YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

20 päivänä marraskuuta 2003 *

Asiassa C-212/01,

jonka Landesgericht Innsbruck (Itävalta) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Margarete Unterpertinger

vastaan

Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter

ennakkoratkaisun 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 c alakohdan sekä yhteisöjen tuomioistuimen erityisesti asiassa C-384/98, D., 14.9.2000 antamasta tuomiosta (Kok. 2000, s. I-6795) seuraavan oikeuskäytännön tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit A. Rosas (esittelevä tuomari), joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, D. A. O. Edward ja A. La Pergola,

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies M.-F. Contet,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Itävallan hallitus, asiamiehenään C. Pesendorfer,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. E. Collins, avustajanaan N. Paines, QC,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään K. Gross ja E. Traversa,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ja komission 20.11.2002 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.1.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Landesgericht Innsbruck on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 9.5.2001 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 23.5.2001, EY 234 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä 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 c alakohdan sekä yhteisöjen tuomioistuimen erityisesti sen asiassa C-384/98, D., 14.9.2000 antamasta tuomiosta (Kok. 2000, s. I-6795) seuraavan oikeuskäytännön tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa alun perin asianosaisina olivat Margarete Unterpertinger sekä Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter (työntekijöiden työeläkelaitos) ja joka koski työkyvyttömyyseläkkeen epäämistä. Unterpertingerin kuoltua kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan oikeusriidan kohteena on enää oikeudenkäyntikulut, eli erityisesti se, onko ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen määräämän lääketieteellisen asiantuntijan suorituksista kannettava arvonlisäveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa."

5 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c 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;

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

6 Yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa D. antamassaan tuomiossa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että lääketieteelliset suoritukset, joissa ei ole kyse sairauden tai muun terveydellisen poikkeavuuden diagnosoinnin ja hoitamisen käsittävästä hoidon antamisesta henkilölle vaan biologisten analyysien avulla tehtävästä yksilöiden välisen sukulaisuussuhteen selvittämisestä, eivät kuulu tämän säännöksen soveltamisalaan.

Kansalliset oikeussäännöt

7 Vuoden 1994 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki, BGBl. nro 1994/663; jäljempänä vuoden 1994 UStG) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa ja 6 §:n 1 momentin 19 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1 §

Verolliset liiketoimet

1) Liikevaihtoveroa on kannettava seuraavista liiketoimista:

1. Elinkeinonharjoittajan elinkeinotoiminnassaan Itävallan alueella vastikkeellisesti suorittamista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista. Suoritusten verollisuutta ei estä se, että liiketoimi suoritetaan lain tai viranomaisen määräyksen perusteella tai se katsotaan suoritetun lain säädöksen nojalla.

— —

6 §

Vapautukset liikevaihtoverosta

1) Veroa ei ole suoritettava seuraavista 1 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdan soveltamisalaan kuuluvista liiketoimista:

— —

19. Lääkärin, hammaslääkärin, psykoterapeutin, kätilön ja itsenäisten ammatinharjoittajien ammatin harjoittamiseen liittyvät liiketoimet; verottomia ovat myös sellaisten yhteisöjen, joiden jäsenet ovat edellä mainittujen ammattien harjoittajia, jäsenilleen suorittamat palvelut, jos näitä palveluita käytetään välittömästi tämän säännöksen mukaan verottomien liiketoimien suorittamiseen ja yhteisö vaatii jäseniltään korvauksena ainoastaan niille yhteisistä kustannuksista kuuluvan osuuden. — — "

8 Itävallan liittovaltion valtionvarainministeriön 17.1.2001 laatimassa määräyksessä todetaan liikevaihtoveron kantamisesta lääkärinlausuntojen osalta seuraavaa:

"Oikeudellinen tilanne 1.1.2001 alkaen

Myös lääkärintodistusten antaminen ja lääkärin antamien asiantuntijalausuntojen laatiminen kuuluvat lääkärin ammattitoimintaan (Ärztegesetzin

(lääkäreistä annettu laki) 2 §:n 3 momentti). Se, että kolmas antaa toimeksiannon asiantuntijalausunnon laatimisesta (esim. vakuutussuorituksen yhteydessä laadittava asiantuntijalausunto terveydentilasta) ei estä arvonlisäverovapautuksen saamista.

