Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

18 päivänä syyskuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohta – Vapautukset – Sairaalahoito ja lääkärinhoito – Lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä – Hoidon antajan ja potilaan välisen luottamussuhteen puuttuminen

Asiassa C-700/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 11.10.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.12.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Kyritz

vastaan

Wolf-Henning Peters,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Toader sekä tuomarit L. Bay Larsen (esittelevä tuomari) ja M. Safjan,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Saksan hallitus, asiamiehinään aluksi T. Henze ja R. Kanitz, sittemmin R. Kanitz,

– Euroopan komissio, asiamiehinään B.-R. Killmann ja J. Jokubauskaitė,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Finanzamt Kyritz (Kyritzin verovirasto, Saksa; jäljempänä verovirasto) ja toisaalta Wolf-Henning Peters ja joka koskee sitä, että verovirasto on kieltäytynyt vapauttamasta arvonlisäverosta lääketieteelliseen hoitoon liittyviä palveluja, joita Peters on tarjonnut kliinisen kemian ja laboratoriodiagnostiikan erikoislääkärinä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivin 2006/112 seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on, vaikkakaan verokantoja ja vapautuksia verosta ei täysin yhdenmukaisteta, saada aikaan kilpailun tasapuolisuus siten, että kunkin jäsenvaltion alueella samanlaisiin tavaroihin ja palveluihin kohdistuu samansuuruinen vero tuotanto- ja jakeluketjun pituudesta riippumatta.”

4 Direktiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksyttyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito [oikeammin: sairaalahoito], lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet;

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

– –”

5 Direktiivin 133 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman seuraavista edellytyksistä:

a) 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;

b) näiden 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;

c) näiden 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 arvonlisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista;

d) vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

– –”

Saksan oikeus

6 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), 21.2.2005 julkaistussa muodossaan (BGBl. 2005 I, s. 386) ja muutettuna 19.12.2008 annetulla lailla (BGBl. 2008 I, s. 2794) (jäljempänä UStG), 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 §:n 1 momentin 1 kohtaan kuuluvista liiketoimista verosta vapautettuja ovat:

– –

14) a) hoidon antaminen henkilölle lääkärin, hammaslääkärin, luontaisparantajan, fysioterapeutin, kätilön tai muiden vastaavien lääketieteellisten ammattien harjoittamisen yhteydessä – –

– –

b) julkisoikeudellisten laitosten harjoittama sairaala- ja lääkärinhoito, mukaan lukien taudinmääritys, tutkimukset, ennaltaehkäisy, kuntoutus, kätilötyö ja saattohoitopalvelut sekä niihin läheisesti liittyvät toimet. Ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetut palvelut ovat verosta vapautettuja myös silloin, kun niiden suorittajina ovat

– –

bb) lääkinnälliset hoidon tai diagnostiikan keskukset tai tutkimuskeskukset, jotka antavat sopimusperusteisesti lääketieteellistä hoitoa sosiaaliturvalain [(Sozialgesetzbuch)] V osan 95 §:n nojalla tai joihin sovelletaan SGB:n V osan 115 §:ssä säädettyä järjestelyä,

– –

ja kun kyse on luonteeltaan sellaisista palveluista, joihin sosiaaliturvalain mukainen lupa, sopimus tai järjestely kulloinkin liittyy, – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Peters on kliinisen kemian ja laboratoriodiagnostiikan erikoislääkäri.

8 Verovuosina 2009–2012 Peters tarjosi lääketieteelliseen hoitoon liittyviä palveluja LADR Medizinisches Versorgungszentrum Wittstock GmbH:lle, joka on laboratorioyhtiö, joka tuottaa laboratoriopalveluja itsenäisille lääkäreille, kuntoutusklinikoille, terveysviranomaisille ja sairaaloille.

9 Peters sai palveluistaan, joihin kuului muun muassa tutkimuspalveluja, joiden tarkoituksena oli konkreettisten laboratoriolääketieteellisten diagnoosien tekeminen, sekä lääkärin avustuspalveluja verensiirtolääketieteellisissä toimenpiteissä konkreettisissa hoitosuhteissa, korvauksena kuukausittain 6 000 euroa.

10 Peters ei tehnyt asianomaisilta verovuosilta liikevaihtoveroveroilmoituksia, koska hän katsoi, että mainitut palvelusuoritukset oli vapautettu kyseisestä verosta UStG:n 4 §:n 14 kohdan a alakohdan ensimmäisen virkkeen nojalla.

