JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTONIO TIZZANO
27 päivänä syyskuuta 2001 [1]

I Johdanto

1. Bundesfinanzhof (Saksan liittotasavalta) on esittänyt 3.2.2000 tekemällään ja yhteisöjen tuomioistuimeen 14.4.2000 saapuneella välipäätöksellä EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle kolme ennakkoratkaisukysymystä kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c ja g alakohdan tulkinnasta käsiteltävänään olevassa asiassa, jonka asianosaisina ovat kotisairaanhoitoa harjoittava yhtiö (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH; jäljempänä Kügler tai valittaja) ja Berliinin Finanzamt für Körperschaften I (yhteisöjen verotuksesta vastaava verotoimisto; jäljempänä Finanzamt tai veroviranomainen). Yhteisöjen tuomioistuimen vastausten on tarkoitus auttaa ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta ratkaisemaan, onko Küglerin vuosina 1988—1990 antamaa lääketieteellistä hoitoa ja kotisairaanhoitoa pidettävä arvonlisäverollisena toimintana, kuten veroviranomainen katsoo, vai kuuluvatko ne edellä mainituissa säännöksissä tarkoitetun vapautuksen soveltamisalaan, kuten valittaja väittää.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeussäännöt*

2. Kuudennen direktiivin 13 artiklan (jonka otsikko on Maan alueella myönnettävät vapautukset) A kohdan (jonka otsikko on Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset) 1 alakohdan b, c ja g alakohdassa sekä 2 alakohdan a ja b alakohdassa säädetään seuraavaa:

"1. 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

1 — Alkuperäinen kieli: italia.

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

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;

— —

g) sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset;

— — .

2. a) Jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden tai useamman seuraavista ehdoista:

— 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[.]

B *Kansalliset oikeussäännöt*

3. Vuoden 1980 Umsatzsteuergesetzin [3] (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) 4 §:n 14 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan verotonta on [4]

b) Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 1 [ala]kohdan — — g — — alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia, jos

"liikevaihto, joka saadaan lääkärin, hammaslääkärin, parantajan, fysioterapeutin tai kätilön toiminnasta taikka muusta vastaavasta Einkommensteuergesetzin [tuloverolaki] 18 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetusta terveydenhoitoalan toiminnasta tai kliinisen kemistin toiminnasta — — ".

— ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle,

4. UStG:n 4 §:n 16 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevana aikana eli vuosina 1988—1990, säädettiin, että verotonta on

— niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa."

"liikevaihto, joka liittyy läheisesti sairaaloiden, diagnoosiklinikoiden ja muiden lääketieteelliseen hoitoon, diagnostiikkaan tai tutkimuksiin erikoistuneiden laitosten

3 — BGBl. I 1979, s. 1953.

4 — Lainaukset kansallisista säännöksistä on käännetty yhteisöjen tuomioistuimessa.

sekä vanhainkotien, vanhusten palvelutalojen ja hoitokotien toimintaan, jos

a) näitä laitoksia johtaa julkisoikeudellinen oikeushenkilö tai

b) sairaalat — — tai

c) diagnoosiklinikoissa ja muissa lääketieteelliseen hoitoon, diagnostiikkaan tai tutkimuksiin erikoistuneissa laitoksissa suorituksia valvoo lääkäri — — tai

d) vanhainkodeissa, vanhusten palvelutaloissa ja hoitokodeissa edellisenä kalenterivuonna suoritetuista palveluista vähintään kaksi kolmasosaa annettiin Bundessozialhilfegesetzin [sosiaalitukea koskeva liittovaltion laki] 68 §:n 1 momentissa — — mainituille henkilöille."

5. UStG:n 4 §:n 16 momentin alkuosaa muutettiin vuonna 1992 siten, että vapautus koskee nyttemmin [5]

"liikevaihto[a], joka liittyy läheisesti sairaaloiden, diagnoosiklinikoiden ja muiden lääketieteelliseen hoitoon, diagnostiikkaan tai tutkimuksiin erikoistuneiden laitosten sekä vanhainkotien, vanhusten palvelutalojen ja hoitokotien, hoitoa tarvitsevien henkilöiden tilapäiseen vastaanottamiseen tarkoitettujen laitosten ja sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden kotihoitoa harjoittavien laitosten toimintaan, jos — — ".

6. Tässä yhteydessä 4 §:n 16 momenttiin lisättiin e kohta, jossa säädetään seuraavaa:

"e) hoitoa tarvitsevien henkilöiden tilapäiseen vastaanottamiseen tarkoitettujen laitosten ja sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden kotihoitoa harjoittavien laitosten osalta edellytetään, että vähintään kahdessa kolmasosassa

5 — Muutokset on tehty vuoden 1992 Steueränderungsgesetzillä (verolainsäädännön muuttamisesta annettu laki; jäljempänä StÄndG; BGBl. I 1992, s. 297, ks. erityisesti s. 317).

tapauksia hoitokustannukset on edellisenä kalenterivuonna rahoitettu kokonaan tai suurimmaksi osaksi lakisääteisestä sosiaalivakuutuksesta tai sosiaalituesta".

7. Edellä mainittujen säännösten täsmentämiseksi muistutan vielä, että UStG:n 4 §:n 14 momentissa viitataan itsenäisestä ammatinharjoittamisesta saatavan tulon määrittelemiseksi Einkommensteuergesetzin (tuloverolaki; jäljempänä EStG)[6] 18 §:n 1 momentin 1 kohtaan. Bundesfinanzhofin oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee, että tämä viittaus koskee vain kyseessä olevien toimintojen luonteen arviointia, eikä sitä voida käyttää tulojen luokitteluun liikevaihtoverolainsäädäntöä sovellettaessa. Tämän perusteella on siis päätelty, ettei UStG:n 4 §:n 14 momentissa säädetyn vapautuksen ole tarkoitus koskea pelkästään ammatinharjoittajina toimivia luonnollisia henkilöitä vaan että sitä voi vaatia myös henkilöyhtiö tai pääomayhtiö.

8. Sen osalta, kuuluuko kotisairaanhoito mahdollisesti vapautuksen piiriin, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on muistuttanut, että eräiden Bundesfinanzhofin äskettäisten tuomioiden mukaan *terapeuttisista toimenpiteistä* muodostuvia suorituksia eli sairauden edellyttämiä lääketieteellisiä hoitoja, joita sairaanhoitohenkilöstö antaa kotisairaanhoidon yhteydessä, pidetään UStG:n 4 §:n 14 momentissa lueteltuja terveydenhoitoalan toimintoja "vastaavana" toimintana, joten tämän säännöksen mukainen vapautus verosta koskee niitä. Sama ei koske *perushoitoa*, kuten esimerkiksi henkilökohtaisesta hygieniasta huolehtimista, aterioiden valmistamista ja syöttämistä sekä sairaiden avustamista pukeutumisessa ja riisuutumisessa, vuoteesta nousemisessa ja makuulle menossa, eikä myöskään *kodinhoitopalveluja*, joihin kuuluvat ostosten tekeminen, asunnon siivoaminen ja pyykinpesu. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kaksi viimeksi mainittua kotona annettavan avun tyyppiä voisivat kuulua verovapauden piiriin UStG:n 4 §:n 16 momentin perusteella, sellaisena kuin se on muutettuna StÄndG:llä, mutta vasta tämän lain voimaantulosta lähtien eli 1.1.1992 lähtien, koska kyseisellä muutoksella ei kohtuussyistä voida katsoa olevan taannehtivaa vaikutusta.

III Tosiseikasto ja ennakkoratkaisukysymykset

9. Kügler on Saksan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö (GmbH), joka harjoitti vuosina 1988—1990 kotisairaanhoitotoimintaa. Se toimi yhtiöjärjestyksensä mukaan yksinomaan hyväntekeväisyystarkoituksessa auttamalla henkilöitä, jotka olivat fyysisen tai taloudellisen tilansa vuoksi avun tarpeessa.[7] Finanzamtin 23.8.1988 tekemässä päätöksessä on

6 — BGBl. I 1987, s. 657.

7 — Toisin sanoen henkilöitä, jotka olivat vuoden 1977 Abgabeordnungin (veroasetus; BGBl. I 1976, s. 613, oikaisu BGBl. I 1977, s. 269) 53 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan taloudellisen tuen tarpeessa.

todistettu, että valittaja todella toimi edellä mainitussa tarkoituksessa antamalla lääketieteellistä hoitoa ja kotisairaanhoitoa sekä perushoitoa ja kodinhoitopalveluja.

10. Finanzamt on useilla kyseistä aikaa koskevilla verotuspäätöksillä vahvistanut liikevaihtoveron määrän, joka valittajan oli suoritettava vuosilta 1988—1990, ja se on vahvistanut tämän määrän arvioimalla käyttäen alennettua verokantaa. Kügler sitä vastoin katsoi, että vuoden 1980 UStG:n 4 §:n 14 ja 16 momentissa tarkoitetun vapautuksen on koskettava sitä, ja se teki ensin oikaisuvaatimuksen Finanzamtille ja sen jälkeen valituksen. Sekä oikaisuvaatimus että valitus hylättiin.

11. Finanzgerichtin mukaan Kügler ei harjoittanut mitään UStG:n 4 §:n 14 momentissa tarkoitetuista ammateista, koska se ei oikeushenkilönä voinut täyttää itsenäisen ammatin harjoittamisen edellytyksiä. Finanzgericht katsoi lisäksi, ettei Küglerin liikevaihto voinut olla verosta vapaata myöskään UStG:n 4 §:n 16 momentin perusteella yhtäältä sen vuoksi, ettei valittaja ylläpitänyt lääketieteellistä hoitoa antavaa laitosta (ks. UStG:n 4 §:n 16 momentin c kohta), ja toisaalta sen vuoksi, että sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden kotisairaanhoitoa harjoittaviin laitoksiin sovellettava vapautus otettiin lakiin vasta vuonna 1992 (muutetun UStG:n 4 §:n 16 momentin e kohta).

12. Finanzgerichtin mukaan mikään muu ratkaisu ei ole mahdollinen, vaikka vedottaisiin kuudenteen direktiivin ja erityisesti sen 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c ja g alakohtaan. Finanzgericht on todennut ensiksi, että myös tämän artiklan c alakohdan sanamuoto edellyttää, että kysymys on luonnollisista henkilöistä, joilla on pätevyys lääketieteellisen ammatin tai avustavan hoitohenkilöstön ammatin harjoittamiseen, ja toiseksi, ettei valittaja voi väittää, että vapautus, joka on g alakohdassa annettu luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustetuille laitoksille, koskisi sitä, koska kotisairaanhoitoa harjoittavia laitoksia on tunnustettu tällaisiksi laitoksiksi vasta vuodesta 1992 lähtien, jolloin UStG:n 4 §:n 16 momenttia muutettiin StÄndG:llä edellä mainituin tavoin.

13. Kügler on tämän johdosta tehnyt Bundesfinanzhofiin Revision-valituksen, jossa se on väittänyt, että vuoden 1980 UStG:n 4 §:n 14 ja 16 momenttia ja kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c ja g alakohtaa on rikottu.

