JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

7 päivänä maaliskuuta 2006 [1]

1. Bundesfinanzhof (Saksa) esittää yhteisöjen tuomioistuimelle tällä ennakkoratkaisupyynnöllä kysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta.

2. Kysymys koskee erityisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan ja 2 alakohdan tulkintaa, ja sillä halutaan selvittää, millaisin ehdoin jäsenvaltiot voivat vapauttaa arvonlisäverosta ulkopuolisten yksityislaboratorioiden lääkärin määräyksestä suorittamat kliiniset analyysit.

1 – Alkuperäinen kieli: portugali.

2 – EYVL L 145, s. 1.

I Tosiseikat, asiaa koskevat oikeussäännöt ja yhteisöjen tuomioistuimelle esitetty kysymys

3. L.u.P. GmbH (jäljempänä L.u.P.) on Saksan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö, jonka ainoana yhtiömiehenä on laboratorioalan erikoislääkäri Dr. Ingo Scharmann. L.u.P. suoritti kliinisiä analyyseja kahden sellaisen laboratorioyhtymän toimeksiannosta, joiden yhteydessä toimi yleislääkäreitä. Nämä yleislääkärit olivat määränneet analyysit antamansa lääkärinhoidon yhteydessä.

4. Finanzamt Bochum-Mitte (jäljempänä Finanzamt) katsoi, että L.u.P:n laboratorioyhtymille suorittamat palvelut olivat liikevaihtoverollisia. Päätös, jonka mukaan palveluihin ei voida soveltaa arvonlisäverovapautusta, vahvistettiin Finanzgerichtissä Umsatzsteuergesetzin 1980/1993 (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 4 §:n 16 momentin c kohdan nojalla; vaikka L.u.P. on "muu tutkimuksiin erikoistunut laitos", sen palveluja ei ole suoritettu tarvittavassa määrin "lääkärin valvonnassa". L.u.P. ei myöskään ole osoittanut, että edellisenä kalenterivuonna vähintään 40 prosenttia sen

palveluista olisi suoritettu UStG:n 4 §:n 15 momentin b kohdassa tarkoitetuille edunsaajille.

6. Viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitetut henkilöt ovat sosiaaliturvalaitoksen edunsaajia, sosiaalihuollon edunsaajia ja (sosiaaliturvalaitoksen maksaman) eläketuuden saajia (tai sodan uhreja).

5. UStG:n 4 §:n 16 momentin c kohdassa säädetään seuraavaa:

7. UStG:n 4 §:n 14 momentin ensimmäisessä virkkeessä puolestaan säädetään, että verosta vapautetaan "lääkärin, hammaslääkärin, luontaishoitajan, fysioterapeutin tai kätilön toiminta taikka muu vastaava Einkommensteuergesetzin [tuloverolaki] 18 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu terveyden- ja sairaanhoitoalan ammattitoiminta tai kliinisen kemistin toiminta".

"Edellä 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa mainituista toimista verottomia ovat liiketoimet, jotka liittyvät läheisesti sairaaloiden, diagnoosiklinikoiden ja muiden lääketieteelliseen hoitoon, diagnostiikkaan tai tutkimuksiin erikoistuneiden laitosten toimintaan, jos

– –

8. Bundesfinanzhofin mukaan myös lääketieteellinen laboratorio, joka on oikeudelliselta muodoltaan rajavastuuyhtiö, voi kuulua UStG:n 4 §:n 14 momentissa tarkoitetun verovapautuksen soveltamisalaan. Tätä perusteltiin sillä, että Bundesverfassungsgerichtin mukaan yksinomaan yrityksen oikeudelliseen muotoon perustuva erilainen kohtelu arvonlisäverovapautuksen osalta on ristiriidassa yhdenvertaisen kohtelun periaatteen kanssa.

c) diagnoosiklinikoissa ja muissa lääketieteelliseen hoitoon, diagnostiikkaan tai tutkimuksiin erikoistuneissa laitoksissa palvelut suoritetaan lääkärin valvonnassa ja edellisenä kalenterivuonna vähintään 40 prosenttia palveluista suoritettiin 15 momentin b kohdassa tarkoitetuille henkilöille".

9. L.u.P. on valittanut Finanzgerichtin päätöksestä Bundesfinanzhofiin, joka on puoles-

taan päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan kysymyksen:

"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 b alakohdan ja 2 alakohdan mukaan sallittua, että yleislääkärin määräämien kliinisten laboratorioanalyysien vapauttamiselle arvonlisäverosta asetetaan näissä säännöksissä mainittuja ehtoja myös silloin, kun lääkärin antama lääkärinhoito on joka tapauksessa verotonta?"

