YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

27 päivänä huhtikuuta 2006 *

Yhdistetyissä asioissa C-443/04 ja C-444/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 15.10.2004 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet yhteisöjen tuomioistuimeen samana päivänä, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

H. A. Solleveld (C-443/04) ja

J. E. van den Hout-van Eijnsbergen (C-444/04)

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet ja A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.10.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Solleveld, edustajanaan advocaat A. B. Schoonbeek,

– van den Hout-van Eijnsbergen, edustajanaan belastingadviseur F. D. Kouwenhoven,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja D. J. M. de Grave,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään P. van Nuffel ja D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.12.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisukysymykset koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen mää-

räytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan tulkintaa.

2 Nämä kysymykset on esitetty asioissa, joissa asianosaisina ovat yhtäältä fysioterapeuttina toimiva Solleveld ja psykoterapeuttina toimiva van den Hout-van Eijnsbergen ja toisaalta Staatssecretaris van Financiën ja jotka koskevat Inspecteur van de Belastingdienst – Ondernemingenin (verotarkastaja, jäljempänä veroviranomainen) kieltäytymistä vapauttaa arvonlisäverosta sellaisen lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle, jota he ovat antaneet ammattitoimintansa yhteydessä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

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

_ _"

Kansallinen lainsäädäntö

Arvonlisäveroa koskeva lainsäädäntö

4 Wet op de omzetbelasting -nimisen lain, joka on annettu 28.6.1968, sellaisena kuin se oli voimassa ennen 1.12.1997 (liikevaihtoverolaki; Stb. 1968, nro 329; jäljempänä vuoden 1968 arvonlisäverolaki), 11 §:n 1 momentin g kohdassa säädettiin, että arvolisäverosta vapautetaan

"lääkärien – muiden kuin eläinlääkäreiden – psykologien, puheterapeuttien, sairaanhoitajien ja kätilöiden suorittamat palvelut; sellaista avustavan hoitohenkilöstön ammattia harjoittavien suorittamat palvelut, jota koskevat säännöt vahvistetaan avustavan hoitohenkilöstön ammateista annetun lain perusteella – –".

5 Vuoden 1968 arvonlisäverolain, sellaisena kuin se on ollut voimassa 1.12.1997 lähtien, 11 §:n 1 momentin g kohdassa säädetään, että arvonlisäverosta vapautetaan

"sellaista ammattia harjoittavien henkilöiden suorittamat palvelut, josta säädetään terveydenhoidon ammateista annetussa laissa tai sen nojalla annetuissa säännöksissä – –".

Terveydenhoitoalan lainsäädäntö

6 Wet op de paramedische beroepen -nimisen, 21.3.1963 annetun lain (Stb. 1963, nro 113; jäljempänä avustavan hoitohenkilöstön ammateista annettu laki) 1 §:n 2 momentissa säädettiin lain kumoamiseen asti vuonna 1997 seuraavaa:

"Tätä lakia ei sovelleta sairaanhoitajien antamaan hoitoon ja lisäksi sitä sovelletaan ainoastaan avustavan hoitohenkilöstön ammatteihin, jotka on järjestetty 2 §:ään perustuvalla hallinnon yleistoimella."

7 Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä asiassa C-444/04 käy ilmi, että aikana, jolloin avustavan hoitohenkilöstön ammateista annettu laki oli voimassa, psykoterapeuttien ammattirekisteriin merkitsemistä varten asetetut edellytykset mainittiin Besluit inzake registratie van psychotherapeuten -nimisessä päätöksessä (psykoterapeuttien rekisteröinnistä tehty päätös, Stcrt. 1986, nro 149; jäljempänä vuoden 1986 päätös). Selvää on, ettei tässä päätöksessä ole kyse hallinnon yleistoimesta avustavan hoitohenkilöstön ammateista annetussa laissa tarkoitetulla tavalla.

8 Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg -nimisen, 11.11.1993 annetun lain (terveydenhuollon ammateista annettu laki, Stb. 1993, nro 655; jäljempänä BIG), sellaisena kuin se on muutettuna vuonna 1997, 3 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Rekistereitä pidetään niistä, jotka täyttävät tässä tarkoituksessa tässä laissa tai tämän lain nojalla säädetyt edellytykset ja jotka rekisteröintiä koskevasta pyynnöstä merkitään rekisteriin lääkärinä, hammaslääkärinä, farmaseuttina, terveydenhoidon psykologina, psykoterapeuttina, fysioterapeuttina, kätilönä tai sairaanhoitajana."