14. Ennakkoratkaisupyynnössään Bundesfinanzhof pohtii ensinnäkin sitä, voidaanko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädettyä vapautusta soveltaa oikeushenkilön suorittamiin palveluihin. Bundesfinanzhof täsmentää, että epävarmuutta ylläpitää asiassa Gregg 7.9.1999 annettu tuomio,[8] jossa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että "suurimmassa osassa [kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan] säännöksiä täsmennetään myös ne taloudelliset toimijat, joilla on lupa tarjota

8 — Asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947).

verosta vapautettuja palveluja" (13 kohta), ja että "kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan tietyissä säännöksissä käytetään käsitettä 'laitos', kun taas toisissa säännöksissä toimintaan viitataan luonnollisia henkilöjä koskevilla ammattinimikkeillä kuten lääketieteelliset ammatit ja avustavan hoitohenkilöstön ammatit (c alakohta) — — " (14 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on samassa tuomiossa lisäksi todennut, että "verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on, — — jos mahdollisuus vedota 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdassa mainittujen laitosten toiminnoille säädettyyn verosta vapautukseen riippuisi verovelvollisen harjoittaman toiminnan oikeudellisesta muodosta" (20 kohta).

15. Küglerin suorittamien palvelujen eri tyypit huomioon ottaen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii vielä, voivatko lääketieteellisen hoidon ohella myös perushoito ja kodinhoitopalvelut kuulua c alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan ainakin siinä määrin kuin ne liittyvät terapeuttisiin suorituksiin. Bundesfinanzhof viittaa tältä osin erääseen yhteisöjen tuomioistuimen tuomioon, joka sen mukaan saattaa estää kyseisen vapautuksen kaikkien sellaisten suoritusten osalta, joilla ei ole terapeuttista vaikutusta. Yhteisöjen tuomioistuin nimittäin on asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta 23.2.1988 antamassaan tuomiossa[9] todennut, että "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle — — lääketieteellisten ammattien tai avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä" tarkoittaa "muualla kuin sairaaloissa tapahtuneita suorituksia, joiden osalta potilaan ja hoidon antajan välillä vallitsee luottamussuhde, joka yleensä muodostuu hoidon antajan vastaanottotiloissa" (33 kohta).

16. Siltä varalta, etteivät kaikki valittajan suorittamat palvelut voi kuulua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan, Bundesfinanzhof pohtii, voitaisiinko edellä mainitun säännöksen g alakohtaa mahdollisesti soveltaa nyt esillä olevassa asiassa. Tällöin olisi kuitenkin pohdittava, voiko valittaja vedota kyseiseen säännökseen, vaikka se on saatettu osaksi kansallista oikeutta vasta Finanzamtin verotuspäätöksen kohteena olevan ajan jälkeen. Koska yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että "yksityiset voivat vedota direktiivin säännöksiin, jotka ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, kaikkea sellaista kansallista lainsäädäntöä vastaan, joka on mahdollisesti ristiriidassa tämän direktiivin kanssa",[10] Bundesfinanzhof miettii, täyttyvätkö nämä edellytykset nyt esillä olevassa asiassa.

17. Edellä esiin tuotujen näkökohtien perusteella Bundesfinanzhof on päättänyt

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

10 — Asia C-193/91, Mohsche, tuomio 25.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2615, 17 kohta).

esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetty vapautus verosta voimassa ainoastaan silloin, kun lääketieteellisen hoidon antaja on luonnollinen henkilö, vai onko vapautus riippumaton hoitoa antavan yrityksen oikeudellisesta muodosta?

2) Jos vapautusta voidaan soveltaa myös pääomayhtiöihin, koskeeko vapautus pääomayhtiön kaikkea liikevaihtoa, jonka se saa tutkinnon suorittaneiden sairaanhoitajien antamasta kotisairaanhoidosta (terapeuttinen hoito, perushoito ja kodinhoitopalvelut), vai vain osaa siitä?

3) Kuuluvatko edellä mainitut palvelut direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan soveltamisalaan, ja voiko verovelvollinen vedota kyseiseen säännökseen?"

IV Oikeudellinen erittely

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

1. Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut

18. Finanzamtia lukuun ottamatta kaikki muut asian käsittelyyn osallistuneet ovat ehdottaneet, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaisiin siten, ettei kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetty vapautus verosta riipu palveluja suorittavan verovelvollisen oikeudellisesta muodosta ja että on siis merkityksetöntä, onko verovelvollinen luonnollinen henkilö vai oikeushenkilö.

19. Tämä tulkinta saa tukea ennen kaikkea kuudennen direktiivin 2 ja 4 artiklasta,[11] joista ensin mainitusta sen vuoksi, että siinä todetaan selvästi, että arvonlisäveron kohteena ovat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset eivätkä näitä toimintoja harjoittavat verovelvolliset, ja jälkimmäi-

11 — Kuudennen direktiivin 2 artiklassa, joka sisältyy Soveltamisala-nimiseen II osastoon, säädetään seuraavaa:
"Arvonlisäveroa on kannettava:
1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;
2. tavaroiden maahantuonnista."
Kuudennen direktiivin Verovelvolliset-nimiseen IV osastoon sisältyvän 4 artiklan 1 kohdassa säädetään sitä vastoin, että "'verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta".

sestä sen vuoksi, että siinä vahvistetaan, ettei arvonlisäverovelvollisuus riipu verovelvollisen oikeudellisesta muodosta, koska siinä täsmennetään, että direktiiviä sovellettaessa "'verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa — — taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta".

20. Lisäksi on yhtäältä tähdennetty, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa painotetaan toiminnan eli nimenomaan "lääketieteellisen hoidon" tyyppiä tai luonnetta pikemminkin kuin tätä toimintaa harjoittavien henkilöiden oikeudellista muotoa; toisaalta on tähdennetty, että ammattiryhmät, joilla on pätevyys harjoittaa näitä toimintoja, on mainittu ainoastaan toimintojen määrittelemiseksi.[12] Toisaalta ainoastaan luonnolliset henkilöt voivat harjoittaa toimintaa oikeushenkilöiden lukuun, joten jos ensin mainituilla on vaadittava pätevyys ja heidän toimintansa on kyseessä olevan ammatin harjoittamista, myös jälkimmäiset voivat harjoittaa näiden luonnollisten henkilöiden välityksellä sellaista taloudellista toimintaa, joka voidaan vapauttaa verosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan perusteella.

21. Yleisemmällä tasolla on viitattu lisäksi kuudennen direktiivin perustana olevaan verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, joka on esteenä sille, että samanalaisia liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdeltaisiin arvonlisäverotuksessa eri tavalla.[13] Tätä periaatetta loukataan, jos vapautus riippuu kyseistä toimintaa harjoittavan verovelvollisen oikeudellisesta muodosta. Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Gregg antamassaan tuomiossa (20 kohta) tukeutunut tähän periaatteeseen tilanteessa, jossa oli kysymys "laitoksia" koskevien säännösten ulottamisesta koskemaan luonnollisia henkilöitä. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdan sanamuoto saattaa antaa aihetta myös toisenlaiseen tulkintaan ja että "kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvailemiseen käytettyjä käsitteitä on tulkittava suppeasti, koska [vapautukset] ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikesta verovelvollisen ansaintatarkoituksessa luovuttamasta tavarasta ja suorittamasta palvelusta kannetaan arvonlisäveroa" (12 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin totesi edelleen, että "siitä seikasta, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohta sisältää erilaisia nimityksiä siinä mainituista taloudellisista toimijoista, ei voida päätellä, että tässä säännöksessä säädetyt vapautukset koskisivat ainoastaan oikeushenkilöitä niissä tapauksissa, joissa tässä säännöksessä viitataan nimenomaisesti jonkin laitoksen suorittamaan toimeen [ks. b ja g alakohta], mutta että muissa tapauksissa myös luonnolliset henkilöt voisivat vedota tähän etuun" (15 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin totesi vielä, että "käsite 'laitos' on periaatteessa riittävän laaja sisältämään myös luonnolliset henkilöt"; tätä käsitettä

12 — Vastaavanlainen lähestymistapa on omaksuttu kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan osalta asiassa C-145/96, Von Hoffman, 16.9.1997 annetussa tuomiossa (Kok. 1997, s. I-4857), jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tämä artikla "ei kohdistu ammatteihin, kuten asianajajiin, konsultteihin, tilintarkastajiin tai insinööreihin, vaan näiden suorituksiin. Yhteisön lainsäätäjä on tässä säännöksessä maininnut nämä ammatit määritelläkseen ne suoritusten tyypit, joita säännös koskee" (15 kohta).

13 — Ks. kuudennen direktiivin neljäs ja viides perustelukappale ja asia C-283/95, Fischer, tuomio 11.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3369, 27 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö).

käyttäessään "yhteisön lainsäätäjän tavoitteena ei ollut — — rajoittaa tässä säännöksessä tarkoitettuja vapautuksia ainoastaan oikeushenkilöiden toimintaan, vaan sen tarkoituksena oli ulottaa näiden vapautusten soveltamisala yksityisten liiketoimiin" (17 kohta). [14]

22. On vielä huomautettu, että lääketieteellinen hoito on sen antajan oikeudellisesta muodosta riippumatta perusteltua vapauttaa verosta, kun otetaan huomioon vapautuksen tarkoitus, joka on sairauskulujen alentaminen ja sitä kautta terveydenhoidon edistäminen. [15]

23. Vastakkaista kantaa edustava Finanzamt sitä vastoin väittää, että käsitys, jonka mukaan vapautus koskee ainoastaan luonnollisia henkilöitä, vastaa paremmin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä ja kyseessä olevien säännösten sanamuotoa. Finanzamt muistuttaa ennen kaikkea, että "vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa mainitut vapautukset ovat itsenäisiä yhteisöoikeuden käsitteitä — —[, mikä] koskee myös vapautuksille asetettuja erityisiä edellytyksiä ja erityisesti niitä edellytyksiä, jotka koskevat vapautuksen alaan kuuluvia palveluja suorittavan taloudellisen toimijan ominaisuutta ja henkilöllisyyttä", [16] ja että "13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyssä käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti". [17]

24. Finanzamt toteaa edelleen, että kyseessä olevan säännöksen sanamuoto on yksiselitteinen eikä se voi viitata muuhun kuin luonnollisten henkilöiden harjoittamaan toimintaan. Finanzamtin mukaan yhteisöjen tuomioistuin on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädettyjä vapautuksia tulkitessaan todennut, että vaikka tiettyjen vapautusten kohdalla viitataan nimenomaisesti laitoksen käsitteeseen, muiden vapautusten kohteena oleva toiminta yksilöidään mainitsemalla ammattinimike, kuten c alakohdassa lääketieteelliset ammatit ja avustavan hoitohenkilöstön ammatit, jotka viittaavat selvästi luonnollisiin henkilöihin. Finanzamtin mukaan on näin ollen selvää, että pääomayhtiö voi vedota vain vapautuksiin, joissa viitataan laitoksen käsitteeseen. [18] Vaikka yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Gregg antamassaan tuomiossa katsonut, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdassa säädettyjä vapautuksia voidaan soveltaa luonnollisiin henkilöihin, samaa päättelyä ei voida — edes käänteisenä — soveltaa

14 — Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi myöhemmin täsmentänyt asiassa C-2/95, SDC, 5.6.1997 antamassaan tuomiossa (Kok. 1997, s. I-3017), että "palvelujen tarjoajana tai vastaanottajana toimivan yhtiön oikeudellisesta muodosta — — on todettava, että koska henkilöitä koskevilla seikoilla ei ole merkitystä päätettäessä, vapautetaanko palvelu alv:sta 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 ja 5 kohdan perusteella, myöskään oikeushenkilön muodolla ei voi olla merkitystä" (35 kohta).

