terveyspalvelujen luetteloon.

2. Verosta vapautettuja ovat myös:

1) niihin 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 b)ihmiselinten, -veren ja äidinmaidon luovutukset

_ _”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

10 De Fruytier harjoittaa itsenäisesti toimintaa, jossa hän kuljettaa ihmiselimiä ja ihmisistä otettuja näytteitä eri sairaaloiden ja laboratorioiden lukuun.

11 Belgian veroviranomaiset kantoivat De Fruytierin harjoittamasta toiminnasta arvonlisäveroa.

12 Katsottuaan, että kyseisen toiminnan on oltava arvonlisäverotonta, De Fruytier nosti asiassa kanteen. Kantajan vaatimukset hyväksyttiin Tribunal de première instance de Namurin 1.6.2006 ja sen jälkeen Cour d’appel de Liègen 26.10.2007 antamilla tuomioilla, joissa kantajan toiminta todettiin arvonlisäverosta vapautetuksi toiminnaksi.

13 Cour de d’appel de Liège katsoi antamassaan tuomiossa, että De Fruytierin harjoittama ihmiselinten ja ihmisistä otettujen näytteiden kuljetustoiminta oli vapautettu arvonlisäverosta CTVA:n 44 §:n 2 momentin 1 ter kohdan perusteella pääasiallisesti seuraavista syistä.

14 Belgian oikeuden mukaan ihmiselinten ja ihmisistä otettujen aineiden myynti on kiellettyä. Jotta näin ollen CTVA:n 44 §:n 2 momentin 1 ter kohdan säännöksellä olisi

tehokas vaikutus, tässä säännöksessä tarkoitettu ihmiselimiä, -verta ja -maitoa koskeva yleishyödyllinen toiminta ei voi olla CTVA:n 10 §:ssä tarkoitettua ”tavaroiden luovutusta”, koska sellainen ”luovutus” ei tule kysymykseen siitä syystä, että se on kielletty laissa. CTVA:n 44 §:n 2 momentin 1 ter kohdassa tarkoitetuksi ”luovutukseksi” on täten katsottava se luovutus, joka liittyy tavaroiden tosiasialliseen luovuttamiseen; De Fruytierin suorittamissa kuljetuspalveluissa on kyse juuri tästä luovutuksesta.

15 Belgian valtio on tehnyt tuomiosta kassaatiovalituksen.

16 Se esittää kassaatiovalituksensa tueksi, että CTVA:n 44 §:n 2 momentin 1 ter kohdassa oleva käsite ”luovutus” on ymmärrettävä CTVA:n 10 §:n merkityksessä eli siten, että sillä tarkoitetaan kaikkia toimenpiteitä, joilla yksi osapuoli siirtää aineellisen omaisuuden toiselle osapuolelle, joka on siitä lähtien oikeutettu määräämään siitä kuten omistaja tai määräämään siitä omistajan ominaisuudessa. Näin ollen De Fruytierin harjoittamaa kuljetustoimintaa ei voida katsoa CTVA:n 10 §:ssä tarkoitetuksi ”luovutukseksi” vaan palvelujen suoritukseksi, joka ei kuulu CTVA:n 44 §:n 2 momentin 1 ter kohdassa säädetyn vapautuksen piiriin.

17 Cour de cassation päätti lykätä tällaisessa yhteydessä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko itsenäisesti harjoitettua toimintaa, joka käsittää ihmiselinten ja ihmisistä otettujen näytteiden kuljetuksen sairaaloille ja laboratorioille, pidettävä ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutuksena, joka on vapautettu arvonlisäverosta – – kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan d alakohdan nojalla?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää kysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan d alakohtaa, jossa arvonlisäverosta on vapautettu ”ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset”, tulkittava siten, että sitä sovelletaan sairaaloiden ja laboratorioiden lukuun itsenäisesti harjoitettuun ihmiselinten ja ihmisistä otettujen näytteiden kuljetustoimintaan.

19 Aluksi on syytä huomauttaa, että kuudennessa direktiivissä annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, joka kattaa tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan kaiken liiketoiminnan. Kyseisen direktiivin 13 artiklalla arvonlisäverosta vapautetaan kuitenkin tietyt yleishyödylliset toiminnot (13 artiklan A kohta) ja muut toiminnot (13 artiklan B kohta) (ks. asia C-253/07, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, tuomio 16.10.2008, Kok., s. I-7821, 15 kohta ja asia C-473/08, Eulitz, tuomio 28.1.2010, Kok., s. I-907, 24 kohta).