9 Fysioterapeuttien erityiseen toiminta-alaan BIG:ssä tarkoitetulla tavalla kuuluvat tehtävät määritellään ja luetellaan BIG:n 29 §:ssä ja 13.10.1997 annetun Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut -nimisen päätöksen (fysioterapeuttien koulutusvaatimuksista ja asiantuntemusalueista tehty päätös; Stb. 1997, nro 516; jäljempänä vuoden 1997 päätös) 5 §:ssä. Tämän päätöksen 5 §:n 1 momentin mukaan fysioterapeuttien tehtäviin kuuluvat muun muassa potilaiden tutkiminen tuki- ja liikuntaelinten häiriöiden toteamiseksi ja näiden häiriöiden hoitaminen fysioterapian menetelmin. Saman pykälän 2 momentin mukaan näihin menetelmiin kuuluu liikehoito, hieronta ja fyysinen stimulaatio, ei kuitenkaan ionisoivien säteiden käyttö.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-443/04

10 Solleveld on fysioterapeutti, joka on tässä ominaisuudessa merkitty BIG:ssä säädettyyn ammattirekisteriin. "Klassisten" fysioterapeutin tehtävien ohella Solleveld

harjoittaa niin sanottuun "häiriöalueen diagnostiikan" alaan kuuluvaa toimintaa, jota varten hän on saanut erityistä täydennyskoulutusta Saksassa. Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä käy ilmi, että kyseisessä toiminnassa kiinnitetään erityistä huomiota leuan ja suun alueen häiriötoimintoihin, jotka todetaan röntgenkuvien, suunvirtamittausten ja elektro-dermaalisten toimenpiteiden sekä suunsisäisten tutkimusten avulla. Tämä toiminta perustuu teoriaan, jonka mukaan leuan, hampaiden ja suuontelon perusteellisilla tutkimuksilla voidaan tehdä mahdolliseksi tautien ja sairauksien syiden selvittäminen ja voidaan perustaa lähtökohta hoidolle, jolla pyritään potilaan parantamiseen tai hänen kuntonsa kohentamiseen.

11 Solleveldin tähän alaan kuuluva toiminta käsittää ensinnäkin diagnoosin tekemisen sen määrittämiseksi, liittyvätkö potilaan valittamat vaivat leukaluun tai hampaiden alueen häiriöihin. Mikäli tilanne on tällainen, Solleveld laatii hoitosuunnitelman. Hoitosuunnitelmaan kuuluvat pääasiallisesti käsittelyt kevyillä lasersäteillä, homeopaattiset lääkehoidot ja manuaalinen hoito. Ennen näiden hoitojen toteuttamista Solleveld voi myös antaa potilaalle lähetteen hammaslääkärille tai leukakirurgille.

12 Koska Solleveld ei maksanut arvonlisäveroa häiriöalueen diagnostiikan alan toimintaan kuuluvien palveluiden suorituksista, hänelle osoitettiin 1.1.1994 ja 31.12.2000 välistä aikaa koskevat jälkiverotuspäätökset. Veroviranomainen hylkäsi oikaisuvaatimukset, jotka hän teki näistä päätöksistä. Hylkäävät päätökset perustuivat erityisesti Inspecteur voor de Gezondheiszorgin (terveydenhoidon alan viranomainen) lausuntoon, jonka mukaan häiriöalueen diagnostiikka ei kuulu BIG:n 29 §:ssä ja vuoden 1997 päätöksen 5 §:ssä tarkoittamalla tavalla fysioterapeuttien erityiseen toiminta-alaan.

13 Gerechtshof te Amsterdam hylkäsi 18.11.2002 antamallaan tuomiolla Solleveldin oikaisuvaatimusten hylkäämispäätöksistä nostaman kanteen pääasiassa sillä perusteella, että kyseisiä hoitoja ei voida pitää Solleveldin fysioterapeutin ominaisuudessa tarjoamina palveluina.

