D.

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTONIO SAGGIO
27 päivänä tammikuuta 2000 *

1. Landesgericht St. Pölten (Itävalta) kysyy nyt esillä olevalla ennakkoratkaisupyynnöllään yhteisöjen tuomioistuimelta, kuuluuko lääkärin tuomioistuimen määräämänä asiantuntijana tekemä perinnöllisyystieteellinen tutkimus, joka on tehty isyyden vahvistamista koskevan oikeudenkäynnin yhteydessä, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan, ja mikäli tähän ensimmäiseen kysymykseen annetaan myönteinen vastaus, onko sillä, jonka hyväksi vapautus on säädetty, mahdollisuus luopua sen soveltamisesta itseensä.

Yhteisön lainsäädäntö ja kansallinen lainsäädäntö

2. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa luetellaan, minkälaiset yleishyödylliset suoritukset ja minkälainen yleishyödyllinen toiminta jäsenvaltioiden on vapautettava tässä säännöksessä säädetyin edellytyksin arvonlisäverosta. Tällaista toimintaa on c alakohdan mukaan "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä".

3. Itävallan vuoden 1994 Umsatzsteuergesetzin [2] (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 6 §:n 1 momentissa säädetään, että "veroa ei ole suoritettava seuraavista 1 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuista liiketoimista: — — lääkärin ammatin harjoittamiseen liittyvät liiketoimet" (19 kohta) ja "pienelinkeinonharjoittajien liiketoimet, jos heidän asuinpaikkansa tai kotipaikkansa on Itävallassa ja heidän 1 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuista liiketoimista syntyvä liikevaihtonsa on enintään 300 000 Itävallan shillinkiä [ATS] verokautena" (27 kohta). Lisäksi tämän lain 3 momentissa säädetään, että "elinkeinonharjoittaja, jonka liiketoimet ovat 6 §:n 1 momentin 27 kohdan nojalla vapautettuja verosta, voi, kunnes verotuspäätös tulee lainvoimaiseksi, kirjallisella verotoimistolle tehtävällä ilmoituksella luopua siitä, että 6 §:n 1 momentin 27 kohtaa sovelletaan häneen". Tähän on lisättävä, että tuomioistuimen määräämien asiantuntijoiden palkkiot vahvistaa se tuomioistuin, jolle asiantuntija tekee tai jolle hänen on määrä tehdä suorituksensa. Tämä

* Alkuperäinen kieli: italia.

1 — EYVL L 145, s. 1.

2 — BGBl. 1994/633.

tuomioistuin määrää palkkion maksettavaksi varoista, jotka joku asianosaisista on tätä varten tallettanut, tai, jos tällaisia varoja ei ole käytettävissä, valtionkassasta (Bundesschatz) peräisin olevista varoista.

Tosiseikasto, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

4. Asiassa, jossa on kyse siitä, että kantaja vaati asianomaista tuomioistuinta vahvistamaan hänen olevan vastaajan tytär, tämä tuomioistuin eli Bezirksgericht St. Pölten määräsi tohtori Rosenmayrin lääketieteelliseksi asiantuntijaksi ja antoi tälle tehtäväksi selvittää perinnöllisyystieteellisen tutkimuksen avulla, voiko pääasian kantaja olla vastaajan tytär. Asiantuntijana suorittamastaan tutkimuksesta tohtori Rosenmayr vaati palkkionsa lisäksi maksamaan arvonlisäveroa 14 108,60 ATS,[3] sillä hän oli ilmoittautunut verovelvolliseksi toiminnastaan.[4] Hän kertoi, että vain jos hänen palkkionsa suoritetaan arvonlisäverollisena, hän voi vähentää arvonlisäveron, jonka hän on joutunut maksamaan, kun hän on ostanut analyysejaan varten tarvitsemaansa materiaalia ja suorittanut palkkioita avustajilleen. Bezirksgericht määräsi 29.5.1998 antamallaan päätöksellä asiantuntijalle suoritettavaksi 84 653 ATS, johon sisältyivät sekä palkkio että arvonlisävero. Summa maksettiin Rosenmayrille valtion varoista. Bundesschatzin (valtionkassa) tarkastaja[5] haki muutosta tähän päätökseen Landesgericht St. Pölteniltä vedoten siihen, että UStG:n 6 §:n 1 momentin 19 kohdassa säädettyä vapautusta, joka koskee lääkärinammatin harjoittamista, oli sovellettava myös lääketieteellisten asiantuntijoiden tästä toiminnasta perimiin palkkioihin, minkä vuoksi hän vaati, että muutoksenhaun kohteena olevaa päätöstä oli muutettava siten, että maksettavasta summasta poistettaisiin arvonlisäveron osuus.