Verosta vapauttaminen ei kuitenkaan käsitä sellaisia lääketieteellisiä suorituksia, joissa ei ole kyse sairauden tai muun terveydellisen poikkeavuuden diagnosoinnin ja hoitamisen käsittävästä hoidon antamisesta henkilölle [em. asiassa D. annettu tuomio]. Vuoden 1994 UStG:n 6 §:n 1 momentin 19 kohdassa tarkoitettua vapautusta ei sovelleta siten:

— biologisten analyysien avulla tehtäviin yksilöiden välisen sukulaissuhteen selvittämisiin [em. tuomio D.],

— lääkkeen ihmisille aiheuttaman farmakologisen vaikutuksen selvittämiseksi tehtäviin lääketieteellisiin tutkimuksiin ja kosmeettisten aineiden dermatologisiin tutkimuksiin,

— ammatinvalinnanohjauksen yhteydessä tehtäviin psykologisiin soveltuvuussuustesteihin."

9 Landesgericht Innsbruck toteaa ennakkoratkaisupyynnössään, että Verfassungsgerichtshofin (perustuslakituomioistuin, Itävalta) vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tällainen määräys ei sido tavanomaisia tuomioistuimia lainsäännösten tulkinnassa ja soveltamisessa. Kysymyksessä on pelkästään liittovaltion valtionvarainministeriön veroviranomaisille yhtenäisen hallintokäytännön nimissä antama säännöksen tulkinta-apu.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Unterpertinger nosti Landesgericht Innsbruckissa, joka toimii työ- ja sosiaalioikeusasioita käsittelevänä tuomioistuimena, kanteen Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiterin päätöksestä, jolla tämä hylkäsi Unterpertingerin tekemän hakemuksen työkyvyttömyyseläkkeen myöntämisestä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin määräsi 3.4.2000, että Unterpertingerin terveydentilasta oli hankittava erilaisia lääkärinlausuntoja, ja se nimesi tähän tehtävään psykologian ja neurologian erikoislääkärin.

11 Unterpertinger kuoli 10.2.2001, jolloin lausunnot oli jo laadittu ja toimitettu Landesgericht Innsbruckiin. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasiassa on riidan kohteena enää oikeudenkäyntikulut, joista asiantuntija ja Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter ovat eri mieltä.

12 Arbeits- und Sozialgerichtsgesetzin (työ- ja sosiaalioikeusasioita käsittelevistä tuomioistuimista annettu laki) 77 §:n, joka on sosiaalioikeuden alalla sovellettava erityissäännös, mukaan vastaajan, eli tässä tapauksessa Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiterin on vastattava asiantuntijan palkkiokustannuksista oikeudenkäynnin lopputuloksesta riippumatta. Kyseinen vastaaja riitautti 28.2.2001 toimitetussa suullisessa käsittelyssä lääketieteellisen asiantuntijan esittämän palkkiolaskun siihen merkityn arvonlisäveron osalta, joka oli laskettu 20 prosentin verokannan perusteella. Asiantuntijan palkkiot, joiden peruste ja ilman veroa oleva määrä hyväksyttiin, maksettiin sitten ilman arvolisäveroa.

13 Gebührenanspruchsgesetzissä (palkkion määräytymisestä annettu Itävallan laki) säädetään, että asiantuntijalla on oikeus vaatia, että hänelle maksetaan myös hänen palkkioihinsa liittyvä arvonlisävero, jos — ja ainoastaan niiltä osin kuin — hänen suorituksensa ovat arvonlisäverollisia. Palkkiosta päättämistä koskeva toimivalta kuuluu Landesgericht Innsbruckille, joka on ilmoittanut

antavansa päätöksen pääasiassa kysymyksessä olevien suoritusten arvonlisäverollisuudesta kirjallisesti. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen päätöksestä voidaan sitten valittaa.