14 Solleveld teki tästä tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin. Sen jälkeen, kun tämä tuomioistuin ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyssä päätöksessään toteaa, että Solleveld ei tarjoa kyseisiä hoitoja BIG:ssä tarkoitetun ammatin harjoittajana, se pohtii, onko ne kuitenkin vapautettava arvonlisäverosta silloin, kun yhtäältä niiden tavoitteena subjektiivisesta näkökulmasta katsottuna on edesauttaa potilaan lääketieteellistä hoitoa, ja toisaalta Gerechtshof te Amsterdamin toteamista tosiseikoista käy ilmi, että 40 prosentissa tapauksista Solleveldin potilaat tulevat hänen luokseen lääkärin tai hammaslääkärin lähetteellä ja että useimmat vakuutusyhtiöt korvaavat hoidosta aiheutuvat kustannukset ainakin silloin, kun potilaat ovat ottaneet sellaisen lisävakuutuksen, joka kattaa muut kuin perinteiseen lääketieteeseen kuuluvat hoitotavat.

15 Näissä olosuhteissa Hoge Raad der Nederlanden päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäverosta ovat vapautettuja sellaiset toimet, jotka koostuvat – – [häiriöalueen] diagnostiikan yhteydessä tapahtuvasta diagnoosin tekemisestä, terapiaehdotusten esittämisestä ja mahdollisesti suoritettavasta käsittelystä, myös silloin, kun nämä palvelut eivät kuulu lääketieteellisen ammatin tai avustavan hoitohenkilöstön ammatin harjoittamiseen, sellaisena kuin asianomainen jäsenvaltio on nämä ammatit määritellyt?"

Asia C-444/04

16 Van den Hout-van Eijnsbergen toimii itsenäisesti psykoterapeutin ammatissa, jota varten hänellä on pedagogin tutkinto. Koska Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid (mielenterveysalan johtava viranomainen) totesi, että hän täytti vuoden 1986 päätöksessä säädetyt edellytykset, hänet merkittiin psykoterapeuttina vuonna 1988 kyseisessä päätöksessä säädettyyn ammattirekisteriin.

17 Koska van den Hout-van Eijnsbergen ei maksanut arvonlisäveroa toimintansa harjoittamiseen liittyvien palveluiden suorituksista, hänelle osoitettiin jälkiverotuspäätökset 1.1.1992 ja 31.12.1995 väliseltä ajalta. Veroviranomainen hylkäsi oikaisuvaatimuksen, jonka hän teki näistä päätöksistä.

18 Gerechtshof te 's-Gravenhage hylkäsi 20.3.2003 antamallaan tuomiolla van den Hout-van Eijnsbergenin oikaisuvaatimuksen hylkäämispäätöksestä nostaman kanteen pääasiassa sillä perusteella, että vuoden 1968 arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentin g kohdassa, sellaisena kuin se oli voimassa pääasiassa kyseessä olevina verovuosina, säädetyllä "lääkäreiden ja psykologien suorittamien palveluiden" käsitteellä tarkoitetaan yksinomaan lääkärin tai psykologin ammattinimikkeeseen oikeutettujen henkilöiden suorittamia palveluita.

19 Van den Hout-van Eijnsbergen teki mainitusta tuomiosta kassaatiovalituksen Hoge Raad der Nederlandeniin. Sen jälkeen, kun kyseinen tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyssä päätöksessä todennut, ettei mikään oikeuta perustellusti epäilemään sitä, että itsenäisten psykoterapeuttien suorittamilla hoidoilla on terapeuttinen tarkoitus, se toteaa, että psykoterapeutteja ei mainita vuoden 1968 arvonlisäverolain, sellaisena kuin sitä sovelletaan tässä oikeudenkäyntiasiassa, 11 §:n 1 momentin g kohdassa säädetyssä ammattien luettelossa, ja näin on siitä huolimatta, että he täyttivät rekisteröinnin lainmukaiset edellytykset ja heidät oli tosiasiassa rekisteröity psykoterapeuttirekisteriin. Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ilmoittaa, että kyseisessä säännöksessä, sellaisena kuin se on ollut voimassa 1.12.1997 lähtien, säädetään vastedes, että psykoterapeuttien suorittamat hoidot on vapautettu arvonlisäverosta. Mainittu tuomioistuin pohtii näin ollen, saattoiko vuoden 1968 arvonlisäverolaissa, sellaisena kuin se oli voimassa ennen mainittua päivää, säädetty rajoitettu lääketieteellisten ammattien luettelo riittää sulkemaan kyseiset hoidot kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen ulkopuolelle.