15 — Viittaan tältä osin julkisasiamies Saggion asiassa C-384/98, D., esittämään ratkaisuehdotukseen (tuomio 14.9.2000, Kok. 2000, s. I-6795, 16 kohta).

16 — Asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2341, 18 kohta); Finanzamt viittaa myös asiassa 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 15.6.1989 annettuun tuomioon (Kok. 1989, s. 1737, 11 kohta).

17 — Em. asia Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomion 13 kohta.

18 — Em. asia Bulthuis-Griffioen, tuomion 20 kohta.

nyt esillä olevaan asiaan, eikä 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädettyä vapautusta siis voida ulottaa koskemaan pääomayhtiöitä.

25. Siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin kaikesta huolimatta joutuisi katsomaan, että säännöstä voidaan soveltaa myös oikeushenkilöihin, Finanzamt väittää lopuksi, että sekä pääomayhtiöiden osakkailla että johtajilla on oltava vaadittu pätevyys lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamiseen (ja jota valittajan johtajalla ei tässä tapauksessa ole). Finanzamtin mukaan vain tämä ratkaisu, joka saa kaiken lisäksi tukea kyseessä olevan säännöksen sanamuodosta, mahdollistaa sen, että määrätyt toiminnat voidaan vapauttaa verosta taloudellisen toimijan oikeudellisesta muodosta riippumatta.

2. Asian arviointi

26. Mielestäni ensiksi esiin tuotua käsitystä on pidettävä ehdottomasti parempana, eikä sen tueksi olisi mitään tai lähestulkoon mitään lisättävää, jollei tarvitsisi kumota muutamia Finanzamtin sitä vastaan esittämiä väitteitä.

27. Yleisellä tasolla haluaisin itsekin ensiksi muistuttaa, että "verovapautukset ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, joita on tarkasteltava yleisessä asiayhteydessään, joka on direktiivillä perustettu yhteinen alv-järjestelmä". [19] Katson kuitenkin, että minun on tehtävä näin päinvastaisista syistä kuin Finanzamt eli muistuttaakseni, että kuudennen direktiivin 2 ja 4 artiklassa, joissa rajataan direktiivin aineellinen ja henkilöllinen soveltamisala, ei ole mitään viittausta verollista taloudellista toimintaa harjoittavan verovelvollisen oikeudelliseen muotoon. On lisäksi todettava, ettei vapautuksen ulottaminen koskemaan oikeushenkilöiden antamaa lääketieteellistä hoitoa ole ristiriidassa kuudennen direktiivin 13 artiklan suppeaa tulkintaa koskevan periaatteen kanssa, koska vapautusta edelleen sovelletaan pelkästään ammatilliset pätevyysvaatimukset täyttävien henkilöiden antamaan lääketieteelliseen hoitoon ja koska laajennus ei siis johda siihen, että kyseistä säännöstä sovellettaisiin muihin kuin siinä mainittuihin tapauksiin. Vastakkainen käsitys sitä vastoin pitää selviönä juuri sitä päätelmää, jonka paikkansapitävyys on näytettävä toteen.

28. Paitsi että nyt ehdotettu ratkaisu on — kuten on tähdennetty — sairauskulujen alentamista koskevan tavoitteen mukainen, se myös vastaa paremmin edellä mainittua verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Se nimittäin mahdollistaa kaikkien samaa toimintaa harjoittavien taloudellisten toimijoiden samanlaisen kohtelun, jolloin vältetään vaikuttamasta siihen, minkä

19 — Ks. esim. em. asia SDC, tuomion 21 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö.

oikeudellisen muodon taloudelliset toimijat valitsevat toimintansa harjoittamiselle, ja niihin kilpailuolosuhteisiin, joita tällaisista valinnoista saattaa seurata. [20]

29. Myöskään kyseessä olevan säännöksen sanamuoto ei tue Finanzamtin päätelmää. Kuten päinvastaisen käsityksen puoltajat ovat aiheellisesti huomauttaneet, c alakohdan sanamuodossa ei todellakaan edellytetä, että lääketieteellisen hoidon antajan on oltava jossakin nimenomaisessa oikeudellisessa muodossa toimiva verovelvollinen. Näiden hoitosuoritusten verosta vapauttaminen edellyttää kahden sellaisen ehdon täyttymistä, joiden osalta verovelvollisen oikeudellinen muoto on merkityksetön; edellytetään, että kyse on nimenomaan "lääketieteellisestä hoidosta" ja että hoidon antajalla on tarvittava ammatillinen pätevyys. [21] Yhteisöjen tuomioistuin on juuri tällä tavalla päätellen katsonut asiassa Gregg antamassaan tuomiossa, että vapautuksia, joissa viitataan "laitoksiin", voidaan soveltaa *luonnollisten henkilöiden* harjoittamaan toimintaan, jos "yksilöidyn kokonaisuuden, joka suorittaa tiettyä tehtävää[,]" olemassaolon edellytykset voi täyttää "myös yksi tai useampi yritystoimintaa harjoittava luonnollinen henkilö, eivätkä pelkästään oikeushenkilöt" (18 kohta).

30. Huomautan lisäksi, ettei edes se oikeuskäytäntö, johon Finanzamt on vedonnut, oikeuta käsitystä, johon se on päätynyt. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole asiassa Bulthuis-Griffioen antamansa tuomion 20 kohdassa katsonut, kuten vastaajana oleva veroviranomainen on väittänyt, että niitä 13 artiklassa säädettyjä vapautuksia, joissa ei viitata laitoksen käsitteeseen vaan käytetään pikemminkin ammattinimikkeitä, voitaisiin soveltaa *vain* luonnollisiin henkilöihin. Todellisuudessa yhteisöjen tuomioistuin on todennut täsmälleen päinvastoin, sillä se on täsmentänyt, että näissä tapauksissa vapautuksen "voivat saada *myös* luonnolliset henkilöt" (kursivointi tässä). Tämä tarkoittaa, että silloinkin, kun on viitattu "luonnollisia henkilöjä koskevi[in] ammattinimikkei[siin]", [22] vapautusta verosta voidaan vaatia myös oikeushenkilöiden suorittamille liiketoimille. [23]

31. Finanzamtin väitteestä, jonka mukaan siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin päättäisi noudattaa puoltamaani käsitystä, vapautus voitaisiin myöntää vain sillä edellytyksellä, että myös yrityksen

20 — Ks. vastaavasti julkisasiamies Cosmasin em. asiassa Gregg esittämä ratkaisuehdotus, 28 kohta.

21 — Muistutan julkisasiamies Cosmasin todenneen vapautuksesta, josta on säädetty kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa, joka samalla tavoin sisältää mainintoja, jotka koskevat verosta vapautettua toimintaa harjoittavia verovelvollisia, että "verosta vapautuksia koskevan järjestelmän yleisestä systematiikasta käy selvästi ilmi, että vapautuksista on säädetty kyseisen toiminnan harjoittamisen luonteen ja edellytysten vuoksi ja nämä ovat riippumattomia toimintaa harjoittavan oikeudellisesta muodosta" (ks. em. asia Gregg, ratkaisuehdotuksen 26 kohta).

22 — Em. asia Gregg, tuomion 14 kohta.

23 — Muistutan kuitenkin, että kuten edellä on todettu (21 kohta), yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Gregg myöhemmin antamassaan tuomiossa avoimesti korjannut linjaansa ja tunnustanut, että myös tapauksissa, joissa puhutaan laitoksista, vapautus ei koske pelkästään oikeushenkilöiden suorittamia liiketoimia (17 kohta).

osakkailla ja johtajilla on vaadittu ammatillinen pätevyys, on todettava, ettei tämän lisäedellytyksen asettaminen ole perusteltua sen enempää direktiivin sanamuodon kuin vapautuksen tarkoituksenkaan perusteella. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa nimittäin vaaditaan ainoastaan, että lääketieteellinen hoito, johon siinä viitataan, annetaan lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä, ja että hoitoa antavilla henkilöillä siis on pätevyys sen antamiseen.

32. Yhteenvetona on todettava, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on mielestäni vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetty vapautus verosta ei riipu lääketieteellistä hoitoa antavan verovelvollisen oikeudellisesta muodosta.

B *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

33. Siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen ehdottamallani tavalla eli siten, että vapautusta sovelletaan myös pääomayhtiöihin, Bundesfinanzhof kysyy toisella kysymyksellään, koskeeko vapautus pääomayhtiön kaikkea liikevaihtoa, jonka se saa tutkinnon suorittaneiden sairaanhoitajien antamasta kotisairaanhoidosta (terapeuttinen hoito, perushoito ja kodinhoitopalvelut), vai vain osaa siitä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää varsinaisesti, että yhteisöjen tuomioistuin täsmentäisi tässä tarkoituksessa, mikä on 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa käytetyn lääketieteellisen hoidon käsitteen ulottuvuus.

1. Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut

34. Valittajaa lukuun ottamatta kaikki tähän kysymykseen kantaa ottaneet asianosaiset ja osapuolet (Finanzamt, Saksan hallitus ja komissio) katsovat, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetty vapautus koskee ainoastaan terapeuttista hoitoa eli suorituksia, jotka liittyvät sairauden ehkäisemiseen, diagnosointiin tai hoitoon, mutta ei valittajan sen ohella harjoittamaa muuta toimintaa (perushoitoa ja kodinhoitopalveluja), joka ei sellaisenaan edistä potilaan paranemista, koska sillä ei ole suoranaista terapeuttista päämäärää.

35. Muistutettuaan erityisesti periaatteesta, jonka mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädettyjä vapautuksia on tulkittava suppeasti, tämän käsityksen kannattajat ovat tähdentäneet, että ainoastaan varsinaisella lääketieteellisellä hoidolla on läheinen yhteys terveyden suo-

jelemiseen ja potilaan parantamiseen tähtäävän toiminnan kanssa.[24] Perushoito- ja kodinhoitotoiminnalla ei sitä vastoin itsessään ole terapeuttista päämäärää, ja tätä toimintaa hoitavat yleensä henkilöt, jotka eivät harjoita lääketieteellistä ammattia tai avustavan hoitohenkilöstön ammattia (sairaanhoitohenkilöstö), toisin kuin kyseisessä direktiivin säännöksessä edellytetään. Toiminnalla ei kuitenkaan olisi suoraa yhteyttä lääketieteen kanssa siinäkään tapauksessa, että sitä harjoittavilla henkilöillä olisi ammattipätevyys; tällainen toiminta ei näin ollen voi tässä muodossa kuulua vapautuksen soveltamisalaan myöskään siitä syystä, että muussa tapauksessa sama verolainsäädäntö koskisi toisistaan suuresti poikkeavia liiketoimia (eli lääketieteellistä hoitoa ja muita kuin lääketieteellisiä suorituksia).

36. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen kannalta on sitä vastoin merkityksellistä, että lääketieteellinen hoito annetaan muualla kuin sairaalassa, koska sairaaloissa annettavaa hoitoa säännellään 1 alakohdan b alakohdassa. Ei kuitenkaan ole välttämätöntä, että hoito annetaan palvelun suorittajan vastaanottotiloissa; kun yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta antamassaan tuomiossa kuvaillut c alakohdassa tarkoitettuja suorituksia niin, että ne ovat suorituksia, "joiden osalta potilaan ja hoidon antajan välillä vallitsee luottamussuhde, joka *yleensä* muodostuu hoidon antajan vastaanottotiloissa" (33 kohta; kursivointi tässä), se ei ole ilmeisestikään tarkoittanut rajoittaa vapautusta koskemaan pelkästään tällaisessa yhteydessä annettua lääketieteellistä hoitoa.

37. Tämän käsityksen puoltajat ovat seuraavaksi huomauttaneet, että perushoito- ja kodinhoitopalvelutoimintaa ei voida vapauttaa verosta siinäkään tapauksessa, että niitä voitaisiin pitää lääketieteelliseen hoitoon liittyvinä suorituksina. Toisin kuin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa, c alakohdassa ei ole lisämainintaa, jonka mukaan vapautus koskisi lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä tehtyjen suoritusten ohella "niihin läheisesti liittyviä toimia". Vaikka c alakohdan mukaan liitännäiset toiminnat periaatteessa voitaisiin vapauttaa verosta, perushoito- ja kodinhoitotoimintaa ei voida niiden luonteen ja niiden edellyttämän työn vuoksi pitää tällaisena toimintana.

38. Komission mukaan toisenlaiseen ratkaisuun olisi päädyttävä vain siinä tapauksessa, että mainitut toiminnat olisivat erottamaton osa lääketieteellisestä hoidosta muodostuvaa pääsuoritusta. Yhteisöjen tuomioistuin nimittäin on edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta antamassaan tuomiossa todennut sen osalta, ovatko eräiden sellaisten tavaroiden luovutukset, jotka liittyvät lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamiseen, mahdollisesti vapaita

24 — Ks. myös tältä osin julkisasiamies Saggion asiassa D. esittämä, edellä alaviitteessä 15 mainittu ratkaisuehdotus, jossa julkisasiamies on tuonut esiin vastaavan käsityksen (ks. 16 kohta).

verosta c alakohdan perusteella, että "c alakohta koskee ainoastaan lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle — —, ja direktiivin 5 artiklassa määritellyt tavaroiden luovutukset on jätetty sen ulkopuolelle, mikä ei kuitenkaan koske pieniä tavaroiden luovutuksia, jotka ovat erottamaton osa suoritusta" (35 kohta). Komissio on tämän tuomion perusteella ja yhteisöjen tuomioistuimen eräässä toisessa tuomiossa [25] tarkemmin määrittelemään "yksittäisen suorituksen" käsitteeseen tukeutuen päätellyt, että vapautus voidaan ulottaa koskemaan suorituksia, jotka siitä huolimatta, etteivät ne ole lääketieteellistä hoitoa, ovat erottamaton osa jotakin nimenomaista lääketieteellistä toimenpidettä.

39. Kügler edustaa täsmälleen päinvastaista kantaa. Sikäli kuin olen ymmärtänyt oikein valittajan väitteet ja perustelut, jotka eivät aina ole täysin selviä, se kiistää ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tältä osin esittämien toteamusten (ks. edellä 8 kohta) paikkansapitävyyden ja väittää asiassa merkityksellisen kansallisen lainsäädännön taustaan viitaten ja eräisiin konkreettisiin esimerkkeihin vedoten yhtäältä, ettei Saksan oikeusjärjestyksestä käy selvästi ilmi, onko perushoito- ja kodinhoitotoiminta jätettävä c alakohdassa säädetyn vapautuksen ulkopuolelle, ja toisaalta, ettei missään tapauksessa ole helppoa tehdä eroa lääketieteellisen hoidon ja muun sellaisen yleisluonteisen avun välillä, jota tutkinnon suorittanut sairaanhoitohenkilöstö antaa sen saajan kotona. Küglerin mukaan myöskään kyseisen yhteisön säännöksen perusteella ei voida päätellä varmuudella, millä seikoilla on tältä osin merkitystä. Valittaja näyttää lisäksi väittävän, että c ja g alakohdassa säädetyt vapautukset muodostavat johdonmukaisen kokonaisuuden, jonka osatekijät, joita on sovellettava yhtäaikaisesti, täydentävät toisiaan. Tällä menetelmällä pystytään täyttämään ne aukot, joita kuudennen direktiivin vapautuksia koskevassa järjestelmässä mahdollisesti on kyseessä olevien toimintojen osalta, ja edistämään sosiaaliturva- ja sosiaalihuoltojärjestelmien kohteena olevan yleisen edun suojaa. Küglerin mukaan c alakohdassa säädetty vapautus kattaa näin ollen myös perushoito- ja kodinhoitotoiminnan, jos niistä huolehtii tutkinnon suorittanut sairaanhoitohenkilöstö, kun taas g alakohdassa säädetty vapautus koskee kaikkea kotisairaanhoitotoimintaa ja siis myös terapeuttisessa tarkoituksessa harjoitettua toimintaa siitä riippumatta, onko sitä harjoittavalla henkilöstöllä ammattipätevyys vai ei.

2. Asian arviointi

40. Muistutan heti aluksi, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettu lääketieteellinen hoito on vapautettu verosta vain, jos sitä annetaan lääketieteellisten ammattien tai avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä. Vaikka lääketieteellisen hoidon käsite on niin sanottu yhteisön oikeuden käsite, edellä mainittujen ammattien mää-

25 — Asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973), jossa on todettu, että "käsiteltävänä olevassa tapauksessa kyseessä on yksittäinen suoritus, jossa yhden tai useamman tekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas päinvastaisessa tapauksessa yhden tai useamman tekijän on katsottava olevan lisäsuoritus tai lisäsuorituksia, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa" (30 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö).

ritteleminen on kuitenkin jätetty kansalliselle lainsäätäjälle, koska kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tämä tehtävä annetaan nimenomaisesti jäsenvaltioille.

41. Tämän perusteella katson, että lääketieteellisen hoidon käsitettä on selvennettävä sekä sen osalta, missä paikassa se on annettava, jotta vapautus koskisi sitä, ja sen osalta, mitkä hoitosuoritusten tyypit todella kuuluvat kyseessä olevan säännöksen soveltamisalaan.

42. Küglerin ohella myös muut asianosaiset ja osapuolet ovat korostaneet, ettei 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan sanamuoto sisällä mitään ensimmäisen näkökohdan kannalta merkityksellistä seikkaa. Edellä on kuitenkin nähty, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa vapautetaan verosta suoritukset, jotka tehdään sairaaloissa, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksissa ja muissa asianmukaisesti hyväksytyissä vastaavanlaisissa laitoksissa. Koska kyseessä olevan säännöksen kahdella edellä mainitulla alakohdalla on tarkoitus säännellä tyhjentävästi vapautusten järjestelmää, jota sovelletaan lääketieteelliseen hoitoon ilmaisun suppeassa merkityksessä, ja koska b alakohdassa vapautetaan verosta kaikki suoritukset, jotka tehdään sairaaloissa sanan laajassa merkityksessä, on pääteltävä, että c alakohdalla puolestaan on tarkoitus vapauttaa verosta lääketieteellinen hoito, jota annetaan muualla kuin sairaaloissa eli suorituksen tekijän tiloissa, potilaan luona tai jossain muualla.[26]

43. Sitä vastoin siltä osin kuin on kysymys sen määrittelemisestä, mitkä hoidon tyypit voivat kuulua c alakohdassa tarkoitetun lääketieteellisen hoidon käsitteen alaisuuteen, on todettava, että yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa D. antama tuomio on mielestäni tältä osin erityisen hyödyllinen. Yhteisöjen tuomioistuin on tässä tuomiossa nimittäin todennut, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan kaikkien eri kieliversioiden analyysi osoittaa, että kaikissa muissa paitsi italiankielisessä versiossa viitataan ihmisten terveyteen liittyviin lääketieteellisiin suorituksiin. Lisäksi saksan-, ranskan-, suomen- ja ruotsinkielisissä versioissa käytetään suorastaan käsitettä terapeuttinen hoito tai henkilön hoitaminen. Yhteisöjen tuomioistuin on päätellyt tästä, että "käsitettä 'lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle' ei voida tulkita niin, että se kattaisi lääketieteelliset toimenpiteet, jotka suoritetaan muussa tarkoituksessa kuin sairauden tai terveydellisen poikkeavuuden diagnos[oimiseksi], hoitamiseksi ja parantamiseksi mahdollisuuksien mukaan" (18 kohta).

44. En voi yhtyä myöskään valittajan käsitykseen, jonka mukaan *kaikki* sen tekemät suoritukset ovat yleishyödyllisiä, joten ne on vapautettava verosta, kun otetaan huomioon myös se seikka, että ainakin Saksan liittotasavallassa suoritusten kus-

26 — Muistutan uudelleen, että yhteisöjen tuomioistuin on em. asiassa komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta antamassaan tuomiossa puhunut "suhteesta, joka *yleensä* muodostuu hoidon antajan vastaanottotiloissa" (kursivointi tässä), mikä näyttäisi implisiittisesti sisältävän myös muualla kuin tällaisissa vastaanottotiloissa tehdyt suoritukset.

tannuksista vastaavat suurimmaksi osaksi sosiaalihuolto tai sairauskassat. Tältä osin riittää, kun muistutetaan, että yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa D. antamassaan tuomiossa täsmentänyt, että silloin, kun on kysymys taloudellisen toiminnan, kuten asiantuntijan suorittamien lääketieteellisten analyysien, verosta vapauttamisesta, on merkityksetöntä, onko toiminta mahdollisesti yleishyödyllistä (20 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on tässä tuomiossa viitannut aikaisempiin tuomioihinsa, joissa on korostettu, että "direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa ei vapauteta verosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja, vaan *ainoastaan* ne, jotka on lueteltu ja kuvattu *aivan yksityiskohtaisesti*". [27]

45. Mielestäni voidaan yhteenvetona katsoa, että niistä eri suoritusten tyypeistä, jotka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on maininnut toisessa kysymyksessään, verosta voidaan vapauttaa ainoastaan terapeuttinen hoito, jolla tarkoitan toimenpiteitä, jotka toteutetaan ehkäisemis-, diagnosointi- tai hoitotarkoituksessa lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä muualla kuin sairaaloissa.