11 Verovirasto sitä vastoin katsoi, että kyseiset palvelusuoritukset olivat verollisia. Veroviraston ratkaisu perustui toteamukseen siitä, että UStG:n 4 §:n 14 kohdan a alakohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetyn vapautuksen edellytyksenä oli se, että lääkärin ja potilaan välillä on luottamussuhde, jota veroviraston mukaan ei ole silloin, kun on kyse kliinisestä kemististä ja laboratoriolääkäristä. Verovirasto teki näin ollen asianomaisten verovuosien osalta liikevaihtoveron arvioverotuspäätökset Petersin saamien nettopalkkioiden perusteella.

12 Verovirasto hylkäsi Petersin kyseisestä verotuspäätöksestä tekemät oikaisuvaatimukset 2.12.2013 tekemällään päätöksellä.

13 Peters valitti kyseisestä päätöksestä Finanzgericht Berlin-Brandenburgiin (Berliinin ja Brandenburgin verotuomioistuin, Saksa), joka hyväksyi valituksen ja muutti riidanalaista verotuspäätöstä, koska se katsoi, ettei UStG:n 4 §:n 14 kohdan a alakohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetty poikkeus edellytä lääkärin ja potilaan välisen luottamussuhteen olemassaoloa.

14 Verovirasto teki asiassa Revision-valituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen.

15 Mainittu tuomioistuin katsoo, ettei luottamussuhteella ole ratkaisevaa merkitystä sen paikan kannalta, jossa palvelu suoritetaan ja joka unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on ratkaiseva määritettäessä direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdassa säädetyt vapautustapaukset. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, ettei lääkärin ja potilaan välisen luottamussuhteen olemassaolo ole välttämätön edellytys tietyn toiminnan vapauttamiselle verosta silloin, kun on kyse mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan täytäntöön panevassa Saksan oikeuden säännöksessä tarkoitetusta lääketieteelliseen hoitoon liittyvästä toimenpiteestä, koska tällaisessa luottamussuhteessa on kyse vain eräästä tyypillisestä vapautuksen soveltamistilanteesta.

16 Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Arvioidaanko kliinisen kemian ja laboratoriodiagnostiikan erikoislääkärin suorittaman henkilölle annettavan lääketieteellisen hoidon vapautusta verosta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa – – direktiivin [2006/112] 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan vai sanotun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla?

2) Edellyttääkö – – direktiivin [2006/112] 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan sovellettavuus – jos kyseistä säännöstä voidaan soveltaa tässä tilanteessa – sitä, että lääkärin ja hoidettavan henkilön välillä on luottamussuhde?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

17 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaa tulkittava siten, että lääketieteelliseen hoitoon liittyvät palvelut, joista on kyse pääasiassa ja jotka tarjoaa kliinisen kemian ja laboratoriodiagnostiikan erikoislääkäri, voidaan vapauttaa arvonlisäverosta kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla.

18 Aluksi on todettava, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohtaa ja direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaa, jotka ovat sisällöltään identtisiä, on tulkittava samalla tavoin ja että näin ollen ensiksi mainittuja säännöksiä koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä voidaan käyttää perustana tulkittaessa viimeksi mainittuja säännöksiä (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, 27 kohta).

19 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksyttyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet. Kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään puolestaan, että arvonlisäverosta vapautetaan lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä.

20 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa olevalla käsitteellä ”lääkärinhoito” ja saman direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa olevalla käsitteellä ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle” tarkoitetaan molemmilla sellaisia palveluja, joilla pyritään diagnosoimaan, hoitamaan ja mahdollisuuksien mukaan parantamaan sairauksia tai terveydellisiä poikkeavuuksia (tuomio 2.7.2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 On myös todettava, että näissä kahdessa säännöksessä säädettyjen vapautusten soveltamisalan rajaamiseksi käytettävänä kriteerinä ei ole niinkään pidettävä palvelun luonnetta vaan paikkaa, jossa palvelut suoritetaan. Mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetaan nimittäin sairaalassa annettavaa hoitoa, kun taas saman direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetaan palveluja, jotka suoritetaan muualla kuin sairaaloissa eli palvelun suorittajan yksityisvastaanotolla, potilaan luona tai jossain muussa paikassa (ks. vastaavasti tuomio 8.6.2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, 22 kohta ja tuomio 2.7.2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, 19 kohta).