20 Näissä olosuhteissa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakoh[taa] tulkittava siten, että arvonlisäverosta ovat vapautettuja psykoterapeuttiset toimet, joiden suorittajana on sellainen ammatinharjoittaja, joka täyttää – – rekisteröintiä varten laissa säädetyt vaatimukset ja joka on rekisteröity – – psykoterapeuttirekisteriin, myös silloin, jos nämä toimet eivät kuulu lääketieteellisen ammatin tai avustavan hoitohenkilöstön ammatin harjoittamiseen, sellaisena kuin asianomainen jäsenvaltio on nämä ammatit määritellyt?"

21 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 21.1.2005 antamalla määräyksellä asiat C-443/04 ja C-444/04 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

22 Kysymyksillään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, soveltuuko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetty vapautus arvonlisäverosta hoitoihin, joita fysioterapeutti ja psykoterapeutti antavat lääketieteellisen ja avustavan hoitohenkilöstön ammatin harjoittamisen ulkopuolella, sellaisina kuin nämä ammatit on määritelty asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännössä.

23 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan sanamuodon mukaisen tulkinnan mukaan voidakseen hyötyä kyseisessä säännöksessä säädetystä

vapautuksesta ammattia harjoittavan henkilön on täytettävä kaksi edellytystä eli yhtäältä, että hän "antaa lääketieteellistä hoitoa henkilölle", ja toisaalta, että nämä hoidot annetaan "asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä".

24 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on riidatonta, että pääasian kantajien antamissa hoidoissa on kyse hoidon antamisesta henkilölle tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla silloin, kun kyseiset hoidot suoritetaan sairauden tai terveydellisen poikkeavuuden diagnosoimiseksi, hoitamiseksi ja parantamiseksi mahdollisuuksien mukaan, jolloin niillä siten on terapeuttinen tarkoitus (asia C-307/01, D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, tuomio 20.11.2003, Kok. 2003, s. I-13989, 57 kohta).

25 Sitä vastoin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset koskevat sitä, voidaanko mainitut hoidot katsoa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa ilmaistun toisen edellytyksen mukaisesti annetuiksi lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä, sellaisina kuin nämä ammatit määritellään kansallisessa lainsäädännössä.

26 Tältä osin ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyistä päätöksistä käy ilmi, että asiassa C-444/04 kyseessä olevat hoidot antaa palvelujen suorittaja, joka ei pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan kuulunut mihinkään kansallisessa lainsäädännössä arvonlisäverovapautusta varten määritellyistä avustavan hoitohenkilökunnan ammateista, kun taas asiassa C-443/04 kyseessä olevat hoidot, vaikka niitä antoi palvelujen suorittaja, joka kuuluu tällaiseen avustavan hoitohenkilöstön ammattikuntaan, eivät kuuluneet kyseisen ammatin erityiseen toiminta-alaan, sellaisena kuin tämä toiminta-ala määritellään mainitussa kansallisessa lainsäädännössä.

27 Tästä seuraa, että asiassa C-444/04 esittämällään kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii erityisesti ratkaisemaan, missä määrin jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa

säädettyä arvonlisäverovapautusta varten jättää tiettyjä ammatteja kansalliseen lainsäädäntöön otettujen avustavan hoitohenkilöstön ammattien määritelmän ulkopuolelle, kun taas asiassa C-443/04 mainittu tuomioistuin kysyy, voivatko nämä samat jäsenvaltiot jättää mainitun määritelmän ulkopuolelle tietyt, henkilöille annettavaan hoitoon liittyvät erityiset tehtävät.

28 Tältä osin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan sanamuodosta käy selvästi ilmi, että kyseisessä säännöksessä ei itsessään määritellä "avustavan hoitohenkilökunnan ammattien" käsitettä, vaan siinä viitataan tältä osin määritelmään, joka on tehty jäsenvaltioiden sisäisessä lainsäädännössä.