10. Yhteisöjen tuomioistuimelta pyydetään tällä kysymyksellä tulkintaa kuudennesta direktiivistä ja erityisesti sen 13 artiklan A kohdan 1 alakohdasta, jossa 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;

– –"

11. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat asettaa 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin

yksittäistapauksessa "yhden tai useamman" seuraavista ehdoista.[3]

II Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

12. Yhteisöjen tuomioistuimella on ollut jo tilaisuus tulkita tämän Bundesfinanzhofin esittämän ennakkoratkaisupyynnön taustalla olevia kuudennen direktiivin säännöksiä. Yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan ole vielä erikseen tarkastellut sitä, kuuluvatko kliiniset analyysipalvelut kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan piiriin, eikä sitä, millaisin ehdoin jäsenvaltiot voivat vapauttaa arvonlisäverosta nyt esillä olevan asian olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa suoritetut analyysit.

13. Ensiksi on tärkeää selvittää, voivatko tällaiset analyysit olla vapautettuja arvonlisäverosta. Tätä varten on määritettävä, sisältyvätkö ne johonkin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa (jäljempänä b alakohta) tai 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa (jäljempänä c alakohta) säädetyistä luokista. Toiseksi, siltä osin kuin kyseessä olevat analyysipalvelut kuuluvat jommankumman edellä mainitun alakohdan soveltamisalaan, pyrin ratkaisemaan, millaisin ehdoin jäsenvaltiot voivat myöntää tällaisia vapautuksia.

A *L.u.P:n suorittamien kliinisten analyysipalvelujen määrittäminen*

14. Ensiksi on syytä ottaa selvää, voidaanko tässä asiassa kyseessä olevien kaltaisten kliinisten analyysien katsoa sisältyvän b alakohdassa tarkoitettuun "lääkärinhoidon" käsitteeseen tai lääkärinhoitoon "läheisesti liittyvien" toimien käsitteeseen.

15. Tältä osin on tärkeää muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan b ja c alakohdassa tarkoitetut vapautukset ovat yhteisön oikeuden mukaisia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa.[4]

3 – Nämä ehdot ovat seuraavat: "– kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi, – yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta, – yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveroa maksavat kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista, – vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen".

4 – Ks. viimeksi asia Ygeia, tuomio 1.12.2005 (15 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa); asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973, 15 kohta) ja asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiëlle Acties, tuomio 15.6.1989 (Kok. 1989, s. 1737, 11 kohta).

Lisäksi "kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuja vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta". [5]

16. On siis otettava huomioon b ja c alakohdassa tarkoitettujen arvonlisäverovapautusjärjestelmien tarkoitus selvitettäessä, millaisiin palveluihin näiden alakohtien mukaista vapautusta voidaan soveltaa. Tältä osin on selvää, että niin b alakohdassa kuin c alakohdassa säädettyjen vapautusten yhteisenä tavoitteena on terveydenhoidon kustannusten alentaminen ja se, että nämä hoidot saadaan paremmin ihmisten saataville. [6] Kun tämä tarkoitus otetaan huomioon, ongelma ei niinkään liity siihen, voidaanko kliiniset analyysipalvelut yleensä vapauttaa arvonlisäverosta jommankumman alakohdan nojalla, vaan siihen, mitä vapautusjärjestelmää niihin on sovellettava.

17. On siis tärkeää selvittää, onko kliinisten analyysipalvelujen katsottava sisältyvän johonkin b alakohdan vai c alakohdan luokista. Tosiasiallisesti c alakohdan soveltamisalaan eivät kuulu lääkärinhoitoon läheisesti liittyvät toimet, ja lisäksi jäsenvaltiot voivat valintansa mukaan – toisin kuin c alakohdan kohdalla – asettaa b alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle tiettyjä 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa tarkoitettuja ehtoja, jos kyseessä olevat palvelujen suorittajat eivät ole julkisoikeudellisia laitoksia.

18. Ratkaistaessa sitä erityisongelmaa, kuuluvatko kliiniset analyysipalvelut b alakohdan vai c alakohdan soveltamisalaan, ei riitä, että otetaan huomioon vain näiden kahden alakohdan taustalla oleva yleinen päämäärä. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, sen perusteella voidaan vain todeta, että b ja c alakohdassa käytettyihin käsitteisiin ei sovelleta "erityisen suppeaa tulkintaa". [7]

19. Edellä mainitun b alakohdan mahdollisen soveltamisen osalta on välttämätöntä selvittää ensiksi, ovatko kyseessä olevat kliiniset analyysipalvelut osa tässä alakohdassa tarkoitettua "lääkärinhoidon" käsitettä. Sitten on määritettävä, voivatko L.u.P:n

5 – Em. asiassa Ygeia annetun tuomion 15 kohta ja em. asiassa Stichting Uitvoering Financiëlle Acties annetun tuomion 13 kohta.