46. Se mahdollisuus, että kyseessä olevat suoritukset vapautettaisiin verosta sen perusteella, että ne ovat varsinaiseen lääketieteelliseen hoitoon liittyviä suorituksia, on mielestäni suljettava pois. Toisin kuin c alakohdassa, 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa yleensä säädetään nimenomaisesti, jos vapautus koskee pääasialliseen toimintaan läheisesti liittyviä suorituksia (ks. esim. a, b, i ja n alakohta), ja yhteisöjen tuomioistuin on myös näiden tapausten osalta selvästi noudattanut suppeaa tulkintalinjaa. [28] Kielteistä kantaa näyttää kuitenkin tukevan ennen kaikkea edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta annettu tuomio, jossa yhteisöjen tuomioistuin on nimenomaan nyt kyseessä olevaan säännökseen viitaten katsonut, ettei vapautusta voida ulottaa koskemaan lääketieteelliseen hoitoon liittyviä suorituksia muutoin kuin sellaisessa erilaisessa ja poikkeuksellisessa tilanteessa, jossa on kysymys lääketieteellisen hoidon kannalta "ehdottoman välttämättömistä" suorituksista (edellä mainitussa asiassa oli kysymys "pienistä tavaroiden luovutuksista, joita ei aineellisesti ja taloudellisesti voitu erottaa" verosta vapautetusta suorituksesta).

47. Jotta perushoito- ja kodinhoitopalvelut voitaisiin vapauttaa verosta 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisesti, on näytettävä toteen, että edellä mainitussa oikeuskäytännössä ilmaistu edellytys täyttyy myös nyt esillä

27 — Ks. asia C-149/97, Institute of the Motor Industry, tuomio 12.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7053, 18 kohta; kursivointi tässä); tuomion tässä kohdassa on viitattu muihin tuomioihin, mm. asiassa 107/84, komissio v. Saksa, 11.7.1985 annettuun tuomioon (Kok. 1985, s. 2655), jota Finanzamt on lainannut.

28 — Ks. asia C-306/94, Régie Dauphinoise, tuomio 11.7.1996 (Kok. 1996, s. I-3695, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat; asia koski 19 artiklan 2 kohtaa); asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4595, 25—31 kohta; asia koski 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäistä luetelmakohtaa); em. asia CPP, tuomion 26—32 kohta (asia koski ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka olivat saaneet alkunsa vakuutustoimintaa ja "näihin liiketoimiin liittyviä" palvelujen suorituksia koskevan 13 artiklan B kohdan a alakohdan soveltamisesta) ja asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001 (Kok. 2001, s. I-249, 22—30 kohta; asia koski 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa).

olevassa asiassa. Siitä riippumatta, että tällaisen yhteyden olemassaolon toteen näyttäminen saattaa olla nyt esillä olevassa asiassa vaikeaa, muistutan kuitenkin, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan [29] yhteisöjen tuomioistuimet eivät voi suorittaa tällaista tosiseikkoja koskevaa tutkintaa, vaan se kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäviin.

48. Edellä todetun perusteella ehdotan näin ollen, että toiseen kysymykseen vastataan siten, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädettyä vapautusta voidaan soveltaa vain liikevaihtoon, joka kertyy tutkinnon suorittaneiden sairaanhoitajien — myös kotisairaanhoitona — tekemistä terapeuttisista suorituksista sekä niihin liittyvistä ehdottoman välttämättömistä suorituksista, joita ei voida aineellisesti eikä taloudellisesti erottaa ensin mainituista suorituksista.

C *Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

49. Viimeisellä kysymyksellään, joka on esitetty siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin katsoo, ettei kaikkea Küglerin toimintaa voida vapauttaa verosta c alakohdan perusteella, Bundesfinanzhof kysyy, kuuluvatko muut kuin terapeuttiset suoritukset eli perushoito- ja kodinhoitopalveluihin liittyvät toiminnat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan soveltamisalaan ja onko tällä säännöksellä välitön oikeusvaikutus ja voiko verovelvollinen siten vedota siihen kansallisissa tuomioistuimissa.

1. Kysymyksen ensimmäinen osa

50. Kysymyksen ensimmäiseen osaan ei mielestäni liity mitään erityisiä ongelmia. Kaikkia asianosaiset ja osapuolet ja jopa Bundesfinanzhof ovat käytännössä yhtä mieltä siitä, että perushoito- ja kodinhoitopalvelujen yhteydessä tehdyt suoritukset kuuluvat g alakohdan soveltamisalaan, jos ne liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan. Komissio ja Saksan hallitus muistuttavat erityisesti siitä, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan sanamuodosta voidaan helposti päätellä, että kun terapeuttiset suoritukset on vapautettu verosta c alakohdan perusteella, perushoito- ja kodinhoitopalvelut taas puolestaan liittyvät yleensä sosiaalitukeen ja kuuluvat sen johdosta lähtökohtaisesti sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien, g alakohdassa tarkoitettujen suoritusten käsitteen alaisuuteen. Tällä ratkaisulla on lisäksi se etu, että sen avulla pystytään välttämään 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan eri alakohdissa säädettyjen vapautusten päällekkäisyys ja että se näin ollen mahdollistaa suppean tulkinnan periaatteen noudattamisen; kuten edellä on todettu, tätä periaatetta on sovellettava käsitteisiin, jotka ovat poikkeuksia pääperiaatteesta, jonka mukaan suoritukset ovat arvonlisäverollisia.

29 — Ks. em. asia CPP, tuomion 32 kohta.

51. Myös Kügler korostaa, että kyseessä olevat toiminnat liittyvät sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan, ja sen väitteet poikkeavat muiden osapuolten väitteistä vain osittain. Valittajan mukaan tämän yhteyden olemassaolosta todistaa paitsi kyseisten toimintojen ominaisluonne myös niiden rahoitusjärjestelmä, koska toimintojen kuluista vastaavat suurimmaksi osaksi sairauskassat ja sosiaaliturva- ja sosiaalihuoltolaitokset. Küglerin kannan erityispiirre on se, että sen mukaan *kaikki* kotona suoritettavat palvelut, sellaisina kuin ne on määritelty toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä, eli terapeuttiset suoritukset ja perushoito- ja kodinhoitopalvelujen suoritukset on erotuksetta vapautettava verosta paitsi 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan perusteella, kuten edellä on todettu, myös nyt tarkasteltavana olevan g alakohdan perusteella. Sikäli kuin Küglerin ennakkoratkaisukysymyksiin antamasta vastauksesta voidaan ymmärtää, sen mukaan nämä alakohdat eivät eroa toisistaan verosta vapautettavien suoritusten osalta vaan sen osalta, millainen ammatillinen pätevyys näitä suorituksia tekevillä verovelvollisilla on.

52. Kun edellä todettu otetaan huomioon, minun on pakko yhtyä enemmistön kantaan niistä samoista syistä, joita tätä kantaa puoltavat asianosaiset ja osapuolet ovat tuoneet esiin. Tyydyn lisäämään, ettei muuhun ratkaisuun voida päätyä siinäkään tapauksessa, että säännöksessä tarkoitettujen laitosten henkilökunta — kuten nyt esillä olevassa asiassa — toimii asianomaisten henkilöiden kotona eikä vanhainkodissa. Aivan kuten todettiin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan osalta esiin tulleen vastaavan tulkintaongelman kohdalla, myöskään g alakohdassa olevaa viittausta "vanhainkoteihin" ei voida mielestäni ymmärtää niin, että sillä rajoitettaisiin vapautuksen kohteena olevaa toimintaa, vaan se on ymmärrettävä osaksi näiden toimintojen tyyppien määritelmää ja siten osaksi säännöksen asiallisen soveltamisalan määritelmää. [30]

53. Katson näin ollen, että kolmannen kysymyksen ensimmäiseen osaan on vastattava siten, että perushoito- ja kodinhoitopalvelujen suoritukset kuuluvat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan soveltamisalaan.

2. Kysymyksen toinen osa

54. Kysymyksen toiseen osaan eli siihen, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdalla välitön oikeusvaikutus ja voiko verovelvollinen siis vedota siihen kansallisissa tuomioistuimissa, vastaaminen on sitä vastoin monimutkaisempaa. Asian käsittelyyn osallistuneiden käsitykset myös poikkeavat toisis-

30 — Ks. mitä on todettu em. asiassa komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta annetusta tuomiosta, jossa yhteisöjen tuomioistuin kuvaili c alakohdassa tarkoitettua lääketieteellistä hoitoa suoritukseksi, joka "yleensä [tapahtuu] hoidon antajan vastaanottotiloissa" (ks. edellä 36—42 kohta).

taan enemmän tämän kysymyksen osalta, ainakin tietystä pisteestä lähtien. Asianosaiset ja osapuolet ovat nimittäin yhtä mieltä siitä, että ongelma koskee vain vuotta 1992 edeltänyttä aikaa eli StÄndG:n voimaantuloa edeltänyttä aikaa, ja siitä, että sisällöltään selvillä, riittävän täsmällisillä ja ehdottomilla direktiivin säännöksillä voi olla välitön oikeusvaikutus ja että yksityiset oikeussubjektit voivat tällöin vedota niihin kansallisissa tuomioistuimissa. [31] Muilta osin niiden käsitykset eroavat toisistaan perustavanlaatuisesti, mikä ilmenee myös seuraavasta yhteenvedosta.

a) Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteet ja niiden perustelut

55. Saksan hallitus ja Finanzamt kiistävät jyrkästi kaikki ajatukset, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdalla olisi välitön oikeusvaikutus, ja ne korostavat ennen kaikkea sitä, että tässä alakohdassa säädetty vapautus verosta voidaan myöntää muillekin kuin julkisoikeudellisille laitoksille, mutta vain sillä edellytyksellä, että ne ovat "kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan julkisoikeudellisiksi tunnustamia". Jollei laitosta ole tällä tavalla muodollisesti "tunnustettu", kyseessä olevaa säännöstä ei voida soveltaa siihen; tämä tarkoittaa, ettei säännös ole "ehdoton" ja että yksi säännöksen välittömän sovellettavuuden olennaisista edellytyksistä jää näin ollen täyttymättä.

56. Saksan hallitus ja Finanzamt huomauttavat, että nyt esillä oleva tapaus poikkeaa suuresti siitä, jota yhteisöjen tuomioistuin käsitteli asiassa Becker antamassaan tuomiossa. Asiassa Becker oli nimittäin kysymys siitä, mikä merkitys 13 artiklan B kohdan johtolauseella (joka vastaa täysin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johtolausetta; ks. edellä 2 kohta), jossa viitataan edellytyksiin, joita jäsenvaltiot ovat mahdollisesti asettaneet direktiivin täytäntöönpanemiseksi, on direktiivin erään säännöksen välittömälle sovellettavuudelle; [32] nyt esillä olevassa asiassa tilanne on sitä vastoin sellainen, että säännöksessä viitataan nimenomaisesti valtion toimenpiteeseen, jolla täsmennetään, tunnustetaanko laitos ja milloin, millä edellytyksillä ja missä laajuudessa.

57. Tämän käsityksen mukaan on siis selvää, että tällaisella "tunnustamisella" on laitoksen yhteiskunnallisen luonteen kannalta "muotoava" vaikutus ja että se edellyttää asianomaisen jäsenvaltion lainsäätäjän virallista toimenpidettä. Laitosta ei voida tunnustaa luonteeltaan yhteiskunnalliseksi laitokseksi hallintomenettelyssä,

31 — Ks. asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982 (Kok. 1982, s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 25 kohta) ja em. asia Mohsche, tuomion 17 kohta, jos tyydytään mainitsemaan vain ne aikaisemmat tuomiot, joihin asianosaiset ja osapuolet ovat viitanneet.