5. Tässä tilanteessa Landesgericht St. Pölten päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset:

"1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverojärjestelmän yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa tulkittava niin, että siinä säädetty vapautus liikevaihtoverosta koskee myös lääkärin tuomioistuimen määräämänä asiantuntijana tekemiä lääketieteellisiä suorituksia, erityisesti myös isyyden vahvistamista koskevan oikeudenkäynnin johdosta suoritettuja antropologis-perinnöllisbiologisia tutkimuksia?

2) Siinä tapauksessa, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi,

3 — Asiantuntijoiden palkkioista säädetään Itävallan vuoden 1975 Gebührenanspruchgesetzissä.

4 — Tohtori Rosenmayr on todennut, että vaikka valtiovarainministeriön 9.1.1998 päivätyn kiertokirjeen mukaan kaikenlainen lääketieteellisenä asiantuntijana toimiminen kuuluu lähtökohtaisesti vuoden 1994 UStG:n 6 §:n 1 momentin 19 kohdan mukaisen vapautuksen soveltamisalaan, tämä ei estänyt sitä, että lääketieteellisellä asiantuntijalla oli oikeus hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi liikevaihtoveron maksamiseksi, jolloin hänellä oli tähän liittyvä oikeus ostovähennysten tekemiseen. Hän vetosi käsityksensä tueksi em. vuoden 1994 UStG:n 6 §:n 1 momentin 27 kohtaan ja 3 momenttiin.

5 — Tarkastajilla on oikeus hakea muutosta tuomioistuinten päätöksiin, joilla palkkion suuruus on vahvistettu.

estääkö kuudennen direktiivin edellä mainittu säännös soveltamasta sellaista kansallisen lainsäädännön säännöstä, jonka nojalla (myös) lääkärit voivat tietyin edellytyksin luopua tehokkaasti tästä liikevaihtoverovapautuksesta?"

Tutkittavaksi ottaminen

6. Itävallan hallitus on aluksi todennut, että ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt elin on tuomioistuin. Itävallan lain mukaan päätös, jolla vahvistetaan tuomioistuimen määräämän asiantuntijan palkkion suuruus, on periaatteessa erottamaton osa pääasiassa annettavaa lopullista ratkaisua (tässä tapauksessa siis isyyden vahvistamista koskevassa asiassa). Palkkion vahvistamista koskeva päätös on nimittäin välttämättä annettava ennen lopullista päätöstä, sillä lopullisessa päätöksessä ratkaistaan pääasian lisäksi se, kumman asianosaisen on vastattava oikeudenkäyntikuluista ja erityisesti mahdollisten asiantuntijalausuntojen hankkimisesta aiheutuneista kuluista. Tästä seuraa, että nyt käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole epäilystäkään siitä, etteikö ennakkoratkaisukysymysten esittäjää olisi pidettävä EY:n perustamissopimuksen 177 artiklassa (josta on tullut EY 234 artikla) tarkoitettuna "tuomioistuimena", joten Landesgericht St. Pöltenin pyyntö on otettava tutkittavaksi.

Ensimmäinen kysymys

7. Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, kuuluvatko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä annettua lääketieteellistä hoitoa koskevan vapautuksen soveltamisalaan myös sellaisen lääkärin suoritukset, joka toimii tuomioistuimen määräämänä asiantuntijana ja jonka suorituksia voivat olla esimerkiksi perinnöllisyystieteelliset tutkimukset isyyden selvittämiseksi.

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

8. Kaikki asiassa esiintyneet hallitukset ehdottavat, että ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi. Itävallan hallitus huomauttaa, että kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva lääketieteellinen suoritus eroaa tavanomaisista lääketieteellisistä suorituksista kahdessa suhteessa: 1) asiantuntija on tehnyt suorituksensa tuomioistuimen toimeksiannosta eikä sopimussuhteessa, kuten yleensä tapahtuu, ja 2) hänen suorituksessaan on ollut kyse pelkän teknisen seikan selvittämisestä, mihin ei ole liittynyt lääketieteellistä hoitamista tai käsittelyä. Itävallan hallitus toteaa erityisesti ensimmäisestä kohdasta myös, ettei se, että asiantuntijan oli tehtäväänsä määrännyt tuomioistuin, muuta mitenkään hänen suoritustensa sisältöä, minkä vuoksi asiantuntijan toimenpiteitä ei voida perustellusti luokitella toisin kuin tavallisia lääkärin suorituksia ja soveltaa niihin erilaista epäsuotuisampaa verotusta. Toisesta kohdasta eli siitä, että asiantuntijalausuntojen antamisen ja sairauden hoitamisen väliltä puuttuu toiminnallinen yhteys, Itävallan hallitus toteaa, että direktiiviä olisi tulkit-

tava siten, että myös tuomioistuimen asiantuntijalta pyytämiä tutkimuksia (esimerkiksi laboratoriotutkimukset), jotka ovat tarpeen riidan ratkaisemiseksi, olisi pidettävä lääketieteellisinä suorituksina arvonlisäverovapautusta sovellettaessa.[6] Tältä kannalta katsottuna ei sillä, että suoritukset eivät liity lääketieteellisen hoidon antamiseen, ole merkitystä.