22 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee lääketieteelliseen hoitoon liittyviä palveluja, mikä merkitsee sitä, että nämä palvelut voivat kuulua direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”lääkärinhoito” tai kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle” alaan.

23 Mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisesta tällaisiin palveluihin unionin tuomioistuin on jo todennut, että laboratoriota tai yksilöityä yksikköä, joka suorittaa samankaltaista tehtävää, voidaan pitää direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna ”vastaavanlaisena” laitoksena kuin ”sairaaloita” ja ”lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksia” (ks. vastaavasti tuomio 2.7.2015, De Fruytier, C-334/14, EU:C:2015:437, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Jotta voidaan arvioida, ovatko tietyt lääketieteelliseen hoitoon liittyvät palvelut arvonlisäverosta vapautettuja kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla, on otettava huomioon kaikki kyseisessä säännöksessä asetetut edellytykset ja muut mainitun direktiivin IX osaston 1 ja 2 luvun merkitykselliset säännökset (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Direktiivin 2006/112 133 artiklassa säädetään lisäksi jäsenvaltioiden mahdollisuudesta asettaa kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yksi tai useampi 133 artiklassa mainituista edellytyksistä.

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tässä yhteydessä erityisesti sitä, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohtaa mahdollista soveltaa sellaisiin palveluihin, joista on kyse pääasiassa, siinä tapauksessa, että se toteaisi, etteivät kyseiset palvelut täytä kaikkia edellytyksiä, jotka kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamiselle on asetettu.

27 Tältä osin on täsmennettävä, etteivät lääketieteelliseen hoitoon liittyvät palvelut, jotka eivät täytä kaikkia edellytyksiä voidakseen kuulua mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan, jää lähtökohtaisesti saman direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen ulkopuolelle.

28 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodosta ei nimittäin mitenkään ilmene, että kyseisen säännöksen tarkoituksena olisi rajata kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan – joka, kuten tämän tuomion 21 kohdassa on todettu, koskee lääketieteelliseen hoitoon liittyviä palveluja, jotka suoritetaan muualla kuin mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetuissa yksiköissä asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä – soveltamisalaa.

29 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on lisäksi täsmennetty yleislääkärien määräämien lääketieteellisten tutkimusten osalta, ettei verotuksen neutraalisuuden periaatetta noudatettaisi, jos tällaisiin palvelusuorituksiin sovellettaisiin erilaista arvonlisäverojärjestelmää aina sen mukaan, missä ne on suoritettu, vaikka ne kyseisten palvelujen suorittajien koulutus huomioon ottaen ovat laadultaan toisiaan vastaavia (ks. vastaavasti tuomio 8.6.2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, 32 kohta).

30 Kun edellä esitetty otetaan huomioon, ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaa on tulkittava siten, että lääketieteelliseen hoitoon liittyvät palvelut, joista on kyse pääasiassa ja jotka tarjoaa kliinisen kemian ja laboratoriodiagnostiikan erikoislääkäri, voidaan vapauttaa arvonlisäverosta kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla, jos ne eivät täytä kaikkia mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisedellytyksiä.

Toinen kysymys

31 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että siinä säädetyn vapautuksen edellytyksenä on, että asianomaisen lääketieteelliseen hoitoon liittyvän palvelun tarjoamiseen liittyy potilaan ja hoidon tarjoajan välinen luottamussuhde.

32 Tästä on todettava, että kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan sanamuodon mukaisesta tulkinnasta seuraa, että tietty palvelusuoritus on vapautettava arvonlisäverosta, jos se täyttää kaksi edellytystä, eli yhtäältä, että kyse on henkilölle annettavasta lääketieteellisestä hoidosta, ja toisaalta, että hoito annetaan asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä (ks. vastaavasti tuomio 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, 27 kohta ja tuomio 27.4.2006, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, 23 kohta).

33 Kyseisen säännöksen sanamuodosta ei näin ollen mitenkään ilmene, että siinä asetettaisiin henkilölle annettavan lääketieteellisen hoidon vapauttamisen edellytykseksi se, että kyseisen hoidon antamiseen liittyy hoidon antajan ja hoidettavan henkilön välinen luottamussuhde.