32 — Nämä osapuolet viittaavat erityisesti tämän tuomion siihen kohtaan, jossa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, ettei vapautuksen ehdottomuutta ja näin ollen sen välitöntä oikeusvaikutusta voida kyseenalaistaa pelkästään sen perusteella, että jäsenvaltioille on annettu tiettyä harkintavaltaa sellaisten seikkojen osalta, jotka "eivät millään tavoin vaikuta säädetyn vapautuksen sisällön määrittelyyn" (32 kohta).

eikä yksittäistapauksessa voida konkludenttisen hallintokäytännön perusteella päätellä implisiittisesti, että tällainen tunnustaminen on tapahtunut; tämä ei johdu pelkästään siitä, ettei Saksan oikeusjärjestyksessä ollut ennen vuotta 1992 säädetty "luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustetuista laitoksista", vaan myös siitä, että muunlainen ratkaisu merkitsisi 13 artiklassa säädettyjen vapautusten laajentavaa tulkintaa, vaikka näitä on päinvastoin tulkittava suppeasti, kuten on useaan kertaan muistutettu. Saksan hallitus ja Finanzamt toteavat lisäksi, että jos hyväksytään, että tunnustaminen voi tapahtua yksittäistapauksittain implisiittisesti tai hallintomenettelyssä, joudutaan väistämättä sivuuttamaan oikeusvarmuuden periaate.

58. Saksan hallituksen ja Finanzamtin mukaan myöskään sairauskassojen kaltaiset ulkopuoliset tahot eivät voi tunnustaa laitoksia tällä tavalla tehdessään niiden kanssa sopimuksia kotisairaanhoitopalvelujen suorittamisesta. Valtio on verotuoton saaja, ja vain se voi luopua verosta myöntämällä vapautuksen, mikä voi Saksan perustuslain mukaan tapahtua vain lainsäädännöllä. Tunnustamisella, joka pelkästään liittyy sairauskassojen jäsenille suoritetuista palveluista aiheutuneiden kulujen korvaamiseen, ei näin ollen voi olla vaikutuksia verotuksen alalla, joka on eri ala kuin sosiaalihuollon ala.

59. Saksan hallitus ja Finanzamt muistuttavat, että EY 249 artiklassa joka tapauksessa todetaan nimenomaisesti, että jäsenvaltioilla, joiden tehtäviin yhteisön direktiivien täytäntöönpaneminen kuuluu, on kylläkin velvollisuus saavuttaa tämä lopputulos, mutta niillä on vapaus valita, mitä muotoa ja keinoja täytäntöönpano edellyttää. Tämä pitää paikkansa sitäkin suuremmalla syyllä silloin, kun jäsenvaltiolle on annettu täytäntöönpanotoimenpiteiden sisällön osalta laaja harkintavalta, kuten nyt esillä olevassa asiassa. Tässä tapauksessa Saksan liittotasavalta on alun perin katsonut, ettei kyseessä olevia laitoksia ollut syytä "tunnustaa", mutta se on sittemmin muuttanut lainsäädäntöpoliittisia valintojaan todettuaan, kuinka paljon yksityisten harjoittaman kotisairaanhoidon merkitys oli 80-luvulla kasvanut; toisaalta Saksan liittotasavalta on päättänyt toteuttaa alaa koskevia toimenpiteitä antamalla erityissäännöksiä. Saksan hallituksen ja Finanzamtin mukaan ei siis ole mitään syytä rajoittaa jäsenvaltiolle tunnustettua vapautta vaatimalla laitosten taannehtivaa tunnustamista, joka toteutetaan eri muodossa ja eri edellytyksillä kuin mistä Saksan lainsäätäjä on säätänyt.

60. Saksan hallitus ja Finanzamt toteavat yhteenvetona, että koska "tunnustaminen" tapahtui vasta vuonna 1992 StÄndG:llä tehdyillä muutoksilla, Kügler ei nyt esillä olevassa asiassa voi vaatia vapautusta tätä edeltävän ajan osalta.

61. Komissio ja Kügler ovat tältä osin täysin eri mieltä. Komissio katsoo, että koska 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan

g alakohdan sovellettavuuden edellytykseksi on asetettu, että asianomainen jäsenvaltio on etukäteen tunnustanut laitoksen "luonteeltaan yhteiskunnalliseksi laitokseksi", säännöstä ei lähtökohtaisesti voida pitää ehdottomana. Komission mukaan tämä ei kuitenkaan sulje täydellisesti pois sitä mahdollisuutta, että säännöksellä on välitön oikeusvaikutus, jos voidaan näyttää toteen, että valtio on tietyissä tapauksissa tavalla tai toisella tunnustanut laitoksen; komission mielestä tämä pitää paikkansa etenkin silloin, kun säännöksessä on muutoin mainittu riittävän täsmällisesti ja ehdottomasti ne toiminnat, joita vapautus koskee. Muunlainen ratkaisu olisi ristiriidassa direktiivin säännösten välitöntä sovellettavuutta koskevan periaatteen tarkoituksen kanssa; periaatteen tarkoituksena on säännösten välittömän oikeusvaikutuksen takaaminen siten, että niille, joita asia koskee, annetaan mahdollisuus vedota säännöksiin kaikkia niiden kanssa yhteensoveltumattomia kansallisia säännöksiä vastaan.

62. Jos yksittäistapauksessa siis on riittävästi sellaisia seikkoja, joiden perusteella voidaan todeta, että direktiivissä säädetyt edellytykset ovat tosiasiallisesti täyttyneet, ei ole komission mielestä syytä katsoa, ettei direktiivillä ole välitöntä oikeusvaikutusta. Komission mukaan myös yhteisöjen tuomioistuin on todennut näin asiassa Carbonari 25.2.1999 antamassaan tuomiossa, jossa oli samaten kysymys siitä, etteivät jäsenvaltiot olleet etukäteen "tunnustaneet" tiettyjä, määrätyn ammattiryhmän (kyseisessä tapauksessa erikoistuvien lääkäreiden) koulutusta koskevia tarkempia sääntöjä, joista oli säädetty yhteisön direktiivissä. Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa nimittäin katsonut, että asiassa merkityksellisellä direktiivin säännöksellä saattoi siitä huolimatta, ettei jäsenvaltio ollut toteuttanut toimenpiteitä, olla välitön oikeusvaikutus, koska siinä asetetut vaatimukset olivat niin täsmällisiä, että niiden perusteella voitiin todeta, oliko koulutukselle asetetut vaatimukset määrätyssä tapauksessa täytetty. [33]

63. Komissio toteaa vastaavasti vielä, että jos on seikkoja, joiden perusteella voidaan katsoa, että jäsenvaltio on tavalla tai toisella pitänyt laitosta luonteeltaan yhteiskunnallisena, on tämän valtion toimivaltaisen viranomaisen asia arvioida, täyttyykö 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa asetettu edellytys tämän perusteella. Komission mukaan tunnustamisen ei välttämättä tarvitse tapahtua lainsäädäntöteitse, koska edellä mainitussa säännöksessä ei ole mitään, mikä oikeuttaisi päättelemään niin, [34] ja koska se tekisi

33 — Asia C-131/97, Carbonari ym., tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-1103), jossa yhteisöjen tuomioistuin lausui lääkärintointa koskevien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten yhteensovittamisesta 16 päivänä kesäkuuta 1975 annetun direktiivin 75/363/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 26.1.1982 annetulla direktiivillä 82/76/ETY, liitteen välittömästä sovellettavuudesta. Tämän liitteen I kohdassa säädetään, että erikoistuvien lääkäreiden koulutus on suoritettava toimivaltaisten viranomaisten hyväksymissä erityistehtävissä ja että näiden viranomaisten on vahvistettava käytännöllistä ja teoreettista koulutusta koskevat säännöt. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut, että "vaikka samassa kohdassa säädetään, että toimivaltaisten viranomaisten on vahvistettava koulutusta koskevat tarkemmat säännöt, täysipäiväistä koulutusta koskevat vaatimukset on samassa kohdassa lueteltu riittävän täsmällisesti, jotta kansallinen tuomioistuin voi päättää siitä, ketkä pääasian kantajista, jotka kuuluvat erikoistumassa olevien lääkäreiden ryhmään, täyttävät yhteensovittavassa direktiivissä 82/76/ETY tarkoitetut täysipäiväisen erikoislääkäri[— —]koulutu[ksen] vaatimukset lukuvuotta 1991/1992 edeltäviltä jaksoilta" (34 kohta).

34 — Kügler on huomauttanut, että tämän säännöksen b ja p alakohdassa sitä vastoin viitataan "asianmukaisesti" hyväksyttyihin tilanteisiin mutta että g kohdassa ei ole käytetty tätä rajoittavampaa adverbiä.

säännöksen välittömään oikeusvaikutukseen vetoamisesta liian vaikeaa; sen sijaan hallintoviranomainen voi tunnustaa laitoksen, ja laitos voidaan tunnustaa myös muista kuin kyseisessä säännöksessä huomioon otetuista syistä.

64. Seuraavaksi komissio toteaa, etteivät kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a ja b alakohta voi estää nyt kyseessä olevan säännöksen välitöntä oikeusvaikutusta. Kuten edellä on todettu (2 kohta), ensin mainitun säännöksen eli 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat asettaa kunkin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle yhden tai useampia ehtoja; jollei jäsenvaltio ole käyttänyt tätä oikeutta, se, että 1 alakohdan g alakohta on ehdoton ja riittävän täsmällinen, estää jäsenvaltiota epäämästä "verovelvolliselta direktiivissä mainittua vapautusta sillä perusteella, ettei jäsenvaltiossa ole annettu säännöksiä vapautuksen soveltamisen helpottamiseksi, mikäli verovelvollinen pystyy osoittamaan vapautuksen myöntämiselle asetettujen edellytysten tosiasiallisesti täyttyvän oman verotuksellisen tilanteen[sa] kohdalla" (em. asia Becker, tuomion 33 kohta). Jälkimmäisessä säännöksessä sitä vastoin luetellaan edellytykset, joiden täyttyessä vapautus on ehdottomasti evättävä. Komissio kuitenkin muistuttaa myös tältä osin, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan se, että nämä rajoitukset ovat pelkästään mahdollisia, ei estä pitämästä kyseistä säännöstä ehdottomana ja riittävän täsmällisenä. [35]

65. Komissio muistuttaa vielä, että vaikka yhteisöjen tuomioistuimen olisi katsottava, ettei 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdalla ole välitöntä oikeusvaikutusta, Saksan liittotasavalta on EY 10 artiklan perusteella silti velvollinen toteuttamaan kaikki tarvittavat toimenpiteet sen varmistamiseksi, että yhteisön oikeutta noudatetaan täysimääräisesti, joten kansallisen tuomioistuimen on joka tapauksessa tulkittava UStG:n 4 §:n 16 momenttia siten, että se ottaa huomioon kuudennen direktiivin sanamuodon ja sillä tavoitellun päämäärän varmistaakseen, että kyseinen UStG:n säännös on sopusoinnussa kuudennen direktiivin kanssa.