9. Alankomaiden hallitus on samoilla linjoilla ja toteaa ensimmäiseen kysymykseen, että lääkärin ammatin harjoittamista, joka tapahtuu tuomioistuimen toimeksiannosta, on käsiteltävä samoin kuin lääketieteellisestä hoidosta koostuvia suorituksia, joten myös sen on oltava arvonlisäverosta vapaata. Näin on, koska lääketieteellisen hoidon käsitteellä tarkoitetaan kaikkia lääketieteellisen ammatin (tai avustavan hoitohenkilöstön ammattien) harjoittamisessa tehtyjä suorituksia, joihin kuuluvat siis asiantuntijalausunnon antamiseksi tehdyt tutkimukset, sillä myös tuomioistuimen asiantuntijaksi määräämän lääkärin toiminta on, aivan kuten hoidon antamisesta koostuva toimintakin, yleishyödyllistä, minkä vuoksi sitä voidaan perustellusti kohdella verotuksessa edullisemmin, ja koska tuomioistuimen määräämän asiantuntijan toimintaa ei voida luokitella eri tavoin kuin yksityisen asianosaisen määräämän asiantuntijan pelkästään siitä syystä, että se perustuu tuomioistuimen päätökseen eikä sopimukseen. Alankomaiden hallitus korostaa lisäksi, että jos tuomioistuimen määräämän asiantuntijan toiminta jätettäisiin kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetyn, lääketieteellisiä suorituksia koskevan verovapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle, tämä vaarantaisi vapaan kilpailun, johon arvonlisäverolainsäädännön lähentämisellä pyritään.

10. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus tarkastelee ensimmäistä kysymystä kahdelta eri kannalta. Aivan aluksi se pohtii, ovatko isyyden selvittämiseksi tehtävät tutkimukset "lääketieteellisen hoidon" käsitteeseen kuuluvia, ja on sillä kannalla, että kaikkien lääkärin pätevyyttä edellyttävien toimenpiteiden on kuuluttava tämän käsitteen piiriin, koska kuudennen direktiivin 13 artiklassa on määritelty lääketieteellisten ammattien harjoittamisen yhteydessä tapahtuva toiminta hyvin laajasti. Tällä perusteella se katsoo, että käsitteeseen kuuluu potilaiden hoitamisen lisäksi kaikki sellainen toiminta, joka ei välittömästi liity terveyden hoitamiseen tai parantamiseen, kuten potilaiden yleistä terveydentilaa koskevien kertomusten laatiminen, syntyvyyden säännöstely, sterilisointi ja plastiikkakirurgia. Näiden toiminnanalojen yhteinen tekijä muodostuu siitä, että ne kaikki edellyttävät lääkärin erityistietoja ja pätevyyttä. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa vielä samassa merkityksessä, että jos suoritusten tarkoitusta käytettäisiin erotteluperusteena sille, mihin niistä verovapautusta ei olisi sovellettava, tämä olisi epämääräinen ja vaikeasti käytännössä sovellettava kriteeri.[7] Henkilöhän voi jou-

6 — Itävallan viranomaisten kanta tähän kysymykseen on kuitenkin todellisuudessa ollut horjuva. Valtiovarainministeriön 9.1.1998 päivätyssä kiertokirjeessä suljettiin nimenomaan perinnöllisyystieteellisten lausuntojen antaminen arvonlisäverosta vapautetun lääketieteellisen ammatin harjoittamisen ulkopuolelle, mutta sen jälkeen lähetetyssä toisessa kiertokirjeessä muutettiin edellistä ja määrättiin, että myös tällainen erityisenä asiantuntijana toimiminen oli arvonlisäverosta vapaata em. UStG:n 6 §:n 1 momentin 19 kohdan nojalla.

7 — Ison-Britannian hallitus on lisäksi korostanut suullisessa käsittelyssä, että jos yhteisön lainsäätäjä olisi todella halunnut määritellä ne toiminnanalat, joihin verovapautusta sovelletaan, niiden tarkoituksen perusteella, se olisi todennut tämän nimenomaisesti. Kuudennessa direktiivissä on valittu tällainen ratkaisu 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan k ja p alakohdassa käsitellyn toiminnan osalta, nimenomaan kun on kyse henkilöstöstä, jonka uskonnollinen tai elämänkatsomuksellinen laitos asettaa käytettäväksi terveydenhoidossa, sosiaalihuollossa, lastensuojelussa, koulutuksessa tai henkistä tukea antamaan.

tua samanlaiseen verikokeeseen sairauden selville saamiseksi kuin isyyden vahvistamista koskevan oikeudenkäynnin yhteydessä, ja lääketieteellinen suoritus voi olla molemmissa tapauksissa sama, kun taas verokohtelu olisi erilainen.

Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus korostaa vielä, että vaikka kuudennen direktiivin sisältämiä verovapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus arvonlisäveron yleisestä sovellettavuudesta, pitää myös paikkansa, näitä poikkeuksia ei voida tulkita siten, että niiden soveltamisalaa supistetaan, ellei niiden sanamuoto puolla tällaista tulkintaa.

Edelleen Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, että vapautuksen yleisen sovellettavuuden puolesta puhuu se, että muunlainen tulkinta olisi myös ristiriidassa sen vaatimuksen kanssa, että verovapautusta on sovellettava yksinkertaisella ja varmalla tavalla. Tähän viitataan direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantokappaleessa, jossa nimenomaisesti säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta "[tietyt] liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja *yksinkertaiseksi* soveltamiseksi — — ". Tavoitteena olevan yksinkertaisuuden kanssa ei todellakaan olisi sopusoinnussa se, että lääkäreiden olisi noudatettava erilaista arvonlisäverosäännöstä sen mukaan, minkälaista toimintaa he ammatissaan joutuvat harjoittamaan.

Toiseksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus tarkastelee sitä, mikä merkitys on annettava sille, että nyt kysymyksessä olevassa tapauksessa oikeuslääketieteellisten selvitysten tekemisen antaa tehtäväksi viranomainen, ja toteaa tästä, että vapautus koskee kaikkia lääkärinammatin harjoittamisen muotoja ja että koska sillä, onko toimeksiantajana julkinen valta vai yksityinen, ei ole mitään merkitystä toiminnan kannalta, tällä perusteella ei voida yksilöidä niitä poikkeuksia, jotka verovapautuksen yleisestä soveltamisesta on väitetty olevan.

11. Toisin kuin asiassa huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot, komissio väittää, että ensimmäiseen kysymykseen on vastattava kieltävästi. Komissio päätyy tällaiseen käsitykseen lähtien siitä, että riidanalainen vapautus koskee yksinomaan sellaisia lääketieteellisiä suorituksia, joissa on kyse hoidon antamisesta henkilölle. Tällaista hoitoa eivät ole yksinomaan isyyden selvittämiseksi tehtävät tutkimukset, joten tällaiseen toimintaan ei voida soveltaa arvonlisäverovapautusta.

Komissio huomauttaa myös, että oikeuslääketieteellistä asiantuntijatoimintaa harjoittava lääkäri toimii vastaavalla tavalla kuin muiden alojen asiantuntijat (tilintarkastajat, insinöörit tai psykologit), joiden toiminta ei varmasti ole arvonlisäverosta vapaata. Sen syyn, minkä vuoksi viimeksi mainittujen toiminta on arvonlisäverollista, täytyy koskea myös lääkärien toimimista asiantuntijalausuntojen antajina.

Komission mukaan vapautuksen laajuutta arvioitaessa ei pidä jättää huomioon ottamatta sitä, että kuudennessa direktiivissä on lähtökohtana se, että arvonlisäveroa on kannettava ylipäätään kaikista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista. [8] Se, että lääkäri, jolle tuomioistuin antanut tehtäväksi asiantuntijalausunnon laatimisen, toimii yleishyödyllisessä tehtävässä, jollainen on myös lääketieteellisen hoidon antaminen, ei voi johtaa siihen, että vapautusta sovellettaisiin myös asiantuntijalausunnon laatimisesta koostuvaan toimintaan, koska yleinen hyöty koskee molemmissa tapauksissa eri asiaa: ensimmäisessä tapauksessa se liittyy oikeudenkäynnin osapuolten väitteisiin ja jälkimmäisessä ihmisten terveyden suojeluun.

Lopuksi komissio korostaa sitä, että direktiivin mukaiset vapautukset ovat poikkeuksia pääsäännöstä, joka on esitetty edellä mainitussa 2 artiklassa, minkä vuoksi vapautuksia on tulkittava suppeasti.

Asiakysymys

12. Nyt käsiteltävänä olevaan ennakkoratkaisukysymykseen vastaamiseksi on ensiksi selvitettävä, ovatko perinnöllisyystieteelliset tutkimukset kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua "lääketieteellisen hoidon antami[sta] henkilölle — — lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä". Ainoastaan, mikäli tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, on tutkittava, onko vapautusta sovellettava myös, jos — niin kuin tässä tapauksessa — asiantuntija on tehnyt ammatillisen suorituksensa tuomioistuimen toimeksiannosta.