29 Näin ollen jokaisen jäsenvaltion asiana on määritellä omassa valtionsisäisessä oikeudessaan avustavan hoitohenkilöstön ammatit, joiden harjoittamisen yhteydessä hoidon antaminen henkilölle on vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisesti. Yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut, että kyseisellä säännöksellä harkintavalta tältä osin annetaan jäsenvaltioille (asia C-45/01, Dornier, tuomio 6.11.2003, Kok. 2003, s. I-12911, 81 kohta).

30 Tähän harkintavaltaan ei sisälly pelkästään valta määritellä mainittujen ammattien harjoittamiseksi vaadittava pätevyys vaan myös valta määrittää erityiset, henkilölle annettavaan hoitoon liittyvät tehtävät, jotka tällaisiin ammatteihin kuuluvat. Silloin kun palvelujen suorittajien hankkimat erilaiset pätevyydet eivät välttämättä valmista viimeksi mainittuja kaikentyyppisten hoitojen suorittamiseen, jäsenvaltiolla on nimittäin harkintavaltaansa käyttäessään oikeus katsoa, että avustavan hoitohenkilöstön ammattien määrittely ei ole riittävän kattava, mikäli siinä rajoitutaan asettamaan palvelujen suorittajien pätevyyttä koskevat yleiset vaatimukset täsmentämättä hoitoja, joihin nämä ovat kyseisten ammattien yhteydessä pätevöityneet.

31 Kuitenkaan jäsenvaltioilla tältä osin oleva harkintavalta ei ole rajoittamaton.

32 Tosin, kuten Alankomaiden hallitus korostaa, jäsenvaltioilla on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan virkkeen ensimmäisen osan nojalla oikeus asettaa verovapautusten edellytykset vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi.

33 Siten, toisin kuin Euroopan yhteisöjen komissio väittää, on katsottava, että jäsenvaltioilla avustavan hoitohenkilöstön ammattien määrittelemiseksi oleva harkintavalta oikeuttaa jäsenvaltiot katsomaan, etteivät tietyt ammatit ole tällaisia ja siten jättämään kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautuksen ulkopuolelle asiassa C-444/04 kyseessä olevan kaltaisen psykoterapeutin määritellyn ammatin siitä huolimatta, että tästä ammatista säädetään lisäksi tiettyjen seikkojen osalta kansallisen lainsäädännön erityisessä säännöstössä.

34 Samoin pitää paikkansa, kuten Alankomaiden hallitus väittää, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautuksen oikea ja selkeä soveltaminen varmistetaan silloin, kuten asiassa C-443/04 psykoterapeutin palveluiden osalta, kun mainittu vapautus varataan ainoastaan palvelun suorittajille, joilla on kansallisessa lainsäädännössä ilmaistu ammatillinen pätevyys avustavan hoitohenkilöstön ammatteihin, ja yksinomaan siltä osin kuin kyse on henkilölle annettavaa hoitoa koskevista erityisistä tehtävistä, sellaisina kuin nämä tehtävät on määritelty mainitussa lainsäädännössä, joita varten tämä pätevyys on hankittu.

35 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä kuitenkin seuraa, että vaatimus vapautusten oikeasta ja selkeästä soveltamisesta ei voi oikeuttaa jäsenvaltioita aiheuttamaan haittaa tavoitteille, joihin kuudennella direktiivillä pyritään, eikä yhteisön oikeuden periaatteille, erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatteelle, jota arvonlisäverotuksessa heijastaa verotuksen neutraalisuuden periaate (ks. em. asia

Dornier, tuomion 42 ja 69 kohta; asia C–498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005, s. I-4427, 29 ja 52 kohta ja asia C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, tuomio 12.1.2006, Kok. 2006, s. I-589, 44–46 kohta).

36 Näin ollen silloin, kun verovelvollinen pyytää, että hänen harjoittamansa toiminta, joka liittyy hoidon antamiseen henkilölle, tunnustetaan avustavan hoitohenkilöstön ammatteihin kuuluvaksi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädettyä arvonlisäverovapautusta varten, kansallisten tuomioistuinten on tutkittava, ovatko toimivaltaiset viranomaiset noudattaneet tässä säännöksessä myönnetyn harkintavallan rajoja ottamalla huomioon tavoitteen, johon säännöksellä pyritään ja yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen (ks. vastaavasti asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002, Kok. 2002, s. I-6833, 56 kohta; em. asia Dornier, tuomion 69 kohta ja em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 52 kohta).