6 – Asia C-45/01, Dornier, tuomio 6.11.2003 (Kok. 2003, s. I-12911, 43 kohta); asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001 (Kok. 2001, s. I-249, 23 kohta) ja asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6833, 29 kohta).

7 – Em. asiassa komissio v. Ranska annetun tuomion 23 kohta ja em. asiassa Dornier annetun tuomion 48 kohta.

kaltaiset kliiniset analyysilaboratoriot kuulua saman b alakohdan soveltamisalaan, kun siinä viitataan "sairaaloi[hin], lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan kesku[ksiin] ja mui[hin] asianmukaisesti hyväksytty[ihin] vastaavanlais[iin] laito[ksiin]".

20. Ensimmäisen seikan osalta yhteisöjen tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus ratkaista samantapainen kysymys edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska antamassaan tuomiossa. Tuolloin oli selvitettävä, kuuluvatko toimet, joissa näytteitä toimitetaan laboratoriolle kliinisten analyysien suorittamista varten, b alakohdassa tarkoitetun vapautusjärjestelmän piiriin. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "näytteen ottaminen ja sen toimittaminen erikoistuneelle laboratoriolle ovat analyysiin läheisesti liittyviä suorituksia, minkä vuoksi niihin on sovellettava samaa verojärjestelmää kuin analyysiin, eikä niistä siis kanneta arvonlisäveroa", [8] kun on kyse b alakohdassa tarkoitetuista lääkärinhoitoon läheisesti liittyvistä toimista. Kliiniset analyysipalvelut kuuluivat siten yhteisöjen tuomioistuimen mukaan b alakohdan soveltamisalaan.

21. Kuten edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska annetusta tuomiosta käy ilmi, määritettäessä toiminta b alakohdan vapautusjärjestelmän piiriin kuuluvaksi ratkaisevaa on tämän toiminnan tarkoitus. [9] Vastaavasti yhteisöjen tuomioistuin on todennut c alakohdasta, että "lääketieteellisen palvelun tarkoitus on ratkaiseva sen osalta, onko tämä palvelu vapautettava arvonlisäverosta". [10]

22. Näin ollen yhteisöjen tuomioistuimen mukaan b alakohdassa mainitut "lääkärinhoitoa" koskevat palvelut, samoin kuin c alakohdassa tarkoitettu "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle" ovat palveluja, joiden "tarkoituksena on sairauksien tai terveydellisten poikkeavuuksien diagnosoiminen, hoitaminen ja mahdollisuuksien mukaan parantaminen". [11] Tämä tarkoittaa, että kyseessä olevan suorituksen vapauttaminen arvonlisäverosta niin b alakohdan kuin c alakohdan nojalla edellyttää, että sillä on terapeuttinen tarkoitus. [12]

23. On myös syytä korostaa, että yhteisöjen tuomioistuin on sittemmin täsmentänyt c alakohdan soveltamisen osalta erityisesti edellä mainitussa asiassa Unterpertinger ja edellä mainitussa asiassa D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services antamissaan

8 - Em. asiassa komissio v. Ranska annetun tuomion 30 kohta.

9 - Ks. em. asiassa komissio v. Ranska annetun tuomion 24 kohta, jonka mukaan on välttämätöntä ottaa huomioon "tarkoitus, jota varten näitä näytteitä otetaan", ja em. asiassa Ygeia annetun tuomion 22 kohta.

10 - Asia C-212/01, Unterpertinger, tuomio 20.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13859, 42 kohta) ja julkisasiamies C. Stix-Hacklin tässä asiassa esittämä ratkaisuehdotus (66–68 kohta, joihin tuomiossa nimenomaisesti viitataan).

11 - Em. asiassa Dornier annetun tuomion 48 kohta; asia C-384/98, D, tuomio 14.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6795, 18 kohta); em. asiassa Kügler annetun tuomion 38 kohta ja viimeksi em. asiassa Ygeia annetun tuomion 24 kohta.

12 - Em. asiassa D annetun tuomion 19 kohta; em. asiassa Kügler annetun tuomion 39 kohta; em. asiassa Unterpertinger annetun tuomion 40 kohta ja asia C-307/01, D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, tuomio 20.11.2003 (Kok. 2003, s. I-13989, 58 kohta).

tuomioissa, että myös ennaltaehkäisytarkoituksessa tehdyt lääketieteelliset palvelut voidaan vapauttaa arvonlisäverosta, sillä terapeuttista tarkoitusta ei pidä tulkita liian suppeasti, [13] "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". [14]