14 Landesgericht Innsbruck kysyy tällaisessa yhteydessä, ovatko lääketieteellisten asiantuntijoiden suoritukset vapautettu arvonlisäverosta. Se katsoo, että se ei pysty ratkaisemaan varmuudella, ovatko lääketieteelliset tutkimukset, joiden tarkoituksena on todeta, että henkilö on työkyvytön, kykenemätön harjoittamaan ammattia tai olemaan ansiotyössä, tai sulkea pois työkyvyttömyyden tai tällaisen kyvyttömyyden olemassaolo, vuoden 1994 UStG:n 6 §:n 1 momentin 19 kohdassa tarkoitettuja "lääkärin — — ammatin harjoittamiseen liittyviä liiketoimia". Se toteaa vielä, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä tällä säännöksellä ja että kyseistä kansallista säännöstä on tulkittava näin ollen direktiivin mukaisesti.

15 Tämän vuoksi Landesgericht Innsbruck päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa tulkittava siten, että siinä säädetty vapautus arvonlisäverosta ei koske sellaisia lääkärin ammatin harjoittamiseen liittyviä liiketoimia, joissa on kyse sen toteamisesta, onko eläkkeenhakija työkyvytön vai ei?

2) Onko edellä mainitussa asiassa D. annettua tuomiota tulkittava siten, että lääkärin suorittamat henkilön tutkimukset ja näihin tutkimuksiin perustuvat asiantuntijalausunnot, jotka on annettu sen toteamiseksi, onko henkilö työkyvytön, kykenemätön harjoittamaan ammattia tai olemaan ansiotyössä, vai eikö, eivät kuulu ensimmäisessä kysymyksessä mainitun säännöksen soveltamisalaan siitä riippumatta, onko tuomioistuin tai eläkelaitos määrännyt asiantuntijana toimivan lääkärin tähän tehtävään?"

Ennakkoratkaisukysymykset

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy näillä ennakkoratkaisukysymyksillään, jotka on tutkittava yhdessä, onko — kun otetaan huomioon edellä mainitussa asiassa D. annettu tuomio — kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa tulkittava siten, että siinä tarkoitettua vapautusta sovelletaan sellaiseen lääkärin suoritukseen, jossa on kyse henkilön terveydentilaa koskevan asiantuntijalausunnon antamisesta työkyvyttömyyseläkehakemuksen puoltamista tai epäämistä varten, ja onko sillä seikalla merkitystä, että tuomioistuin tai eläkelaitos on määrännyt asiantuntijana toimivan lääkärin tähän tehtävään.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

17 Itävallan hallituksen ja komission mukaan asiassa D. annetussa tuomiossa on vastattu riittävällä tavalla ja myöntävästi kysymykseen, onko lääkärin asiantuntijatoiminta, jossa on kyse sen toteamisesta, onko eläkkeenhakija työkyvytön vai ei, arvonlisäverollista. Edellä mainitun tuomion 19 kohdasta käy ilmi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa olevaa poikkeussäännöstä sovelletaan ainoastaan lääketieteellisiin suorituksiin, joilla on terapeuttinen tarkoitus.

18 Itävallan hallitus päätyy edellä mainitussa asiassa D. annetun tulkinnan ja erityisesti sen periaatteen perusteella, jonka mukaan arvonlisäverovapautussäännöksiä on tulkittava suppeasti, siihen, että pääasiassa kysymyksessä olevaa, työkyvyttömyyseläkkeen myöntämisasiassa suoritettua palvelua ei ole vapautettu arvonlisäverosta.

19 Komissio korostaa, että yhteisöjen tuomioistuin on osoittanut selvästi edellä mainitussa asiassa D. annetussa tuomiossa, mikä lääketieteellinen toiminta ei kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa olevaan käsitteeseen "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle", tekemällä eron sen mukaan, onko lääketieteellisellä suorituksella terapeuttinen tarkoitus vai ei. Tässä tuomiossa ilmenevät periaatteet on vahvistettu asiassa C-76/99, komissio v. Ranska, 11.1.2001 annetussa tuomiossa (Kok. 2001, s. I-249, 24 kohta) ja lisäksi vastikään asiassa C-141/00, Kügler, 10.9.2002 annetussa tuomiossa (Kok. 2002, s. I-6833, 38 ja 39 kohta).