13. Ensimmäisenä mainitusta seikasta eli siitä, kuuluvatko perinnöllisyystieteelliset tutkimukset kuudenteen direktiiviin sisältyvän käsitteen lääketieteellisen hoidon antaminen piiriin, totean, että direktiiviin sisältyy 13 artiklassa oleva "yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa". [9] Tässä asiassa kyseessä oleva vapautus kuuluu niiden vapautusten joukkoon, joiden tarkoituksena on alentaa tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen kustannuksia. [10] Kyse on erikseen määritellyistä yhteiskunnan kannalta hyödyllisistä toiminnoista (postilaitos, lasten opetus, kouluopetus, sosiaalihuolto jne.) eli toiminnoista, joita harjoittavat järjestöt, jotka tavoittelevat poliittisia, työmarkkinapoliittisia tai uskonnollisia tarkoitusperiä, sekä lääkärien tai avustavan hoitohenkilöstön, kuten hammasteknikoiden, suorituksista. [11]

14. Yhteisöjen tuomioistuin on jo useaan kertaan pohtinut nyt kysymyksessä olevaa vapautusta. Asiassa Stichting Uitvoering

8 — Ks. direktiivin 2 artiklan 1 alakohta.

9 — Kuudennen direktiivin 11. perustelukappale. Tämän perustelukappaleen sisältö viittaa siihen, että on haluttu estää se, että vapautusten soveltamisala olisi erilainen eri jäsenvaltioissa.

10 — 13 artiklan A kohdan otsikko on nimittäin "Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset".

11 — Verosta ovat vapaita myös ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset (13 artiklan A kohdan 1 alakohdan d alakohta).

Financiële Acties annetusta tuomiosta [12] lähtien yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti yleisellä tavalla lausunut, että "direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvailemiseen käytettyjä käsitteitä on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen vastikkeellisista palvelujen suorituksista kannetaan liikevaihtoveroa". Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi lausunut, ettei vapautuksia voida tulkita laajasti, ellei ole olemassa sellaisia tällaista "tulkintaa puoltavia syitä", joiden ansiosta on mahdollista poiketa vapautukset sisältävien säännösten sanamuodosta. [13]

Yhteisöjen tuomioistuin on kahdessa muussa tuomiossaan pohtinut juuri sitä 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaan sisältyvää vapautusta, josta nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse, ja määrittänyt vapautuksen sisältöä ja soveltamisalaa. Asiassa komissio vastaan Italia antamassaan tuomiossa [14] yhteisöjen tuomioistuin on lausunut, että lääketieteellisiä suorituksia koskevaa vapautusta on tulkittava siten, että se koskee ainoastaan "sellaisia tapauksia, joissa hoidetaan 'henkilöä', ja että tämä rajaa yksiselitteisesti eläimille annettavan hoidon 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle". Asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta antamassaan tuomiossa [15] yhteisöjen tuomioistuin on puolestaan lausunut, että siitä, missä tämä säännös, "joka tulee välittömästi sairaalassa tehtäviä suorituksia koskevan säännöksen jälkeen" (b alakohta), sijaitsee, "seuraa sen asiayhteyden ohella, että kyse on suorituksista, jotka tapahtuvat muualla kuin sairaaloissa ja jotka tapahtuvat potilaan ja suorituksen tekijän välisen luottamussuhteen vallitessa". Tämän lähtökohdan perusteella yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että c alakohtaan sisältyvä lääketieteellisten suoritusten verovapautus ei koske — lukuun ottamatta näihin suorituksiin erottamattomasti liittyviä pieniä tavaroiden luovutuksia — lääkkeiden tai muiden tavaroiden luovutuksia, jotka ovat käytännössä ja taloudellisessa mielessä erotettavissa palvelusuorituksesta, kuten lääkärien tai muiden tähän kelpoisuuden omaavien henkilöiden näkövirheiden korjaamiseen määräämien silmälasien luovutuksia. [16]

15. Edellä kuvatusta oikeuskäytännöstä käy ilmi ensinnäkin, että on mahdollista rajata vapautus niin, että se koskee henkilöihin kohdistuvia lääkärien lääketieteellisiä suorituksia, muttei lääkkeiden tai muiden tavaroiden luovutuksia (ellei kyse ole suoritukseen erottamattomasti liittyvistä luovutuksista). Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen vastaamiseksi on vielä selvitettävä, koskeeko vapautus myös sellaisia lääketieteellisiä suorituksia, jotka eivät liity sairauden ehkäisemiseen, diagnosointiin tai hoitamiseen, kuten komissio on todennut. Tällaisia ovat yksinomaan isyyden selvittämistä varten tehtävät perinnöllisyystieteelliset tutkimukset, jotka Itävallan tuomioistuin nimenomaisesti mainitsee ensimmäisessä kysymyksessään.

16. Säännöksen sanamuoto viittaa siihen, ettei vapautus kata näitä viimeksi mainittuja suorituksia. Italiankielistä versiota, jossa mainitaan yleisesti "prestazioni

12 — Asia 348/78, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989 (Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta). Ks. myös asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3017, 20 ja 21 kohta).