20 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. asia C-434/05, Horizon College, tuomio 14.6.2007, Kok., s. I-4793, 16 kohta; asia C-445/05, Haderer, tuomio 14.6.2007, Kok., s. I-4841, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-11079, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitetut vapautukset ovat unionin oikeuteen perustuvia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. mm. asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok., s. I-973, 15 kohta; em. asia Horizon College, tuomion 15 kohta ja asia C-242/08, Swiss Re Germany Holding, tuomio 22.10.2009, Kok., s. I-10099, 33 kohta). Näin ollen kuudennen direktiivin sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen sisällön ja soveltamisalan määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko unionissa itsenäisesti ja yhdenmukaisesti (ks. vastaavasti asia C-497/01, Zita Modes, tuomio 27.11.2003, Kok., s. I-14393, 34 kohta ja asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005, Kok., s. I-3123, 63 kohta).

22 Edellä olevista seikoista seuraa, että käsitteelle ”tavaran luovutukset”, johon kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan d alakohdassa viitataan ”ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutusten” osalta, on annettava unionin oikeuden oma itsenäinen ja yhdenmukainen määritelmä.

23 Tältä osin on muistutettava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan ”’tavaran luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”(ks. asia C-111/05, Aktiebolaget NN, tuomio 29.3.2007, Kok., s. I-2697, 31 kohta). Lisäksi kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että käsite ”palvelujen suoritus” kattaa liiketoimet, jotka eivät ole tämän direktiivin 5 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia (ks. asia C-88/09, Graphic Procédé, tuomio 11.2.2010, Kok., s. I-1049, 17 kohta).

24 Lisäksi oikeuskäytännöstä seuraa, että tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyy kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja (ks. vastaavasti asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990, Kok., s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 ja 8 kohta; asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995, Kok., s. I-2775, 13 ja 14 kohta; asia C-185/01, Auto Lease Holland, tuomio 6.2.2003,

Kok., s. I-1317, 32 ja 33 kohta ja em. asia Aktiebolaget NN, tuomion 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Kun pääasiassa kysymyksessä olevan kaltainen ihmiselinten ja ihmisistä saatujen näytteiden kuljetustoiminta koostuu kuljettajan osalta yksinomaan siitä, että hän siirtää kyseiset tavarat aineellisesti paikasta toiseen eri sairaaloiden ja laboratorioiden lukuun, sellainen toiminta ei vastaa kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua ”tavaroiden luovutusta”, sillä siinä ei oikeuteta toista osapuolta tosiasiallisesti määräämään kyseisistä tavaroista niin kuin tämä olisi niiden omistaja.

26 Tästä seuraa, että sellaista toimintaa ei voida vapauttaa arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan d alakohdassa ”ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutusten” osalta säädetyn vapautuksen perusteella.

27 Vaikka ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että ihmiselimet ja ihmisistä otetut näytteet ja aineet eivät kuulu Belgiassa kaupan piiriin, ja vaikka ihmisoikeuksien ja ihmisarvon suojaamiseksi biologian ja lääketieteen alalla Oviedossa 4.4.1997 tehdyn yleissopimuksen (yleissopimus ihmisoikeuksista ja biolääketieteestä) 21 artiklassa, jonka otsikkona on ”Taloudellisen hyödyn tavoittelun kielto”, määrätään, että ihmisruumista ja sen osia ei saa sellaisenaan käyttää taloudellisen hyödyn tavoittelemiseksi, näitä seikkoja itseään ei kuitenkaan voida katsoa sellaisiksi seikoiksi, joiden takia kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan d alakohta menettäisi tehokkaan vaikutuksensa. Unioni ei ole allekirjoittanut tätä yleissopimusta, joka on sen 33 artiklan 1 kappaleen mukaan avoinna allekirjoittamista varten yhtäältä Euroopan neuvoston jäsenvaltioille ja toisaalta Euroopan unionille. Lisäksi jäsenvaltioista vain pieni enemmistö on tätä nykyä ratifioinut tämän yleissopimuksen.

28 Tästä seuraa, että ei ole suljettu pois, että muissa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa sellaiset liiketoimet ovat etenkin ihmismaidon osalta sallittuja ja niihin

voidaan näin soveltaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan d alakohdassa tarkoitettua vapautusta.

29 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan d alakohtaa, jossa arvonlisäverosta on vapautettu ”ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset”, on tulkittava siten, että sitä ei sovelleta sairaaloiden ja laboratorioiden lukuun itsenäisesti harjoitettuun ihmiselinten ja ihmisistä otettujen näytteiden kuljetustoimintaan.

Oikeudenkäyntikulut

30 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 (kolmas 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 d alakohtaa, jossa arvonlisäverosta on vapautettu ”ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset”, on tulkittava siten, että sitä ei sovelleta sairaaloiden ja laboratorioiden lukuun itsenäisesti harjoitettuun ihmiselinten ja ihmisistä otettujen näytteiden kuljetustoimintaan.

Allekirjoitukset