37 Tältä osin ensinnäkin sen tavoitteen osalta, johon kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdalla pyritään, on todettava, että tässä säännöksessä säädetyllä edellytyksellä, jonka mukaan hoidon antamisen henkilölle on tapahduttava asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä, pyritään varmistamaan se, että vapautusta sovelletaan ainoastaan sellaisen hoidon antamiseen henkilölle, jonka suorittaa vaaditun ammatillisen pätevyyden hankkinut palvelujen tarjoaja (em. asia Kügler, tuomion 27 kohta). Näin ollen kaikki hoidon antaminen henkilölle ei kuulu tällaisen vapautuksen soveltamisalaan, vaan vapautus koskee ainoastaan niitä, joilla on riittävä pätevyys, kun otetaan huomioon palvelujen suorittajien ammatillinen koulutus.

38 Tästä seuraa, että määrätyn ammatin tai erityisen, henkilölle annettavaan hoitoon liittyvän toiminnan jättämistä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädettyä vapautusta varten kansallisessa lainsäädännössä tehdyn avustavan hoitohenkilöstön ammattien määritelmänulkopuolelle on voitava

perustella sellaisin objektiivisin perustein, jotka perustuvat hoitoa antavien palvelujen suorittajien ammatilliseen pätevyyteen, ja siten tarjottujen palvelujen laatua koskevilla näkökohdilla.

39 Toiseksi yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen osalta on palautettava mieleen, että oikeuskäytännön mukaan sen vastaista on, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen toistensa kanssa kilpailevia palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (asia C-109/02, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2003, Kok. 2003, s. I-12691, 20 kohta ja em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 54 kohta).

40 Sen määrittelemiseksi, ovatko palvelut, jotka liittyvät hoidon antamiseen henkilölle, keskenään samankaltaisia, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen osalta ja kun otetaan huomioon tavoite, johon kyseisellä säännöksellä pyritään, on kuitenkin otettava huomioon kyseistä hoitoa antavien palvelujen suorittajien ammatillinen pätevyys. Silloin kun palvelut, jotka liittyvät hoidon antamiseen henkilölle, eivät ole samanlaisia, niitä voidaan nimittäin pitää samankaltaisina ainoastaan siltä osin kuin ne ovat hoidonsaajille laadultaan toisiaan vastaavat.

41 Tästä seuraa, että ammatin tai erityisen, henkilölle annettavaan hoitoon liittyvän toiminnan jättäminen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädettyä vapautusta varten kansallisessa lainsäädännössä tehdyn avustavan hoitohenkilöstön ammattien määritelmän ulkopuolelle on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista ainoastaan, jos voidaan osoittaa, että tätä ammattia tai toimintaa harjoittavilla henkilöillä on tällaisten hoitojen suorittamiseksi ammatillinen pätevyys, jolla voidaan taata näille palveluille laatu, joka vastaa sellaisten henkilöiden tarjoamia palveluja, jotka kyseisen kansallisen lainsäädännön nojalla on vapautettu arvonlisäverosta.

42 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on ratkaista ottamalla huomioon kaikki nämä seikat, ylitetäänkö asiassa C-444/04 psykoterapeutin ammatin ja asiassa C-443/04 fysioterapeutin suorittaman häiriöalueen diagnostiikan alaan kuuluvan toiminnan jättämisellä avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen ulkopuolelle kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädettyä arvonlisäverovapautusta varten tässä säännöksessä jäsenvaltioille myönnetyn harkintavallan rajat.

43 Tältä osin asian C-444/04 osalta on heti alkuun todettava, toisin kuin Alankomaiden hallitus väittää, että sillä, että kaikkia psykoterapeutteja kohdellaan arvonlisäverotuksessa samalla tavalla riippumatta heidän oikeudellisesta asemastaan, ei ole asiassa merkitystä. Sitä vastoin on tutkittava, kuten van den Hout-van Eijnsbergen esittää, katsoiko asianomainen jäsenvaltio pääasiassa kyseessä olevien verovuosien aikana sellaisen pedagogin tutkinnon suorittaneen psykoterapeutin harjoittaman toiminnan kuuluvaksi eri arvonlisäverojärjestelmään kuin siihen, jota sovellettiin samaa toimintaa harjoittaviin psykiatreihin ja psykologeihin.