20 Kaikki lääkärin harjoittama toiminta ei nimittäin ole vapautettu arvonlisäverosta tämän säännöksen perusteella. Komissio palauttaa mieliin, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen vastikkeellisesti suorittamista palveluista kannetaan arvonlisäveroa. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan säännöksiä, joilla on tarkoitus vapauttaa tietyt yleishyödylliset toiminnot arvonlisäverosta, sovelletaan yksinomaan tiettyihin toimintoihin, jotka on lueteltu ja kuvattu aivan yksityiskohtaisesti (asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 12 ja 13 kohta ja asia C-149/97, Institute of the Motor Industry, tuomio 12.11.1998, Kok. I-7053, 17 ja 18 kohta).

21 Komission mukaan suorituksella, jossa todetaan oikeudenkäynnin yhteydessä, onko eläkkeenhakija työkyvytön, ei ole terapeuttista tarkoitusta. Sen päämääränä on oikeuskysymyksen selvittäminen. Näin ollen tätä lääketieteellisen asiantuntijan suoritusta on kohdeltava arvonlisäveron osalta samalla tavoin kuin tuomioistuimen käyttämien muiden erikoisalojen asiantuntijoiden, kuten esimerkiksi tilintarkastajien tai insinöörien toimintaa.

22 Komission mukaan sillä seikalla, että tuomioistuin on määrännyt asiantuntijana toimivan lääkärin tähän tehtävään, ei ole merkitystä suorituksen arvonlisäverollisuuden kannalta. Olennaista on ainoastaan suorituksen tarkoitus.

23 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan asian ja edellä mainitun asian D. olosuhteet eroavat toisistaan. Asiassa D. lääkärin tehtävä tuomioistuimen tehtävään määräämänä asiantuntijana koostui perinnöllisyystieteellisestä tutkimuksesta henkilöiden välisen sukulaissuhteen selvittämiseksi, jolloin tällä toimenpiteellä ei ollut mitään yhteyttä kyseisten henkilöiden terveyteen. Sen sijaan nyt esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin oli nimittänyt lääkärin lääketieteellisten tutkimusten suorittamista ja Unterpertingerin terveydentilan toteamista varten, mikä vastaa lääketieteellisen diagnoosin tekoa. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus jatkaa, että nämä ovat lääkärin ammatin olennaisimpia toimintoja ja ne kuuluvat täten täysin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisalaan. Asiassa D. annetun tuomion 18 kohta vahvistaa oikeaksi sen, että lääketieteelliset diagnoosit kuuluvat tämän vapautuksen soveltamisalaan.

24 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että Landesgericht Innsbruckin esittämillä kysymyksillä pyritään selvittämään, riippuko lääketieteellisten tutkimusten ja diagnoosien kuuluminen arvonlisäverovelvollisuuden piiriin joko siitä tarkoituksesta, jota varten näitä suorituksia on pyydetty — tässä asiassa sen vahvistaminen, onko hakijalla oikeutta työkyvyttömyyseläkkeeseen — tai siitä henkilöstä, joka on antanut suorituksia koskevan toimeksiannon — tässä asiassa tuomioistuin. Kyseisen hallituksen mukaan näiden suoritusten erilaista kohtelua ei voida perustella kummallakaan kriteerillä.

25 Sen mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan sanamuodosta käy selkeästi ilmi, että yhteisöjen lainsäätäjä on tätä säännöstä antaessaan ottanut huomioon sen, että lääkärin ammattien harjoittamisen yhteydessä suoritetut toiminnot ovat hyvin monenlaisia ja niissä on kysymys paljosta muusta kuin pelkästä sairaiden potilaiden hoitamisesta. Lainsäätäjä ei ole näin ollen määritellyt vapautusta viittaamalla lääkärin antamaa hoitoa koskevaan ahtaaseen konseptiin, vaan se on viitannut yleisemmin lääketieteellisiin suorituksiin, jotka koskevat, kuten yhteisöjen tuomioistuin on korostanut edellä mainitussa asiassa D. antamassaan tuomiossa, ihmisten terveyttä.