66. Kügler edustaa samaa käsitystä kuin komissio mutta muotoilee argumenttinsa yksityiskohtaisemmin väittäessään, että

35 — Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat 231/87 ja 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino ym., tuomio 17.10.1989 (Kok. 1989, s. 3233, Kok. Ep. X, s. 215, 32 kohta), joissa yhteisöjen tuomioistuinta oli pyydetty ratkaisemaan, oliko kuudennen direktiivin säännös, jonka mukaan vapautus voitiin tietyillä edellytyksillä evätä, välittömästi sovellettava (ks. kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan ensimmäinen ja toinen alakohta, joissa säädetään seuraavaa: "Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen. Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.") Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että koska tällainen rajoitus on pelkästään mahdollinen, kyseessä olevaan säännökseen voidaan vedota kansallisessa tuomioistuimessa, vaikka sen soveltamiseen liittyy taloudellisten edellytysten arviointia.

yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan [36] tunnustaminen voi seurata myös muista asiassa merkityksellisen oikeusjärjestyksen säännöksistä ja periaatteista.

67. Pääasian valittaja muistuttaa erityisesti, että sen suorittamat palvelut liittyvät läheisesti sosiaaliturvaan ja sosiaalihuoltoon ja että sairauskassat ja sosiaaliturva- ja sosiaalihuoltolaitokset rahoittavat sen toiminnan, kuten myös Bundesfinanzhof on tähdentänyt. [37] Pääasian valittaja väittää lisäksi, että yksityiset toimijat oli jo ennen vuotta 1992 mainittu nimenomaisesti useissa eri asteisissa ja luonteisissa kansallisissa säännöksissä, jotka kaikki koskivat sosiaaliturvan ja sosiaalihuollon alaa. Näihin kuuluivat erityisesti säännökset, joilla oli jo 80-luvun ensimmäisistä vuosista lähtien säännelty niitä erityissuhteita, jotka yhdistävät toisiinsa yhtäältä myös kotisairaanhoidon kaltaisten kotona suoritettavien palvelujen tarjoajia ja toisaalta sairauskassoja sekä sosiaaliturva- ja sosiaalihuoltolaitoksia eli laitoksia, jotka vastaavat suurimmasta osasta näihin suorituksiin liittyviä kuluja. Valittaja viittaa lisäksi eräiden osavaltioiden lainsäädäntöön sekä hallinnollisiin käytäntöihin ja määräyksiin, joiden perusteella kyseinen toiminta on vapautettu verosta edellyttäen, että sitä harjoittaa sairauskassan hyväksymä yhdistys tai verovelvollinen.

68. Lopuksi valittaja korostaa, että sen puoltama käsitys on ennen kaikkea paremmin sopusoinnussa säännöksen tavoitteen kanssa, koska se mahdollistaa sairauskulujen ja sosiaaliturvakulujen pienentämisen ja siten niiden maksujen pienentämisen, joita maksuvelvolliset maksavat sairauskassoille ja sosiaaliturvalaitoksille, vaikka Saksan hallituksen vastaväitteen mukaan näitä kuluja pystyttäisiin vähentämään muillakin keinoilla.

b) Asian arviointi

69. Asianosaisten ja muiden osapuolten väitteitä ja perusteluja on selvitetty yksityiskohtaisesti, jotta kävisi selvästi ilmi, mistä seikoista ne ovat väitelleet ja minkäluonteinen niiden välinen erimielisyys on. Kuten edellä on todettu, komissio ja Saksan liittotasavalta ovat eri mieltä ennen kaikkea siitä periaatteellisesta kysymyksestä, voidaanko katsoa, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan kaltaisella säännöksellä on välitön oikeusvaikutus. Finanzamtin ja Küglerin väitteet sitä vastoin keskittyvät pikemminkin niihin seikkoihin, jotka nyt esillä olevassa asiassa puhuvat joko sen puolesta, että valittajaa

36 — Kügler viittaa erityisesti asiassa 29/84, komissio v. Saksa, 23.5.1985 annettuun tuomion (Kok. 1985, s. 1661, Kok. Ep. VIII, s. 231) ja asiassa C-361/88, komissio v. Saksa, 30.5.1991 annettuun tuomioon (Kok. 1991, s. I-2567).

37 — Bundesfinanzhof on muun muassa todennut, että Bundesverfassungsgerichtin (liittotasavallan perustuslakituomioistuin) erään äskettäisen tuomion mukaan terveydenhoitoalan suoritusten vapauttaminen verosta ei ole ristiriidassa UStG:n 4 §:n 14 momentin tavoitteen kanssa, jos sosiaaliturvalaitokset säännönmukaisesti vastaavat niistä aiheutuneista kuluista (ks. asia 2 BvR 2861/93, tuomio 10.11.1999, UR 1999, s. 498).

on pidettävä "luonteeltaan yhteiskunnallisena laitoksena", tai sitä vastaan. On tuskin edes tarpeen huomauttaa, että sen lisäksi, että jälkimmäinen kysymys on riippuvainen ensimmäiseen kysymykseen annettavasta vastauksesta, se kuuluu pikemminkin kansallisen tuomioistuimen arvioitavaksi, kun taas ensin mainittu seikka kuuluu välittömästi yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan. Huomio on siis keskitettävä ensin mainittuun seikkaan.

70. Kuten edellä on todettu, Saksan hallituksen puoltaman käsityksen keskeinen sisältö on se, että kyseissä säännöksessä jäsenvaltioille tunnustetun vapauden ja harkintavallan vuoksi on täysin mahdotonta ajatella, että säännöksellä olisi välitön oikeusvaikutus. Komissio puolestaan lähtökohtaisesti yhtyy tähän kantaan mutta katsoo, ettei sitä voida pitää yleisesti sovellettavana ja ettei sen perusteella voida katsoa, että määrätyn laitoksen tunnustaminen luonteeltaan yhteiskunnalliseksi laitokseksi olisi täysin mahdotonta silloinkin, kun on olemassa ratkaisevia seikkoja, jotka puhuvat sen puolesta.

71. Kun tähän ennakkoratkaisukysymykseen sisältyvän keskeisen ongelman kohde on saatu rajattua tällä tavalla, ryhdyn seuraavaksi käsittelemään lähemmin asianosaisten ja osapuolten kantojen taustalla olevia väitteitä ja perusteluja aloittaen Saksan hallituksen väitteistä ja perusteluista.

72. On todellakin selvää, että kyseessä olevassa säännöksessä jätetään jäsenvaltioille laaja harkintavalta laitosten tunnustamisen osalta, kuten Saksan hallitus on itsepintaisesti tähdentänyt; tällä väitteellä ei mielestäni kuitenkaan *sellaisenaan* ole ratkaisevaa merkitystä. Kuten komissio on muistuttanut, yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Becker antamassaan tuomiossa nimenomaisesti katsonut juuri kuudennen direktiivin osalta ja laajaan ja vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön tukeutuen, että "kyseisen direktiivin yleiseen rakenteeseen tai jäsenvaltioille siinä annettuun toimintavapauteen ei näin ollen voida vedota niiden säännösten kaiken vaikutuksen kieltämiseksi, joihin voidaan tehokkaasti vedota tuomioistuimessa, vaikka direktiiviä ei kokonaisuutena ole pantu täytäntöön".[38] Kysymys on siis juuri sen konkreettisesta määrittämisestä, voiko direktiivillä olla jäsenvaltioille tunnustetusta harkintavallasta huolimatta välitön oikeusvaikutus.

73. Saksan hallitus on kuitenkin todennut lisäksi, että kyseessä olevan säännöksen sovellettavuus ei riipu asianomaisella jäsenvaltiolla olevan yleisluonteisen harkintavallan käytöstä vaan siitä, onko tämä

38 — Tuomion 30 kohta. Ks. lisäksi mm. asia C-10/92, Balocchi, tuomio 20.10.1993 (Kok. 1993, s. I-5105, 34 kohta) ja asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 34 kohta). Edelleen kuudennen direktiivin 13 artiklan osalta ks. vastaavasti asia C-346/97, Braathens, tuomio 10.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3419, 31 kohta), jossa oli kysymys kivennäisöljyjen valmisteverojen rakenteiden yhdenmukaistamisesta 19 päivänä lokakuuta 1992 annetun neuvoston direktiivin 92/81/ETY (EYVL L 316, s. 12) 8 artiklan 1 kohdasta, jonka johdanto-osa vastaa asiasisällöltään kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdanto-osaa, ja kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan osalta asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001 (Kok. 2001, s. I-493, 29—33 kohta).

jäsenvaltio antanut erityissäännöksen. Komissio ei mielestäni kuitenkaan ole väärässä väittäessään, ettei kyseessä olevassa säännöksessä ole mitään, mikä oikeuttaisi ajattelemaan, että siinä mainitun "tunnustamisen" on tapahduttava tietyssä muodossa, ja vielä vähemmän, että sen pitäisi tapahtua lainsäädännöllä. Saksan hallituksen käsitys vaikuttaa nimittäin pelkältä olettamalta, joka perustuu todennäköisesti siihen, että Saksassa, samoin kuin muissakin jäsenvaltioissa, varallisuusoikeudellisiin suorituksiin voidaan velvoittaa vain lailla. On kuitenkin todettava, ettei nyt esillä olevassa asiassa ole kysymys uusista suoritusvelvoitteista vaan verovapautusten tunnustamisesta tapauksissa, joissa se on — kaikissa jäsenvaltioissa — sallittu yhteisön säännöksellä; on lisäksi todettava, ettei direktiivejä voida tulkita tai soveltaa yksittäisten kansallisten oikeusjärjestysten mukaisesti, koska niitä on sovellettava yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa. Kyseessä olevassa säännöksessä todetaan siis ainoastaan, että laitokset on tunnustettava luonteeltaan yhteiskunnallisiksi, mutta tunnustamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt ja menettelyt on pääsääntöisesti jätetty asianomaisen jäsenvaltion päätettäviksi asettamatta mitään muita velvoitteita tai rajoituksia.