34 Tällaisen edellytyksen lisäämistä ei myöskään voida oikeuttaa mainitun säännöksen tavoitteella, joka liittyy terveydenhoidon kustannusten alentamiseen ja siihen, että nämä hoidot saadaan paremmin ihmisten saataville (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), siinä määrin kuin mainittu hoito on riittävän laadukasta (ks. vastaavasti tuomio 27.4.2006, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, 37 kohta), eikä potilaan ja hoidon antajan välisellä luottamussuhteella ole tältä osin ratkaisevaa merkitystä.

35 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on toki todettu, että toisin kuin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa, kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädettyä vapautusta sovelletaan palvelusuorituksiin, jotka tapahtuvat muualla kuin sairaaloissa potilaan ja hoidon antajan välisen luottamussuhteen vallitessa, joka yleensä muodostuu hoidon antajan vastaanotolla (ks. vastaavasti tuomio 23.2.1988, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, 353/85, EU:C:1988:82, 33 kohta ja tuomio 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, 35 kohta).

36 Kyseisistä toteamuksista ei kuitenkaan voi seurata se, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädettyä vapautusta sovellettaisiin ainoastaan henkilölle annettavaan lääketieteelliseen hoitoon, jonka antamiseen liittyy hoidon antajan ja hoidettavan henkilön välinen luottamussuhde.

37 Mainittujen toteamusten tarkoituksena oli nimittäin ainoastaan korostaa eroa mainitun säännöksen ja kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan välillä siltä osin kuin on kyse kyseisissä säännöksissä säädettyjen kahden verovapautuksen soveltamisalan rajaamisesta.

38 Näin ollen 23.2.1988 annetun tuomion komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (353/85, EU:C:1988:82) 33 kohdassa, jossa oli tarkoitus vastata Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan esittämään argumenttiin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan ja kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan vastaavuudesta, viitattiin potilaan ja hoidon antajan välisen luottamussuhteen merkitykseen perusteluna sille päätelmälle, että lukuun ottamatta vähäisiä tavarantoimituksia, jotka ovat ehdottoman välttämättömiä sillä hetkellä, kun henkilölle annetaan lääkärinhoitoa, lääkkeiden ja muiden tavaroiden luovutus on aineellisesti ja taloudellisesti erotettava kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetusta palvelusuorituksesta.

39 Vastaavasti 10.9.2002 annetun tuomion Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473) 35 kohdassa tukeuduttiin potilaan ja hoidan antajan välisen luottamussuhteen olemassaoloon, millä korostettiin eroa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa säädettyjen kahden vapautuksen välillä siltä osin kuin on kyse paikasta, jossa palvelut on suoritettava, ja siinä mainittiin ne olosuhteet, joissa kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetut palvelusuoritukset tavallisesti tehdään.

40 Kyseisen tuomion 36 kohdassa täsmennettiin, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa vapautetaan arvonlisäverosta kaikki suoritukset, jotka tehdään sairaaloissa, kun taas kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdalla on tarkoitus vapauttaa verosta lääketieteellinen hoito, jota annetaan muualla kuin sairaaloissa eli suorituksen tekijän yksityisvastaanotolla, potilaan luona tai jossain muualla.

41 Lisäksi on todettava, että vaikka mainitun tuomion 27 kohdassa lueteltiin edellytykset kyseisessä säännöksessä tarkoitetun vapautuksen soveltamiselle, siinä ei tältä osin tukeuduttu potilaan ja hoidon antajan välisen luottamussuhteen olemassaoloon.

42 Tästä seuraa, että toiseen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, ettei siinä säädetyn vapautuksen edellytyksenä ole, että asianomaisen lääketieteelliseen hoitoon liittyvän palvelun tarjoamiseen liittyy potilaan ja hoidon tarjoajan välinen luottamussuhde.

Oikeudenkäyntikulut

43 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin 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 unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaa on tulkittava siten, että lääketieteelliseen hoitoon liittyvät palvelut, joista on kyse pääasiassa ja jotka tarjoaa kliinisen kemian ja laboratoriodiagnostiikan erikoislääkäri, voidaan vapauttaa arvonlisäverosta kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan nojalla, jos ne eivät täytä kaikkia mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisedellytyksiä.**

2) **Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, ettei siinä säädetyn vapautuksen edellytyksenä ole, että asianomaisen lääketieteelliseen hoitoon liittyvän palvelun tarjoamiseen liittyy potilaan ja hoidon tarjoajan välinen luottamussuhde.**

Allekirjoitukset