26 Yhteisöjen tuomioistuin on muistuttanut edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska antamansa tuomion 21—23 kohdassa oikeuskäytännöstään,

jonka mukaan vaikka arvonlisäveroa koskevia vapautuksia onkin tulkittava suppeasti, niitä ei saada kuitenkaan tulkita liiallisen suppeasti. Lisäksi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan vapautuksen perustana on yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska antamassa tuomiossa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan osalta esille tuoma päämäärä eli sen varmistaminen, että lääkärinhoidon saamista ei estetä sillä, että hoidon antamisen kustannukset kasvavat sen arvonlisäveron alaiseksi saattamisen seurauksena.

27 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan se, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan vapautusta ei ole sovellettava pelkästään suppeassa merkityksessä ymmärrettyyn lääkärin antamaan hoitoon, vaan kaikkiin lääkäreiden hoitamiin tehtäviin, käy ilmi myös lääkäreiden vapaan liikkuvuuden sekä heidän tutkintotodistustensa, todistustensa ja muiden muodollista kelpoisuutta osoittavien asiakirjojensa vastavuoroisen tunnustamisen helpottamisesta 5 päivänä huhtikuuta 1993 annetussa neuvoston direktiivissä 93/16/ETY (EYVL L 165, s. 1) olevasta näiden tehtävien kuvauksesta. Yhteisöjen tuomioistuin on sen mukaan todennut asiassa C-349/96, CPP, 25.2.1999 antamassaan tuomiossa (Kok. 1999, s. I-973, 18 kohta), että kuudennen direktiivin käsitteitä tulkittaessa voidaan ottaa huomioon niiden merkitys muissa yhteisön direktiiveissä. Näin ollen ei tämän hallituksen mukaan ole olemassa mitään syytä katsoa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa käytetty käsite "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle", josta käytetään ilmaisua "medical care" direktiivin englanninkielisessä versiossa, olisi ymmärrettävä direktiivistä 93/16/ETY ilmenevää lääkärin tehtävien kuvausta ahtaampana.

28 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa D. antamassa tuomiossa käyttämä sanamuoto voi sulkea pois vapautuksen soveltamisalasta lukuisia lääkäreiden päivittäin suorittamia palveluita. Sanamuodon johdosta voidaan esittää epäilyjä erityisesti esimerkiksi ennaltaehkäisevää lääketiedettä, hedelmällisyyteen ja raskauteen liittyviä erilaisia lääketieteellisiä toimenpiteitä sekä esteettistä kirurgiaa koskevien toimien verotuskohtelun osalta. Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan kaikki nämä toiminnat ovat kuudennessa direktiivissä tarkoitettua lääketieteellisen hoidon antamista ihmisille, vaikka ne eivät tarkoita, että kysymyksessä olisi sairauden hoito. Se pitää kuitenkin vähän todennäköisenä, että yhteisöjen tuomioistuin olisi halunnut sulkea arvonlisäveroa koskevan vapautuksen ulkopuolelle lääkärin ammattien tai muiden lääketieteen ammattien kuin lääkärien ammattien harjoittajien

suorittamat sellaiset toimenpiteet, kuten rokotukset tai sairauksien ehkäisyä ja henkilön terveyden suojelua koskevan neuvonnan, joihin viitataan direktiivin 93/16/ETY perustelukappaleissa.

29 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittää näin ollen, että potilaan tutkimisesta ja hänen terveydentilansa diagnosoinnista koostuva toiminta kuuluu tavallisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettuun käsitteeseen "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle". Se viittaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen ja katsoo, että lääketieteellisen diagnoosin verotuskohtelu ei saa vaihdella diagnoosin tulosten tai tällaisen suorituksen pyytämiseen johtaneiden syiden mukaan.

30 Tämä hallitus väittää, että verotuskohtelu ei voi kohtuudella katsoen vaihdella sen mukaan, oliko potilas pyytänyt tutkimuksen toimittamista siksi, että hän tai joku kolmas, kuten esimerkiksi hänen mahdollinen työnantajansa, varmistuu potilaan terveydentilasta. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan sellaista erottelua voidaan helposti kiertää. Lisäksi se katsoo, että terveydeltään huonoa tai vammaista henkilöä ei saada toimen arvonlisäverollisuudella estää esittämästä sellaista hakemusta, jota tarvitaan hänen terveydentilaansa liittyvän oikeuden, kuten esim. työkyvyttömyyseläkeoikeuden, toteuttamista varten. Tämän osalta on ei merkitystä sillä, maksaako lääkärin palkkion potilas itse vai sosiaaliturvalaitos.