24. Mielestäni ei ole mitään perustetta poiketa näitä kahta alakohtaa koskevasta yhteisöjen tuomioistuimen yhtenäisestä ja johdonmukaisesta tulkinnasta, kun kyse on niiden soveltamisalaan kuuluvien toimien luonteesta. Yhteisöjen tuomioistuimen c alakohdassa tarkoitetusta käsitteestä "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle lääketieteellisten ammattien harjoittamisen yhteydessä" antaman tulkinnan on siten vastattava b alakohdassa tarkoitetun "lääkärinhoidon" käsitteen tulkintaa. Muistutan tältä osin, että yhteisöjen tuomioistuin on yhtäältä nimenomaisesti todennut, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa esiintyvä "lääkärinhoidon" käsite kattaa kokonaisuudessaan c alakohdassa tarkoitetun "lääketieteellisen hoidon antamisen henkilölle". [15] Toisaalta kummankin alakohdan yhteisenä tarkoituksena on "säännellä tyhjentävästi niiden verovapautusten järjestelmää, joita sovelletaan lääketieteelliseen hoitoon ilmaisun suppeassa merkityksessä". [16]

25. On totta, että näillä kahdella alakohdalla on erilaiset soveltamisalat. Silti "13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa säädettyjen vapautusten soveltamisalan rajaamiseksi käytettävänä kriteerinä ei ole niinkään pidettävä palvelun luonnetta vaan paikkaa, jossa palvelut suoritetaan". [17] Toisin sanoen b alakohdassa "vapautetaan suoritukset, jotka käsittävät sellaisten lääkärinhoitojen kokonaisuuden, jotka on annettu laitoksissa, joilla on sosiaalisia päämääriä, kuten ihmisen terveyden ylläpitäminen, kun taas c alakohdan mukaan verosta on vapautettava sellaiset suoritukset, jotka tapahtuvat muualla kuin sairaaloissa potilaan ja hoidon antajan välisen luottamussuhteen vallitessa". [18]

13 – Em. asiassa Unterpertinger annetun tuomion 40 kohta ja em. asiassa D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services annetun tuomion 58 kohta. Ks. julkisasiamies C. Stix-Hacklin näissä asioissa esittämä ratkaisuehdotus (72–75 kohta), jossa nimenomaan katsotaan, että toimina, joilla on terapeuttinen tarkoitus, on pidettävä "myös sellaisia toimia, joiden välittömänä tavoitteena ei ole vaivan parantaminen vaan ainoastaan ehkäisy" (72 kohta). Ks. tietyiltä osin myös em. asiassa Kügler annetun tuomion 40 kohta.

14 – Em. asiassa Unterpertinger annetun tuomion 40 kohta ja em. asiassa D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services annetun tuomion 58 kohta.

15 – Em. asiassa Dornier annetun tuomion 50 kohta.

16 – Em. asiassa Kügler annetun tuomion 36 kohta. Ks. julkisasiamies C. Stix-Hacklin em. asiassa Unterpertinger esittämän ratkaisuehdotuksen 71 kohta, jossa todetaan, että "nämä vapautusperusteet yhdessä täyttävät näin ollen tavoitteen, jonka mukaan lääketieteellisen hoidon saamista – – pyritään edistämään".

17 – Em. asiassa Dornier annetun tuomion 47 kohta asiassa 353/85, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, 23.2.1987 annetun tuomion (Kok. 1987, s. 817, 32 ja 33 kohta) mukaisesti. Ks. tältä osin myös em. asiassa Kügler annetun tuomion 35 kohta.

18 – Em. asiassa Dornier annetun tuomion 47 kohta; em. asiassa komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta annetun tuomion 33 kohta ja em. asiassa Kügler annetun tuomion 35 ja 36 kohta.

26. Edellä mainitussa b alakohdassa tarkoitettu "lääkärinhoidon" käsite sisältää siis, kuten c alakohta, "lääketieteelliset palvelut, jotka suoritetaan henkilöiden terveyden suojelemiseksi, terveyden ylläpitäminen ja palauttaminen mukaan lukien". [19] Toisin sanoen käsite kattaa sekä parantavan lääkärinhoidon että ennalta ehkäisevän lääkärinhoidon.

27. Ennalta ehkäisevän lääkärinhoidon alalla ei suoriteta sairauksien diagnosointia [20] eikä terapeuttisia toimia ilmaisujen suppeassa merkityksessä. Keskeisenä piirteenä on henkilön tarkkailu ja tutkiminen, jolla pyritään nimenomaan ehkäisemään tuleva mahdollisten sairauksien diagnosoinnin ja hoidon tarve.