13 — Ks. asia 107/84, komissio v. Saksa, tuomio 11.7.1985 (Kok. 1985, s. 2655, 20 kohta).

14 — Asia 122/87, komissio v. Italia, tuomio 24.5.1988 (Kok. 1988, s. 2685, 9 kohta).

15 — Asia 353/85, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 23.2.1988 (Kok. 1988, s. 817, 33 kohta).

16 — Em. asia komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 33, 34 ja 35 kohta.

mediche" (lääketieteelliset suoritukset), lukuun ottamatta kaikissa muissa versioissa mainitaan melko suoraan pelkästään ihmisten terveyteen liittyvät suoritukset, tosin erilaisia ilmaisuja käyttäen. Näin esimerkiksi saksankielinen versio käyttää ilmaisua "Heilbehandlungen" [17] (hoitotoimenpiteet) ja ranskankielinen ilmaisua "prestations de soins à la personne" (henkilön hoito), eli niissä viitataan nimenomaisesti ihmisille annettavaan lääketieteelliseen apuun. Vastaavanmerkityksisiä ilmaisuja käytetään myös englannin-, tanskan-, hollannin-, kreikan-, suomen-, ruotsin-, [18] espanjan- ja portugalinkielisissä [19] versioissa. Italiankielinen versio sitä vastoin poikkeaa kaikista muista siinä käytetyn ilmaisun yleisluonteisuuden ("prestazioni mediche") vuoksi, mutta tämä muotoilu ei nimenomaan yleisluonteisuutensa puolesta aseta estettä sille, että vapautusta tulkitaan suppeasti. [20]

Pohdittaessa sitten, miksi lääketieteellisiä suorituksia varten on säädetty vapautus arvonlisäverosta, on todettava, että nyt kyseessä olevassa säännöksessä oleva viittaus ihmisten hoitamiseen merkitsee selkeästi sitä, että vapautuksen perusteena on ollut halu alentaa sairauskuluja ja edistää tällä tavoin pääsyä terveydenhoidon piiriin. Mikäli syy olisi jokin muu, siis mikäli toisin sanoen katsottaisiin, että vapautus soveltuisi mihin tahansa lääkärin ammatissaan tekemään suoritukseen, säännöksen soveltamisala laajennettaisiin koskemaan toimintoja, joissa ei ole kyse ihmisten terveydestä, ja tällöin erilaisia tilanteita ja hyvin erilaisia intressejä kohdeltaisiin perusteettomasti samalla tavalla. Kuten Yhdistynyt kuningaskunta aivan oikein on todennut, toisessa on kyse intressistä suojella ihmisten terveyttä ja toisessa intressinä on se, että tuomioistuin saa yksittäisessä oikeudenkäynnissä tarvitsemaansa teknistä apua lääkäreiltä. Tämä viimeksi mainittu toiminta ei poikkea niiden asiantuntijoiden (esimerkiksi insinöörit, tilintarkastajat tai psykologit) antamasta teknisestä konsultointiavusta, jotka toimivat muilla aloilla kuin lääkärit, minkä vuoksi olisi epäoikeudenmukaista soveltaa vapautusta lääkärien toimintaan asiantuntijalausuntojen antajina, mutta olla soveltamatta sitä muiden alojen asiantuntijoiden vastaavaan toimintaan. Lisäksi on muistettava, että vapautukset ovat poikkeuksia yleisestä veronalaisuudesta, minkä vuoksi niitä on tulkittava suppeasti.

Seuraavaksi on tarkasteltava sitä, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä on saatavissa selvä ohje vapautuksen suppeasta tulkinnasta. Edellä

17 — Tarkkaan ottaen: "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin".

18 — Engländinkielinen versio on muotoiltu seuraavasti: "the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned". Tanskankielinen versio: "behandling af personer"; hollanninkielinen: "gezondheidskundige verzorging van de mens"; kreikankielinen: "iatrikis perithalpsios"; suomenkielinen: "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle" ja ruotsinkielinen: "sjukvårdande behandling".

19 — Espanjankielinen: "asistencia a personas fisicas" ja portugalinkielinen: "prestações de servicios de assistencia".