31 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, että yhteisöjen tuomioistuin ei ole ratkaissut edellä mainitussa asiassa D. antamassaan tuomiossa kysymystä siitä, onko sillä, kuka tai mikä henkilö pyytää lääketieteellistä suoritusta, merkitystä tämän suorituksen verotuskohtelun kannalta. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin vain katsonut, että kyseisessä asiassa kysymyksessä ollutta suoritusta ei voitu sen ominaisluonteen takia vapauttaa arvonlisäverosta.

32 Kyseinen hallitus katsoo, että jos vammainen henkilö hakeutuu lääkärin vastaanotolle saadakseen selville, onko hänellä hänen terveydentilansa perusteella

oikeus tiettyyn sosiaaliturvaetuuteen tai pyytääkseen työkyvyttömyystodistusta hakemuksensa tueksi, lääkärin suorittama palvelu kuuluu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn poikkeuksen piiriin. Sen mukaan ei ole olemassa mitään perustetta, miksi arvonlisäveroa olisi kannettava sellaisista suorituksista silloin, kun ne suoritetaan jonkun muun henkilön kuin potilaan pyynnöstä, esimerkiksi siten, että pyytäjänä on sosiaaliturvalaitos, joka käyttää asiassa omaa lääkäriä, tai oikeudenkäyntiasiasta päättävä tuomioistuin. Lääkärin suorittama toiminto on sama näissä molemmissa tapauksissa ja sitä on kohdeltava arvonlisäverotuksessa samalla tavalla.

33 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan sanamuotoon ei sisälly edellytystä, joka liittyisi palvelujen vastaanottajan henkilöllisyyteen, ja jatkaa, että kun yhteisön lainsäätäjä on halunnut täsmentää palvelujen tarjoajan tai vastaanottajan henkilöllisyyden, se on tehnyt tämän nimenomaisesti. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut aikaisemmin, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten osalta ei saada soveltaa sellaisia edellytyksiä, joista ei ole nimenomaisesti säädetty kyseisessä vapautussäännöksessä (asia C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, tuomio 27.10.1993, Kok.1993, s. I-5405, 13 kohta ja asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3017, 38 kohta) Se toteaa vielä, että suorituksen ominaisluonne ei muutu sitä pyytävän henkilön mukaan.

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

34 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuja vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen vastikkeellisesti suorittamista palveluista kannetaan arvonlisäveroa (ks. erityisesti em. asia SDC, tuomion 20 kohta ja em. asia Kügler, tuomion 28 kohta). Edellä mainitut vapautukset ovat yhteisön oikeuteen perustuvia itsenäisiä käsitteitä,

joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (em. asia CPP, tuomion 15 kohta ja em. asia komissio v. Ranska, tuomion 21 kohta).

35 Kuten komissio on todennut täysin oikein, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa ei vapauteta arvonlisäverosta kaikkia palveluita, jotka voidaan suorittaa lääkärin ammatin ja muiden lääketieteen ammattien kuin lääkärin ammatin harjoittamisen yhteydessä, vaan pelkästään "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle", joka on yhteisön oikeuteen perustuva itsenäinen käsite. Tästä seuraa, että näitä ammatteja harjoitettaessa suoritettuihin palveluihin sovelletaan kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa olevaa yleistä sääntöä arvonlisäveronalaisuudesta, jos ne eivät vastaa käsitettä "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle" tai jonkin muun tässä direktiivissä tarkoitetun vapautussäännöksen sanamuotoa.

36 Vaikka myös muut lääkärien suorittamat palvelut voivat olla yleishyödyllisiä toimintoja, yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan säännöksellä ei vapauteta arvonlisäverosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja, vaan ainoastaan ne, jotka on lueteltu ja kuvattu aivan yksityiskohtaisesti (ks. em. asia Institute of the Motor Industry, tuomion 18 kohta ja em. asia D., tuomion 20 kohta).