28. Kliinisten analyysien suorittaminen lääkärin pyynnöstä on kuitenkin osa henkilön lääketieteellistä tarkkailua, [21] eikä henkilöiden terveyden suojeleminen, mukaan luettuina sen ylläpitäminen ja palauttaminen, ole selvästikään mahdollista ilman sitä. Toisin sanoen lääkärinhoito, siltä osin kuin kyseessä on terveyden ylläpitämiseksi tai palauttamiseksi toteutettavien toimien kokonaisuus, on sellaisista toimista koostuva prosessi, joiden tarkoituksena on terveyden ylläpitäminen tai palauttaminen, ja niihin sisältyvät ilman muuta tarkkailu ja tutkiminen sekä sittemmin mahdollinen diagnosointi ja hoito. Tältä osin kliiniset analyysit, siltä osin kuin ne ovat lääkärin määräämiä, ovat lääkärinhoitoa.

29. Näin ollen L.u.P:n suorittamien kaltaiset kliiniset analyysipalvelut kuuluvat tarkoituksensa vuoksi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa tarkoitetun lääkärinhoidon käsitteen piiriin.

30. On asia erikseen, kuuluuko tällainen ulkopuolisen analyysilaboratorion suorittama lääkärinhoito b vai c alakohdan soveltamisalaan. Kuten on jo todettu, tätä varten on selvitettävä, tapahtuvatko kyseessä olevat suoritukset muualla kuin sairaaloissa tai vastaavissa potilaan ja palvelujen suorittajan välisen luottamussuhteen vallitessa vastaanotolla tai kotona. [22] Toisin sanoen on otettava huomioon pikemminkin paikka, jossa toimi suoritetaan, kuin toimen luonne.

31. Katson tältä osin komission kirjallisissa huomautuksissaan esittämän kannan vastaisesti, että myös lääkäreiden määräämiä

19 - Em. asiassa Unterpertinger annetun tuomion 41 kohta ja em. asiassa D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services annetun tuomion 59 kohta.

20 - Diagnosointi on toimi, jolla lääkäri havaitsee sairauden selvittämällä sille tyypilliset oireet.

21 - Näin on riippumatta siitä, suorittaako kyseinen lääkäri itse nämä tutkimukset tai analyysit tarkkailun yhteydessä vai onko ulkopuolisten toteutettava ne nimenomaan tällaisten analyysien erikoistuneen luonteen vuoksi.

22 - Ks. edellä 25 kohta.

kliinisiä analyyseja suorittava – ja siten kuvaamallani tavalla b alakohdassa tarkoitettua "lääkärinhoitoa" suorittava – laboratorio kuuluu tämän alakohdan soveltamisalaan silloin, kun siinä viitataan "lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan kesku[ksiin] ja mui[hin] asianmukaisesti hyväksytty[ihin] vastaavanlais[iin] laito[ksiin]".

32. Sekä b että c alakohdassa tarkoitetun vapautuksen tarkoitus on sama riippumatta siitä, suoritetaanko analyysit sairaalassa tai jopa lääkärin vastaanotolla (jos hänellä on tähän pätevyys ja tekniset välineet) vai suoritetaanko ne muissa, erityisesti kliinisten analyysien suorittamiseen tarkoitetuissa laitoksissa. Lääkärinhoidon kustannusten alentamista koskevan tavoitteen kannalta erilaista kohtelua olisi mahdotonta ymmärtää. Tässä ehdotettu tulkinta vastaa lisäksi parhaiten verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jonka mukaan samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita ei saa kohdella arvonlisäverotuksessa eri tavoin. [23]

33. On syytä mainita vielä, että kliiniset analyysipalvelut voivat kuulua b alakohdan sijasta c alakohdan soveltamisalaan, jos palvelu on suoritettu palvelujen suorittajan ja potilaan välisen luottamussuhteen vallitessa. Kuten ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta päätöksestä voidaan päätellä, tässä asiassa kyseessä olevia analyyseja ei kuitenkaan suoriteta tällaisen potilaan ja palvelujen suorittajan välisen luottamussuhteen vallitessa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla siten, että niiden voitaisiin katsoa kuuluvan c alakohdan soveltamisalaan. [24]

34. Komissio esitti kuitenkin kirjallisissa huomautuksissaan ja suullisessa käsittelyssä näkemyksensä, jonka mukaan olisi tarpeen erottaa kliiniset analyysilaboratoriot, joilla on suora sopimussuhde potilaisiin, niistä laboratorioista, joilla on suhde ainoastaan analyysin pyytäneeseen lääkäriin. Vapautusta voitaisiin soveltaa kliinisiin analyysipalveluihin vain ensimmäisessä tilanteessa siksi, että ne suunnataan palvelujen loppukäyttäjille. Toisessa tilanteessa olisi kyse vain palveluista, jotka suoritetaan lääkärinhoidon aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa. Toisin sanoen niiden vastaanottajana olisi lääkärinhoidon antaja eikä näiden palvelujen lopullinen vastaanottaja, eikä niihin siten pitäisi soveltaa arvonlisäverovapautusjärjestelmää. Komissio perustaa näkemyksensä yhteisöjen tuomioistuimen asioissa komissio vastaan

23 – Ks. em. asiassa Kügler annetun tuomion 30 kohta.