44 Mikäli tilanne oli tällainen, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava, onko pääasiassa kantajana olevan kaltaisilla pedagogin tutkinnon suorittaneilla psykoterapeuteilla tosiasiallisesti psykiatrien ja psykologien tavoin vaadittava ammatillinen pätevyys antaa mainitun kantajan suorittamia psykoterapeuttisia hoitoja, ja jos on, ovatko nämä siinä tapauksessa tällaista toimintaa harjoittaessaan arvonlisäverosta vapautettuja.

45 Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, pääasiassa kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä ylitetään harkintavalta, joka jäsenvaltioilla on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan perusteella, ainoastaan, mikäli psykoterapeuttien antamien hoitojen laadun voidaan katsoa, kun otetaan huomioon heidän ammatillinen pätevyytensä, vastaavan psykiatrien,

psykologien tai muiden lääketieteellisissä ammateissa tai avustavan hoitohenkilöstön ammateissa toimivien antamia samanlaisia hoitoja, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava kaikkien sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa merkityksellisten seikkojen perusteella.

46 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi ottaa huomioon erityisesti sen, että pääasian kantajalla on pedagogin tutkinto ja että psykoterapeuttiset hoidot, joita hän antoi kyseisten verovuosien aikana, annettiin laillisesti terveydenhuoltoalan viranomaisen valvonnassa ja sellaisessa erityisessä lainsäädännössä määriteltyjen edellytysten mukaan, jonka noudattamista osoittaa merkintä tätä tarkoitusta varten säädettyyn rekisteriin, jolloin tällaiset seikat takaavat sen, että hänellä oli vaadittava ammatillinen pätevyys toimintansa harjoittamista varten.

47 Jotta asian C-443/04 osalta voidaan arvioida, ylittikö asianomainen jäsenvaltio kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaan perustuvan harkintavaltansa, on tutkittava, onko häiriöalueen diagnostiikan alaan kuuluvat hoidot vapautettu arvonlisäverosta silloin, kun niitä antavat lääkärit ja hammaslääkärit.

48 Kun Alankomaiden hallitukselta kysyttiin tästä seikasta suullisessa käsittelyssä, se kuitenkin ilmoitti lääkäreiden osalta haluamatta ottaa lopullista kantaa tältä osin, ettei ollut ensi arviolta poissuljettua, että viimeksi mainitut voivat, kun otetaan huomioon heidän asiantuntemuksensa ja heidän kattavampi lääketieteellinen koulutuksensa, saada vapautuksen arvonlisäverosta mainittuja hoitoja suorittaessaan.

49 Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tämän tuomion 44 ja 45 kohdassa esitettyjen perusteluiden mukaisesti määriteltävä, ylittikö asianomainen jäsenvaltio jättäessään vapauttamatta pääasian kantajan antamat häiriöalueen diagnostiikan alaan kuuluvat hoidot sille kuudennen direktiivin 13 artiklan A

kohdan 1 alakohdan c alakohdan perusteella annetun harkintavallan, kun otetaan huomioon lääkäreihin ja hammaslääkäreihin sovellettava, samoja hoitoja koskeva arvonlisäverojärjestelmä ja kunkin heistä tässä yhteydessä tarjoaman hoidon laatu.

50 Tältä osin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi ottaa huomioon erityisesti sen, että pääasian kantaja harjoittaa fysioterapeutin ominaisuudessaan asianomaisen jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetulla tavalla avustavan hoitohenkilöstön ammattia, että mainittujen hoitojen antamista varten hän on saanut erityistä täydennyskoulutusta ja että näiden hoitojen suorittamista varten hänen potilaansa tulevat hänen luokseen säännöllisesti lääkäreiden tai hammaslääkäreiden lähetteellä.