37 Näin ollen tässä on hylättävä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämä väite, jolla se pyrkii laajentamaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisalan kaikkiin lääkärin tehtäviin, joihin viitataan direktiivissä 93/16/ETY, tavallisesti sisältyviin toimintoihin. Kyseisen direktiivin, jolla pyritään lääkäreiden vapaaseen liikkuvuuteen sekä heidän tutkintotodistustensa, todistustensa ja muiden muodollista kelpoisuutta osoittavien asiakirjojensa vastavuoroisen tunnustamisen helpottamiseen, päämäärien takia on tarpeen, että direktiivissä kuvataan lääkäreiden toiminnot siten, että kuvauksella katetaan kaikki heidän toimintonsa eri jäsen-

valtioissa, kun taas kyseisen vapautussäännöksen, joka muodostaa poikkeuksen suoritusten arvonlisäveronalaisuutta koskevasta periaatteesta, käsittämien toimintojen määrittelyllä palvellaan muita päämääriä.

38 Lisäksi se, että samat henkilöt voivat samanaikaisesti suorittaa arvonlisäverottomia ja arvonlisäverollisia palveluja, ei ole epätavallista kuudennella direktiivillä käyttöönotetussa vähennysjärjestelmässä, sillä direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa ja 19 artiklassa on erityisesti annettu säännökset tällaista tapausta varten.

39 Käsitteestä "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle" on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut edellä mainitussa asiassa D. antamansa tuomion 18 kohdassa, ja vahvistanut saman edellä mainitussa asiassa Kügler antamansa tuomion 38 kohdassa, että tätä käsitettä ei voida tulkita niin, että se kattaisi lääketieteelliset toimenpiteet, jotka suoritetaan muussa tarkoituksessa kuin sairauden tai terveydellisen poikkeavuuden diagnosoimiseksi, hoitamiseksi ja parantamiseksi mahdollisuuksien mukaan.

40 Joskin "lääketieteellisen hoidon antamisella henkilölle" täytyy olla tämän oikeuskäytännön mukaan terapeuttinen tarkoitus, tästä ei kuitenkaan välttämättä seuraa, että hoidon terapeuttista tarkoitusta olisi tulkittava erityisen suppeasti (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 23 kohta). Edellä mainitussa asiassa Kügler annetun tuomion 40 kohdasta ilmenee nimittäin, että ennaltaehkäisytarkoituksessa tehdyt lääketieteelliset palvelut voidaan vapauttaa arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan perusteella. Vaikka sitten käykin ilmi, että henkilöillä, joille ennalta ehkäiseviä tutkimuksia tai muita lääketieteellisiä toimenpiteitä on tehty, ei olekaan mitään sairautta tai terveydellistä poikkeavuutta, näiden palvelujen sisällyttäminen käsitteeseen "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle" on yhdenmukaista terveydenhoidon kustannusten alentamista koskevan tavoitteen kanssa, joka on yhteinen tavoite sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetulle vapautukselle että sen 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetulle vapautukselle (ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 23 kohta ja em. asia Kügler, tuomion 29 kohta).

41 Sen sijaan lääketieteelliset palvelut, jotka suoritetaan muussa tarkoituksessa kuin henkilöiden terveyden suojelemiseksi, terveyden ylläpitäminen ja palauttaminen mukaan lukien, eivät voi tämän saman oikeuskäytännön mukaan kuulua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetun vapautuksen piiriin. Kun otetaan huomioon näiden palvelujen tarkoitus, niiden arvonlisäverollisuus ei ole ristiriidassa sen kanssa, että päämääränä on alentaa terveydenhoidon kustannuksia ja saada nämä palvelut paremmin ihmisten saataville.