24 – Ks. edellä 25 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö.

Saksa,[25] Skandia,[26] CSC Financial Services[27] ja Arthur Andersen[28] antamiin tuomioihin, joissa tiettyjen arvonlisäverottomille palveluille liitännäisten toimien alihankinnan yhteydessä suoritettujen palvelujen katsottiin olevan arvonlisäverollisia. En ole samaa mieltä tästä komission tulkinnasta.

35. Tämä näkemys on ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska antamassaan tuomiossa esittämän kannan kanssa. Tuomiossa todettiin selvästi, että b alakohdassa tarkoitetun vapautusjärjestelmän soveltamisen kannalta on merkityksetöntä, "suorittaako näytteen ottava laboratorio myös analyysin, hankkiiko se analyysin alihankinnan perusteella toiselta laboratoriolta mutta on edelleen potilaalle vastuussa vai onko sillä suoritetun analyysin luonteen vuoksi velvollisuus toimittaa näyte erikoistuneelle laboratoriolle".[29] Toisin sanoen se, että laboratorio antaa kliinisen analyysin suorittamisen alihankinnan perusteella toiselle laboratoriolle, ei tarkoita, ettei alihankkijana toimivan laboratorion suorittamaan analyysiin voida enää soveltaa b alakohdassa tarkoitettua vapautusjärjestelmää.

36. Komission mainitsema oikeuskäytäntö liittyy muihin arvonlisäverovapautusjärjestelmiin, jotka ovat erilaisia kuin tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset. Tämä oikeuskäytäntö koskee lisäksi verovapautusjärjestelmiä, joiden perusteet ovat erilaisia kuin lääkärinhoitoon liittyvät, b ja c alakohdassa säädettyjen vapautusten taustalla olevat perusteet.[30]

37. Olen siksi sitä mieltä, ettei tähän asti esitettyä – ja edellä mainitussa asiassa

25 – Asia 107/84, komissio v. Saksa, tuomio 11.7.1985 (Kok. 1985, s. 2655, 20 kohta), jossa todettiin, että vain Deutsche Bundespostin suorittamat palvelut kuuluvat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetun vapautusjärjestelmän soveltamisalaan, mutta eivät kuljetusyritysten Deutsche Bundespostille aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suorittamat vastikkeelliset palvelut.

26 – Asia C-240/99, Skandia, tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1951, 40 ja 41 kohta), jossa katsottiin, että vakuutusyhtiön lukuun toimivan yrityksen suorittamaa vakuutussopimusten hoitoa ei voida vapauttaa arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan a alakohdassa tarkoitettuna "vakuutuspalveluna", sillä kyseisellä yrityksellä ei ole sopimussuhdetta vakuutettuun eikä se vastaa kyseisen vakuutustoiminnan riskeistä.

27 – Asia C-235/00, CSC Financial Services, tuomio 13.12.2001 (Kok. 2001, s. I-10237, 39 ja 40 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin totesi kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa tarkoitetun arvopapereita koskevan "välityksen" käsitteen tulkinnasta, että tätä vapautusta voidaan soveltaa välittäjään vain, jos tämä "ei toimi tiettyä finanssituotetta koskevan sopimuksen osapuolena". "Kyseessä ei sen sijaan ole välitystoiminta silloin, kun yksi sopimuksen osapuolista antaa alihankkijan tehtäväksi osan sopimukseen liittyvistä aineellisista toimista, kuten tietojen antamisen toiselle osapuolelle sekä sopimuksen kohteena olevia arvopapereita koskevien merkintähakemusten vastaanoton ja käsittelyn. Tällaisessa tapauksessa alihankkija on samassa asemassa kuin finanssituotteen myyjä, eikä alihankkija siis ole välittäjänä toimiva henkilö, jolla ei ole sopimuksen osapuolen asemaa edellä mainitussa säännöksessä tarkoitetulla tavalla."

28 – Asia C-472/03, Arthur Andersen, tuomio 3.3.2005 (Kok. 2005, s. I-1719), jossa katsottiin, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan a alakohdassa tarkoitettua verovapautusta ei voida soveltaa tiettyihin vakuutuksenantajan yleensä itse suorittamiin back office -toimintoihin, jotka annettiin alihankinnan perusteella sellaiselle ulkopuoliselle palvelujen suorittajalle, joka ei puolestaan kantanut vakuutusriskiä eikä toiminut vakuutuksenvälittäjänä tai vakuutusasiamiehenä.