20 — Asia 173/88, Henriksen, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2763, 10 ja 11 kohta) ja em. asia SDC, tuomion 22 kohta. Tässä viimeksi mainitussa tuomiossa noudatettiin tätä tulkintalinjaa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdan osalta, jossa säädetään monien pankkiliiketoimien olevan arvonlisäverosta vapaita. Asiassa C-449/93, Rockfon, 7.12.1995 antamassaan tuomiossa (Kok. 1995, s. I-4291, 28 kohta) yhteisöjen tuomioistuin muistutti yleisellä tavalla asiassa 30/77, Bouchereau, 27.10.1977 antamastaan tuomiosta (Kok. 1977, s. 1999, 14 kohta; Kok. Ep. III, s. 485) ja totesi, että jos eri kieliversiot eroavat toisistaan, "kyseistä säännöstä on tulkittava sen säädöksen systematiikan ja tarkoituksen perusteella, jonka osa säännös on".

jo mainitussa asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta antamassaan tuomiossa, jossa oli kyse 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaan sisältyvän vapautuksen ulottuvuudesta, yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin todennut,[21] että verosta ovat vapaita suoritukset, jotka tapahtuvat "potilaan ja hoidon antajan välisen luottamussuhteen vallitessa", jolloin se on antanut ymmärtää, että muut lääkäreiden yksinomaiseen toimivaltaan kuuluvat suoritukset, kuten oikeuslääketieteelliset tutkimukset, eivät kuulu vapautuksen soveltamisalaan siltä osin kuin ne eivät tapahdu tällaisen luottamussuhteen piirissä eikä niissä ole kyse ihmisen hoitamisesta.

Mielestäni ei voida päätyä muunlaiseen lopputulokseen, kun otetaan huomioon, että vapautuksen suppea tulkinta edellyttää, koska vapautus kattaa lähinnä lääketieteellisillä suorituksilla olevan hoitotehtävän, että tapauskohtaisesti varmistutaan arvonlisäveron soveltamisen kannalta siitä, minkätyyppisestä suorituksesta on kyse. Pitää paikkansa, että verotuksessa on otettava huomioon, että perusteiden, joiden mukaan veronalaisuus ratkeaa, on oltava selkeitä ja objektiivisia, ja pitää paikkansa, että tämä edellytys on mainittu 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantokappaleessa, jossa korostetaan "vapautusten oikea[a] ja selkeä[ä] soveltamis[ta]". Mielestäni vapautuksen suppea tulkinta ei kuitenkaan johda todellisuudessa vaikeuksiin, jos ihmisten hoito otetaan kriteeriksi erottamaan verosta vapaat lääketieteelliset suoritukset lääkärien kaikista muista ammattiaan harjoittaessaan tekemistä suorituksista. Missään tapauksessa vaikeudet, jos niitä esiintyy, eivät voi johtaa siihen, että poikkeuksen alaa laajennettaisiin yli niiden rajojen, jotka yhteisön lainsäätäjä selvästi on asettanut: on huomattava, että kuudennen direktiivin mukainen pääsääntö on arvonlisäveron yleinen kantaminen ja että tätä pääsääntöä noudatetaan, elleivät asianomaiset osoita olevan erityisiä syitä, jotka oikeuttaisivat tulkitsemaan vapautusta laajasti. Säännös, jossa vapautus on annettu, on poikkeussääntö, minkä vuoksi sitä on tulkittava suppeasti, kun toiseen suuntaan osoittavia nimenomaisia syitä ei ole.

Ensimmäisen kysymyksen siihen osaan, jossa viitataan nimenomaan siihen, että asiantuntija antaa lausuntonsa tuomioistuimen toimeksiannosta, mikä tekisi lääketieteellisestä suorituksesta seikan, jonka perusteella siihen pitäisi soveltaa vapautusta, kun on päädytty siihen, että isyyden selvittämiseksi suoritettavia perinnöllisyystieteellisiä tutkimuksia, jotka ennakkoratkaisukysymyksessä nimenomaisesti mainitaan, ei voida pitää henkilölle annettavana hoitona, on todettava, että ei tarvitse ottaa kantaa siihen, mikä merkitys vapautuksen soveltamisalan kannalta on sillä, että asiantuntijalausunnon antamista koskevan toimeksiannon antaa julkisoikeudellinen elin. Totean vielä, että missään tapauksessa tällä ei voi olla mitään merki-

21 — Ks. tuomion 33 kohta.

tystä määritettäessä vapautuksen laajuutta. Tällöin ratkaisevia ovat yksinomaan suorituksen luonne ja tarkoitus, kuten edellä on jo perusteellisesti esitetty.

17. Lopuksi totean, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaan sisältyvää vapautusta on tulkittava niin, ettei siinä säädetty vapautus arvonlisäverosta koske lääketieteellisiä suorituksia, joissa on kyse antropologis-perinnöllisbiologisista kokeista, jotka lääkäri tekee tuomioistuimen määräämänä asiantuntijana isyyden selvittämiseen tarvittavina tutkimuksina.

Toinen kysymys

18. Itävallan tuomioistuin haluaa toisella kysymyksellään selvittää, estääkö kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 kohdan c alakohta soveltamasta kansallista säännöstä, jonka nojalla lääkärit voivat luopua edellä mainitun alakohdan mukaisesta vapautuksesta.

Koska olen vastannut ensimmäiseen kysymykseen kieltävästi, lausun toisesta vain toissijaisesti siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi ensimmäiseen kysymykseen myöntävästi.