42 Kuten julkisasiamies on täysin oikein korostanut ratkaisuehdotuksensa 66—68 kohdassa, lääketieteellisen palvelun tarkoitus on ratkaiseva sen osalta, onko tämä palvelu vapautettava arvonlisäverosta. Jos lääketieteellinen palvelu suoritetaan siis sellaisessa yhteydessä, jonka perusteella voidaan päätellä, että palvelun pääasiallinen tarkoitus ei ole terveyden suojelu, terveyden ylläpitäminen ja palauttaminen mukaan lukien, vaan pikemminkin ennen oikeusvaikutuksia aikaansaavan päätöksen tekoa vaadittavan lausunnon antaminen, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua vapautusta ei sovelleta suoritukseen.

43 Nimittäin silloin jos palvelu koostuu lääkärinlausunnon laatimisesta, näyttää siltä, että vaikka sen suorittajalta vaaditaan lääketieteellistä osaamista ja se voi käsittää lääkärin ammattiin tavallisesti kuuluvia toimintoja, kuten potilaan fyysisen tutkimisen tai hänen potilasasiakirjojensa analysoinnin, tällaisen palvelun pääasiallisena tarkoituksena ei ole sen henkilön, josta lausunto laaditaan, terveyden suojeleminen, terveyden ylläpitäminen ja palauttaminen mukaan lukien. Tällaisen palvelun, jonka tarkoituksena on vastata asiantuntijalausunnon antamista koskevassa pyynnössä asetettuihin kysymyksiin, on määrä mahdollistaa kolmannen kannalta, että se voi tehdä kyseisen henkilön tai muiden henkilöiden osalta oikeusvaikutuksia aikaansaavan päätöksen. Vaikka kyseinen henkilö voi myös itse pyytää lääkärinlausuntoa ja vaikka lausunnolla voidaan välillisesti myötävaikuttaa kyseisen henkilön terveyden suojeluun siten, että lausunnossa havaitaan uusia terveydellisiä ongelmia tai oikaistaan aikaisempaa diagnoosia, tämänlaisen palvelun pääasiallisena tarkoituksena on edelleen laissa säädetyn tai sopimuksen mukaisen edellytyksen täyttäminen toisen henkilön toimesta tapahtuvaa päätöksentekoa varten. Tällaista palvelua ei voida siten vapauttaa arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan perusteella.

44 Tämän osalta ei ole merkitystä sillä, että lääkärinlausunto laaditaan työkyvyttömyyseläkkeen myöntämiseksi ajettavaa kannetta varten ja että tuomioistuin tai eläkelaitos on määrännyt asiantuntijana toimivan lääkärin tähän tehtävään tai että viimeksi mainittu vastaa kansallisen lainsäädännön perusteella asiantuntijalausunnon kuluista. Nimittäin vaikka näiden seikkojen perusteella voidaan katsoa, että kysymyksessä olevalla asiantuntijalausunnon laatimista koskevalla toiminnalla on yleishyödyllinen luonne, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan sanamuodon perusteella säännöksessä olevaa vapautusta ei ole mahdollista soveltaa sellaisiin lääketieteellisiin suorituksiin, joiden tarkoituksena ei ole henkilöiden terveyden suojelu.

45 Näin ollen ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että siinä tarkoitettua vapautusta arvonlisäverosta ei sovelleta sellaiseen lääkärin suoritukseen, jossa on kyse henkilön terveydentilaa koskevan asiantuntijalausunnon antamisesta työkyvyttömyyseläkehakemuksen puoltamista tai epäämistä varten. Sillä seikalla, että tuomioistuin tai eläkelaitos on määrännyt asiantuntijana toimivan lääkärin tähän tehtävään, ei ole merkitystä tältä osin.

Oikeudenkäyntikulut

46 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Itävallan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Landesgericht Innsbruckin 9.5.2001 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että siinä tarkoitettua vapautusta arvonlisäverosta ei sovelleta sellaiseen lääkärin suoritukseen, jossa on kyse henkilön terveydentilaa koskevan asiantuntijalausunnon antamisesta työkyvyttömyyseläkehakemuksen puoltamista tai epäämistä varten. Sillä seikalla, että tuomioistuin tai eläkelaitos on määrännyt asiantuntijana toimivan lääkärin tähän tehtävään, ei ole merkitystä tältä osin.

Rosas Edward La Pergola

Julistettiin Luxemburgissa 20 päivänä marraskuuta 2003.

R. Grass V. Skouris

kirjaaja presidentti