29 – Em. asiassa komissio v. Ranska annetun tuomion 28 kohta. Vastaavasti myös em. asiassa D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services annetussa tuomiossa (67 kohta) katsottiin, että se seikka, että tällaiset lääkärintarkastukset suoritetaan työntekijälle kolmannen, nimittäin työnantajan, valvonnassa ja pyynnöstä, ei estä katsomasta, että näiden analyysien tarkoitus on terveyden suojelu, jollein niihin voidaan soveltaa verovapautusta.

30 – Ks. esim. vakuutustoimintojen sekä vakuutuksenvälittäjän ja vakuutusasiamiehen suoritusten vapautuksen tarkoituksen osalta em. asiassa CPP annetun tuomion 23 kohta, julkisasiamies A. Saggion em. asiassa Skandia esittämän ratkaisuehdotuksen 23 kohta ja asiassa Arthur Andersen esittämäni ratkaisuehdotuksen 13 kohta.

komissio vastaan Ranska annetun tuomion perusteella erittäin selkeää – b ja c alakohdassa tarkoitettujen vapautusjärjestelmien tulkintaa ole syytä supistaa entisestään, jotta voitaisiin oletetun tarpeen mukaisesti parantaa johdonmukaisuutta ja yhtenäisyyttä suhteessa komission mainitsemaan oikeuskäytäntöön tiettyjen verottomille palveluille liitännäisten toimintojen alihankinnassa. Siinä määrin kuin nyt kyseessä olevien kaltaiset kliiniset analyysipalvelut ovat sellaisinaan edellä kuvatulla tavalla b alakohdassa tarkoitettua "muiden vastaavanlaisten laitosten" harjoittamaa "lääkärinhoitoa", en löydä tämän säännöksen sanamuodosta enkä tarkoituksesta mitään perustetta sille, että näiden suoritusten vapautusta olisi vielä supistettava komission ehdottamalla tavalla. Vapautukselle voidaan asettaa ainoastaan 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta ja 2 alakohdasta johtuvia ehtoja.

B *Sellaisten ehtojen yhteensopivuus 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan ja 2 alakohdan kanssa, joita jäsenvaltiot voivat valintansa mukaan asettaa muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten suorittamien palvelujen vapautukselle*

38. Jäsenvaltioilla on mahdollisuus soveltaa yhtä tai useampaa 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa tarkoitetuista ehdoista, kun kyse on muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten suorittamista palveluista. Kuten 13 artiklan A kohdan 2 alakohdasta käy kuitenkin selvästi ilmi, näitä valinnaisia ehtoja voidaan asettaa vain b alakohdassa, ei c alakohdassa, tarkoitetuille palveluille. Kuudennessa direktiivissä ei siis kohdella samalla tavoin b ja c alakohdassa tarkoitettuja kahta eri vapautusjärjestelmää, sillä b alakohdan mukaisiin suorituksiin sovelletaan etukäteen epäedullisempaa verovapautusjärjestelmää kuin c alakohdan piiriin sisältyviin suorituksiin. Jäsenvaltiot voivat siten asettaa b alakohdan piiriin sisältyville yksityisten laboratorioiden suorittamille kliinisille analyysipalveluille yhden tai useamman 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa tarkoitetuista ehdoista, jotta niihin voidaan soveltaa verovapautusta, mutta ne eivät voi asettaa näitä ehtoja c alakohdan nojalla analyysit määräävien lääkäreiden suorituksille.

39. On niin ikään syytä mainita, – Bundesfinanzhofin kysymykseen liittyy nimittäin mielestäni epävarmuutta – ettei b alakohdassa tarkoitettujen suoritusten osalta jäsenvaltioiden mahdollisuuden asettaa ehtoja vapautusjärjestelmän soveltamiselle pidä velvoittaa niitä kohtelemaan samalla tavoin "lääkärinhoitoa" ja siihen "läheisesti liittyviä" muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten suorituksia. Jäsenvaltioilla on *mahdollisuus* asettaa tiettyjä ehtoja b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen myöntämiselle *kussakin yksittäistapauksessa* muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta, kunhan ne noudattavat syrjintäkiellon yleistä periaatetta. Katson tältä osin, ettei niillä ole velvollisuutta asettaa kummallekin suoritusten lajille täsmälleen samoja

ehtoja. Jäsenvaltio voi ilman muuta vain päättää, ettei se aseta muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten suorittamien b alakohdassa tarkoitettujen terveyspalvelujen vapautukselle mitään 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa tarkoitetuista ehdoista. Sillä on siten oltava myös mahdollisuus asettaa ehtoja *ainoastaan* niille yksityisten toimijoiden suorittamille terveyspalveluille, jotka *liittyvät läheisesti* sairaanhoitoon ja lääkärinhoitoon. Katson tältä osin, että on syytä poistaa epäilyt siitä, ettei UStG:n 4 §:n 16 momentissa tarkoitettu järjestelmä olisi mahdollisesti yhteensopiva kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa ja 2 alakohdan a alakohdassa tarkoitetun vapautusjärjestelmän kanssa, sillä kansallisessa järjestelmässä ilmeisesti vahvistetaan vain ehtoja sairaanhoitoon tai lääkärinhoitoon "läheisesti liittyvien" toimien vapauttamiseksi arvonlisäverosta.