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

19. Itävallan hallitus väittää, että toiselta kysymykseltä puuttuu kohde, minkä vuoksi se on jätettävä tutkimatta, sillä perusteella, että kansallisen säännöstön mukaan, joka tässä tapauksessa on 9.1.1998 päivätty ministeriön kiertokirje,[22] perinnöllisyystieteelliset asiantuntijalausunnot, mukaan lukien isyyden selvittämiseksi annetut, ovat arvonlisäverosta vapaita, mistä seuraa, että nykyään ei ole mahdollista valita vapautuksen ja verotuksen välillä. Itävallan hallitus korostaa myös, että valintaoikeutta ei ole annettu myöskään asiaa koskevissa yhteisön säännöksissä, mitä kantaa edustavat myös Alankomaiden ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio.

Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa erityisesti, että direktiivissä säädetyt vapautukset ovat pakollisia kaikissa jäsenvaltioissa ja että ainoastaan erityisillä yhteisön säännöksillä — jollaisia ei kuitenkaan nyt kyseessä olevalla alalla ole — olisi mahdollista antaa oikeus poikkeuksiin ja erityisesti suostua siihen, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisesta vapautuksesta olisi mahdollista luopua. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus huomauttaa lisäksi, että nyt kysymyksessä olevassa tapauksessa se, että jäsenvaltioille annettaisiin oikeus valita (tai

22 — Tällä kiertokirjeellä kumottiin aiempi, 4.12.1996 päivätty kiertokirje, jolla perinnöllisyystieteelliset tutkimukset oli jätetty verosta vapautettujen toimintojen ulkopuolelle.

sallia asianomaisten valitsevan) verollisuus tai verottomuus, olisi vastoin kuudennella direktiivillä tavoiteltua päämäärää, sillä direktiivillä pyritään muun muassa siihen, ettei kuluttajilta perittäisi arvonlisäveroa siitä vapautettujen palvelujen osalta.

Tutkittavaksi ottaminen

20. Itävallan hallituksen oikeudenkäyntiväite siitä, että kysymykseltä puuttuisi kohde, ei ole perusteltu. Vakiintuneesti nimittäin katsotaan, että on kansallisen tuomioistuimen asia määrittää kyseeseen tulevan kansallisen lainsäädännön ulottuvuus ja päättää kunkin yksittäisen asian ominaispiirteiden perusteella, onko ennakkoratkaisun pyytäminen tarpeen ratkaisun antamiseksi asiassa. Näin ollen ei voida perustellusti väittää, että ennakkoratkaisukysymys olisi ilman kohdetta pelkästään siitä syystä, että tietty kansallinen säännös on korvattu toisella. [23]

Asiakysymys

21. Asiakysymyksestä olen sitä mieltä, että 13 artiklan A kohtaan sisältyvät vapautukset ovat pakollisia, joten jäsenvaltioiden on sisällytettävä ne kansalliseen oikeusjärjestykseensä. Säännöksen sanamuoto tukee tällaista tulkintaa. Johdantokappaleessa säädetään nimittäin, että "jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi — — ". Tämän säännöksen tarkoitusta tarkasteltaessa tämän tulkintatavan oikeellisuus edelleen vahvistuu. On selvää, että jos kullekin jäsenvaltiolle annettaisiin oikeus säätää täysin itsenäisesti poikkeuksia vapautuksista, jäsenvaltioiden maksuosuudet yhteisön varoissa voisivat tästä syystä joutua epäoikeudenmukaisesti epätasapainoon. Tältä kannalta on merkittävää, että kuudennen direktiivin 11. perustelukappaleen mukaan "olisi laadittava yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa". Nyt kyseessä olevista vapautuksista ei siis voida poiketa, ellei yhteisön lainsäätäjä nimenomaisesti säädä tätä mahdolliseksi.

22. Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että vapautusten pakollisuus estää noudattamasta kansallista säännöstä, jonka nojalla lääkärit saavat tietyin edellytyksin luopua kysymyksessä olevassa yhteisön säännöksessä säädetystä vapautuksesta.

23 — Asia C-194/94, CIA Security International, tuomio 30.4.1996 (Kok. 1996, s. I-2201, 20 kohta).

Ratkaisuehdotus

23. Kaiken edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Landesgericht St. Pöltenin kysymyksiin seuraavasti:

1) Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädetty vapautus ei koske antropologis-perinnöllisbiologisia tutkimuksia, jotka tuomioistuimen isyyden vahvistamista koskevassa oikeudenkäynnissä asiantuntijaksi määräämä lääkäri tekee.

2) Edellä mainitussa säännöksessä säädetty vapautus estää noudattamasta kansallista säännöstä, jonka nojalla lääkärit saavat tietyin edellytyksin luopua edellä 1 kohdassa mainitussa säännöksessä säädetystä vapautuksesta.