51 Näin ollen esitettyihin kysymyksiin on vastattava seuraavasti:

– Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että siinä annetaan jäsenvaltioille harkintavalta määritellä avustavan hoitohenkilöstön ammatit ja sellaisen lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle, joka kuuluu tällaisiin ammatteihin kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta varten. Jäsenvaltioiden täytyy kuitenkin harkintavaltaansa käyttäessään noudattaa tavoitetta, johon mainitulla säännöksellä pyritään ja joka on sen varmistaminen, että vapautusta sovelletaan ainoastaan palveluihin, joita tarjoavat henkilöt, joilla on vaadittava ammatillinen pätevyys, sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

– Kansallinen lainsäädäntö, jossa jätetään psykoterapeutin ammatti avustavan hoitohenkilöstön ammattien ulkopuolelle, on vastoin mainittua tavoitetta ja mainittua periaatetta ainoastaan siltä osin kuin psykoterapeuttiset hoidot olisi, mikäli niitä antaisivat psykiatrit, psykologit tai muut lääketieteellisessä ammatissa tai avustavan hoitohenkilöstön ammatissa toimivat, vapautettu

arvonlisäverosta, vaikka psykoterapeuttien antamina niiden voidaan katsoa olevan laadultaan vastaavia, kun otetaan huomioon viimeksi mainittujen ammatillinen pätevyys, ja tämän selvittäminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

– Kansallinen lainsäädäntö, jossa jätetään tietty fysioterapeuttien harjoittama, henkilölle annettavaan hoitoon liittyvä erityinen toiminta, kuten häiriöalueen diagnostiikkaan kuuluvat hoidot, kyseisen avustavan hoitohenkilöstön ammatin määritelmän ulkopuolelle, on vastoin tätä tavoitetta ja tätä periaatetta ainoastaan siltä osin kuin tällaiset, mainitun toiminnan yhteydessä annettavat hoidot olisi, mikäli niitä suorittaisivat lääkärit ja hammaslääkärit, vapautettu arvonlisäverosta, vaikka fysioterapeuttien toteuttamina niiden voidaan katsoa olevan laadultaan vastaavia, kun otetaan huomioon viimeksi mainittujen ammatillinen pätevyys, ja tämän selvittäminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

Oikeudenkäyntikulut

52 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/

ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että siinä annetaan jäsenvaltioille harkintavalta määritellä avustavan hoitohenkilöstön ammatit ja sellaisen lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle, joka kuuluu tällaisiin ammatteihin kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta varten. Jäsenvaltioiden täytyy kuitenkin harkintavaltaansa käyttäessään noudattaa tavoitetta, johon mainitulla säännöksellä pyritään ja joka on sen varmistaminen, että vapautusta sovelletaan ainoastaan palveluihin, joita tarjoavat henkilöt, joilla on vaadittava ammatillinen pätevyys, sekä verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

Kansallinen lainsäädäntö, jossa jätetään psykoterapeutin ammatti avustavan hoitohenkilöstön ammattien ulkopuolelle, on vastoin mainittua tavoitetta ja mainittua periaatetta ainoastaan siltä osin kuin psykoterapeuttiset hoidot olisi, mikäli niitä antaisivat psykiatrit, psykologit tai muut lääketieteellisessä ammatissa tai avustavan hoitohenkilöstön ammatissa toimivat, vapautettu arvonlisäverosta, vaikka psykoterapeuttien antamina niiden voidaan katsoa olevan laadultaan vastaavia, kun otetaan huomioon viimeksi mainittujen ammatillinen pätevyys, ja tämän selvittäminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

Kansallinen lainsäädäntö, jossa jätetään tietty fysioterapeuttien harjoittama, henkilölle annettavaan hoitoon liittyvä erityinen toiminta, kuten häiriöalueen diagnostiikkaan kuuluvat hoidot, kyseisen avustavan hoitohenkilöstön ammatin määritelmän ulkopuolelle, on vastoin tätä tavoitetta ja tätä periaatetta ainoastaan siltä osin kuin tällaiset, mainitun toiminnan yhteydessä annettavat hoidot olisi, mikäli niitä suorittaisivat lääkärit ja hammaslääkärit, vapautettu arvonlisäverosta, vaikka fysioterapeuttien toteuttamina niiden voidaan katsoa olevan laadultaan vastaavia, kun otetaan huomioon viimeksi mainittujen ammatillinen pätevyys, ja tämän selvittäminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

Allekirjoitukset