40. Siinä tapauksessa, että sovellettavassa Saksan oikeudessa asetetaan kuudennen direktiivin b alakohdassa tarkoitetun "muiden vastaavanlaisten laitosten" harjoittaman "lääkärinhoidon" vapautukselle UStG:n 4 §:n 16 momentin c kohdassa tarkoitettuja ehtoja, on hyödyllistä tarkastella, ovatko Saksan lainsäädännössä vapautuksen myöntämiselle asetetut kaksi ehtoa yhteisön oikeuden mukaisia.

41. UStG:n 4 §:n 16 momentin c kohdassa säädetty ehto, jonka mukaan "palvelut suoritetaan lääkärin valvonnassa", on yhteisön oikeuden vastainen ehto. Kumpaakaan 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa kuvatuista ehdoista ei tosiasiallisesti voida tulkita siten, että jäsenvaltiot voisivat asettaa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta lääkärin valvontaa koskevan ehdon, kuten Saksan lainsäädännössä asetetaan.

42. Tästä ehdosta on tärkeää muistuttaa, että yhteisöjen tuomioistuin totesi nimenomaisesti edellä mainitussa asiassa Dornier antamassaan tuomiossa seuraavaa: "– – edellytyksellä, jonka mukaan palvelut on suoritettava lääkärin valvonnassa, ylitetään jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa annetun harkintavallan rajat, koska se johtaa siihen, että verovapautuksen piiristä suljetaan pois sellaiset palvelut, jotka on suoritettu pelkästään muiden lääketieteen ammattien kuin lääkärin ammatin harjoittajien vastuulla. Tässä säännöksessä oleva käsite lääkärinhoito ei kata pelkästään välittömästi lääkärien tai muiden terveydenhuollon ammattihenkilöiden lääkärin valvonnassa suorittamia palveluita, vaan myös muiden lääketieteen ammattien kuin lääkärin ammatin harjoittajien sairaalaympäristössä suorittamat palvelut, jotka suoritetaan pelkästään sellaisten henkilöiden vastuulla, jotka eivät ole lääkäreitä." [31]

31 – Em. asiassa Dornier annetun tuomion 70 ja 71 kohta.

43. Katson UStG:n 4 §:n 16 momentin c kohdassa asetetusta toisesta ehdosta, jonka mukaan vähintään 40 prosenttia palveluista on täytynyt suorittaa viimeksi kuluneena kalenterivuonna sosiaaliturvalaitoksen edunsaajille, sosiaalihuollon edunsaajille ja (sosiaaliturvalaitoksen maksaman) eläke-etuuden saajille (tai sodan uhreille), että vaikkei siitä säädetä erikseen kuudennessa direktiivissä, sitä voidaan pitää keskeisenä sen 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitetun valinnaisen ehdon kannalta, jonka mukaan vapautusjärjestelmän soveltamista varten muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten "on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja". Jos tosiasiallisesti osa kyseessä olevan yhteisön palvelujen käyttäjistä on sosiaaliturvan edunsaajia, näin voidaan mahdollisesti varmistaa, että tuon yhteisön soveltamat hinnat vastaavat viranomaisten vahvistamia hintoja. Vaikkei mielestäni olekaan selvää, miksi tässä edellytetään, että vähintään 40 prosenttia yhteisön palvelujen käyttäjistä on sosiaaliturvan edunsaajia, pidän tällaista ehtoa yhteisön oikeuden mukaisena, siltä osin kuin sen avulla voidaan käytännössä todeta yhteisön soveltamien hintojen ja viranomaisten vahvistamien hintojen vastaavuus. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on arvioida, onko tämä ehto riittävä väline L.u.P:n soveltamien hintojen ja viranomaisten vahvistamien hintojen vastaavuuden toteamiseksi.

III Ratkaisuehdotus

44. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämään kysymykseen 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 b alakohtaa on tulkittava siten, että tässä asiassa kyseessä olevien kaltaiset kliiniset analyysipalvelut ovat b alakohdassa tarkoitettua "muiden vastaavanlaisten laitosten" harjoittamaa "lääkärinhoitoa".