74. Jos tämä pitää paikkansa, sen, ettei kyseisiä laitoksia ole nimenomaisesti tunnustettu lainsäädäntöteitse, ei voida katsoa yksinään estävän säännöksen välitöntä oikeusvaikutusta, vaan on sitä vastoin selvitettävä, eikö asianomaisen jäsenvaltion oikeusjärjestyksen perusteella ole mahdollista, että laitos jollain tavalla tunnustetaan luonteeltaan yhteiskunnalliseksi jotain muuta kautta, vaikkapa vain tosiasiallisesti. Tästä on varmistuttava sen vuoksi, että nyt on kysymyksessä — verovapautuksesta muodostuva — oikeus, joka on direktiivissä tunnustettu tietyt ehdot täyttäville verovelvollisille. Pitää kylläkin paikkansa, että näiden ehtojen määritteleminen kuuluu ennen kaikkea jäsenvaltiolle, mutta yhteisöjen tuomioistuin on — edelleen asiassa Becker antamassaan tuomiossa (mutta ei pelkästään siinä) — todennut, että jäsenvaltio, joka ei ole toteuttanut direktiivissä säädettyjä täytäntöönpanotoimenpiteitä, "ei voi vedota omaan laiminlyöntiinsä evätäkseen verovelvolliselta vapautuksen, johon tällä direktiivin mukaan on oikeus" (34 kohta). On toistettava, että jos voidaan jotain muuta kautta katsoa, että tunnustamisen edellytykset täyttyvät, yhteisön oikeuden periaatteet ja ennen kaikkea direktiivien välitöntä oikeusvaikutusta koskeva periaate edellyttävät, ettei niiltä, joita asia koskee, saa evätä mahdollisuutta käyttää kyseessä olevassa direktiivissä tunnustettua oikeutta.[39]

75. Saksan hallitus esittää vielä muitakin väitteitä tällaista ratkaisua vastaan. Se korostaa ensinnäkin, ettei yhdistetyissä

39 — Muistutan tältä osin, että em. yhdistetyissä asioissa Comune di Carpaneto Piacentino ym. annetussa tuomiossa, jossa yhteisöjen tuomioistuimen oli lausuttava siitä, onko kuudennen direktiivin säännöksellä (4 artiklan 5 kohdan ensimmäinen alakohta), jonka mukaan "julkisoikeudelliset yhteisöt" eivät ole verovelvollisia toimiessaan "viranomaisen ominaisuudessa", mahdollisesti välitön oikeusvaikutus, on todettu, että "ainoa peruste, jonka avulla voidaan varmuudella erottaa [näiden yhteisöjen viranomaisen ominaisuudessa harjoittama toiminta niiden yksityisoikeudellisina oikeussubjekteina harjoittamasta toiminnasta] on — — kansallisen oikeuden nojalla sovellettava oikeudellinen sääntely" (15 kohta). Todettuaan ensin, että on "kansallisen tuomioistuimen asiana — — luokitella kyseessä oleva toiminta" (16 kohta), yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että kyseessä olleella säännöksellä on välitön oikeusvaikutus, koska siinä "on selkeästi määritelty yhteisöt ja toimet, joita verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen sääntö koskee" (31 kohta).

asioissa Comune di Carpaneto di Piacentino ym. edellytetty mitään jäsenvaltion erityistoimenpidettä kyseisessä säännöksessä mainittujen yhteisöjen luokittelemiseksi, koska luokittelu oli toteutettu viittauksella kansalliseen oikeuteen; tuomioistuin saattoi siten suorittaa luokittelun suoraan kansallisen oikeuden perusteella, kun taas nyt esillä olevassa asiassa edellytetään jäsenvaltion nimenomaista toimenpidettä. Katson kuitenkin, että tämä vastaväite perustuu siihen samaan kehäpäätelmään, jota on edellä tarkasteltu ja jota on arvosteltu siitä, että siinä pidetään selviönä seikkaa, joka päinvastoin pitäisi näyttää toteen, eli sitä, onko jäsenvaltion toimenpide tässä tapauksessa todella välttämätön.

76. Toiseksi Saksan hallitus väittää, että näissä samoissa yhdistetyissä asioissa Comune di Carpaneto Piacentino ym. mutta myös edellä mainitussa asiassa Carbonari ne edellytykset ja vaatimukset, joiden oli täytyttävä, jotta relevanteissa säännöksissä mainittujen ominaisuuksien voitiin katsoa olevan olemassa, voitiin määrittää itse direktiivin perusteella, jollei valtio ollut toteuttanut erityisiä toimenpiteitä, kun taas 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohta ei sisällä mitään sellaista merkityksellistä seikkaa, jonka avulla voitaisiin korjata se puute, ettei jäsenvaltio ole toteuttanut toimenpiteitä, jotka olisivat tarpeen, jotta laitokset voitaisiin luokitella luonteeltaan yhteiskunnallisiksi.

77. Voin ilman muuta todeta, että juuri tästä syystä on todellakin paljon vaikeampaa yksilöidä kyseiset laitokset siinä tapauksessa, ettei erityissäännöksiä ole annettu; en kuitenkaan usko, että näiden laitosten yksilöiminen olisi — kuten Saksan hallitus väittää — täysin mahdotonta, ja tämä on myös se syy, miksi komissio on asiasta eri mieltä. Totean aluksi, ettei "luonteeltaan yhteiskunnallisen laitoksen" käsite ole oikeustekninen käsite, kuten esimerkiksi samassa säännöksessä käytetty "julkisoikeudellisen laitoksen" käsite. Tätä käsitettä ei siis tarvitse erityisesti määritellä lainsäädännöllisesti niin, että vahvistettaisiin jotkin muodolliset arviointiperusteet, joiden perusteella kyseiset laitokset voitaisiin yksilöidä, vaan se voidaan määritellä oikeusjärjestyksen yleisten käsitteiden perusteella. En myöskään sanoisi, ettei direktiivissä ole mitään, minkä perusteella kyseinen käsite voitaisiin määritellä. Mielestäni niiden yleisluonteisten seikkojen lisäksi, joita direktiivin systemaattinen tulkinta tuo esiin, myös direktiivin yksittäisistä säännöksistä ilmenee — vaikka vain epäsuoraan — eräitä seikkoja. Viittaan erityisesti 13 artiklan A kohdan 2 alakohtaan, jonka a alakohdassa — kuten edellä on todettu (2 kohta) — luetellaan joukko ehtoja, joita jäsenvaltiot voivat yksittäistapauksissa asettaa 1 alakohdassa eli näin ollen myös 1 alakohdan g alakohdassa säädettyjen vapautusten myöntämiselle. Ehdot ovat niin sanottuja enimmäisehtoja, mikä tarkoittaa, että jäsenvaltiot voivat olla asettamatta niitä tai ne voivat asettaa ne lievempinä mutta ne eivät voi asettaa muita tai ankarampia ehtoja. Se, että laitos täyttää nämä ehdot, on jo merkityksellinen osoitus siitä, että säännöksessä asetetut vaatimukset täyttyvät, tai pikemminkin siitä, ettei ole esteitä sille, että laitos tunnustetaan luonteeltaan yhteiskunnalliseksi.

78. On kuitenkin selvää, että sitä, onko tällainen tunnustaminen mahdollinen, on

tutkittava pääasiallisesti asianomaisen valtion oikeusjärjestyksen valossa. On siten kansallisen tuomioistuimen tehtävä arvioida kutakin yksittäistapausta käyttäen perusteena tähän oikeusjärjestykseen sisältyviä periaatteita ja ennen kaikkea tältä osin ratkaisevassa asemassa olevia, tapaukselle ominaisia seikkoja, kuten esimerkiksi asianosaisten nyt käsiteltävänä olevassa asiassa esiin tuomia seuraavia seikkoja: erityissäännösten olemassaolo siitä riippumatta, ovatko ne kansallisia vai alueellisia, lainsäädännöllisiä vai hallinnollisia, verotuksen vai sosiaaliturvan alaan kuuluvia; se, että yhdistykset, jotka harjoittavat samaa toimintaa kuin valittaja, ovat jo saaneet vastaavanlaisen vapautuksen yleishyödyllisyytensä vuoksi; se, että lakisääteiset sairauskassat tai sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset, joiden kanssa valittajan kaltaiset yksityiset toimijat ovat sopimussuhteessa, vastaavat suurimmaksi osaksi suoritusten kuluista, ja niin edelleen (ks. edellä 67 kohta). Totean uudelleen, ettei todellakaan ole helppoa ylittää tällä tavalla estettä, joka aiheutuu siitä, ettei valtio ole antanut selviä ja yksiselitteisiä säännöksiä; edellä kuvailluista — sekä periaatteellisista että tapauskohtaisista — syistä katson kuitenkin, ettei tätä mahdollisuutta voida sulkea pois suoralta kädeltä ja ehdottomasti.

79. Totean lopuksi, ettei puoltamaani ratkaisua voida vastustaa väittämällä, että se merkitsee sellaista kuudennen direktiivin laajentavaa tulkintaa, joka on ristiriidassa tältä osin velvoittavan suppean tulkinnan periaatteen kanssa, kuten edellä on useaan kertaan todettu. Ehdotettu ratkaisu ei nimittäin laajenna vapautuksen alaa direktiivissä säädetyn alan ulkopuolelle, vaan se ainoastaan mahdollistaa vapautuksen myöntämisen verovelvollisille, joilla on siihen oikeus direktiivin mukaan. Pikemminkin vastakkaiseen käsitykseen liittyy ongelmia sen osalta, onko se yhteisön oikeuden vakiintuneiden tulkintaperusteiden mukainen, kun otetaan huomioon, että g alakohta on poikkeus periaatteesta, jonka mukaan "13 artiklassa mainitut vapautukset ovat itsenäisiä yhteisöoikeuden käsitteitä — —[, mikä] koskee myös vapautuksille asetettuja erityisiä edellytyksiä ja erityisesti niitä edellytyksiä, jotka koskevat vapautuksen alaan kuuluvia palveluja suorittavan taloudellisen toimijan ominaisuutta ja henkilöllisyyttä" (ks. em. asia Bulthuis-Griffioen, tuomion 18 kohta). Epäselvässä tapauksessa on siis mahdollisuuksien mukaan valittava tulkinta, joka kunnioittaa ja jopa korostaa kyseessä olevan käsitteen "itsenäisyyttä", koska tällä tulkintaperusteella pyritään välttämään suuntaan tai toiseen tapahtuvat ylilyönnit direktiivin tulkinnassa ja edistämään direktiivin yhdenmukaista soveltamista.

80. Yhteenvetona katson, että on lähtökohtaisesti ajateltavissa, että kyseisellä säännöksellä on välitön oikeusvaikutus, ja että kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen toiseen osaan on siten vastattava, ettei voida pitää poissuljettuna, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdalla on välitön oikeusvaikutus silloinkin, kun asianomainen jäsenvaltio ei ole antanut erityissäännöksiä, jos kansallinen tuomioistuin pystyy kaikkien asiassa merkityksellisten seikkojen perusteella toteamaan, että verovelvollinen on "luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustettu laitos".

V Ratkaisuehdotus

81. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa kysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetty vapautus verosta ei riipu lääketieteellistä hoitoa antavan verovelvollisen oikeudellisesta muodosta.

2) Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädettyä vapautusta voidaan soveltaa vain liikevaihtoon, joka kertyy tutkinnon suorittaneiden sairaanhoitajien — myös kotisairaanhoitona — tekemistä terapeuttisista suorituksista sekä niihin liittyvistä ehdottoman välttämättömistä suorituksista, joita ei voida aineellisesti eikä taloudellisesti erottaa ensin mainituista suorituksista.

3) a) Perushoito- ja kodinhoitopalvelujen suoritukset kuuluvat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan soveltamisalaan.

   b) Ei voida pitää poissuljettuna, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdalla on välitön oikeusvaikutus silloinkin, kun asianomainen jäsenvaltio ei ole antanut erityissäännöksiä, jos kansallinen tuomioistuin pystyy kaikkien asiassa merkityksellisten seikkojen perusteella toteamaan, että verovelvollinen on "luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustettu laitos".