

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS CHRISTINE STIX-HACKL

10 päivänä joulukuuta 2002 ¹

I Johdanto

1. Esittämillään neljällä ennakkoratkaisukysymyksellä Bundesfinanzhof tiedustelee sitä, miltä osin säätiön palkkaamien diplomaattien, jotka eivät ole laillistettuja lääkäreitä, sairaalainfrastruktuurin ulkopuolella poliklinisesti antama psykoterapeuttinen hoito on vapautettava arvonlisäverosta kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä ² (jäljempänä direktiivi) tarkoitettujen lääkärinhoitoa tai lääketieteellisen hoidon antamista ihmiselle koskevien vapautusperusteiden mukaisesti.

arvonlisäverosta on vapautettava lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä henkilölle annettava lääketieteellinen hoito. Koska kantaja ei voinut jäljempänä lähemmin tarkasteltavista syistä käyttää jälkimmäistä vapautusperustetta, se vaati ennakkoratkaisupyynnön esittäneeltä muutoksenhakutuomioistuimelta, että ensiksi mainittua vapautusperustetta on tulkittava väljästi.

2. Direktiivissä veloitetaan vapauttamaan arvonlisäverosta julkisyhteisöjen ylläpitämien tai vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaalahoido, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet. Lisäksi

3. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee näin ollen kahdella ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään pääasiassa sitä, miltä osin ensiksi mainittua vapautusperustetta voidaan soveltaa nyt käsiteltävänä olevaan asiaan. Kolmas ennakkoratkaisukysymys koskee jälkimmäistä vapautusperustetta. Neljännessä ennakkoratkaisukysymyksessä on kysymys näiden kahden vapautusperusteen välittömästä oikeusvaikutuksesta.

¹ — Alkuperäinen kieli: saksa.

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

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

löstön ammattien harjoittamisen yhteydessä.”

A Yhteisön oikeussäännöt

4. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa säädetään seuraavaa:

5. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 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 kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

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

— —

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

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittämien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenki-

— kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntyntä 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,

maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.”

B Kansalliset oikeussäännöt

- vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

6. Vuoden 1980 Umsatzsteuergesetzin (liikenvaihtoverolaki; jäljempänä UStG),³ sellaisena kuin sitä sovellettiin tosiseikkojen tapahtumisaikana, 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1 §:n 1 momentin 1—3 kohdassa mainituista liiketoimista verottomia ovat:

- b) Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 1 alakohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia, jos

— —

- ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle,

- niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa

14. lääkärin, hammaslääkärin, luontaishoitajan, fysioterapeutin tai kättilön toiminta taikka muu vastaava Einkommensteuergesetzin [tuloverolaki] 18 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu terveyden- ja sairaanhoitoalan ammattitoiminta tai kliinisen kemistin toiminta. Verottomia ovat myös palvelut, joita yhteisöt, joiden jäsenet kuuluvat ensimmä-

3 — BGBl. 1979 I, s. 1953.

mäisessä virkkeessä mainittuihin ammattikuntiin, tarjoavat jäsenilleen, siltä osin kuin näitä palveluja käytetään suoraan sellaisten liiketoimien suorittamiseen, jotka ensimmäisen virkkeen nojalla ovat verottomia.

c) diagnoosiklinikoissa ja muissa lääketieteelliseen hoitoon, diagnostiikkaan tai tutkimuksiin erikoistuneissa laitoksissa palvelut suoritetaan lääkärin valvonnassa ja edellisenä kalenterivuonna vähintään 40 prosenttia palveluista annettiin 15 kohdan b alakohdassa tarkoitetuille henkilöille.”

— —

7. UStG:n 4 §:n 15 kohdan b alakohdassa mainitaan seuraavat henkilöt:

16. liiketoimet, jotka liittyvät läheisesti sairaaloiden, diagnoosiklinikoiden ja muiden lääketieteelliseen hoitoon, diagnostiikkaan tai tutkimuksiin erikoistuneiden laitosten sekä vanhainkotien, vanhusten palvelutalojen ja hoitokotien toimintaan, jos

”Vakuutetut, sosiaaliavun saajat tai — — eläkkeeseen oikeutetut henkilöt.”

a) näitä laitoksia ylläpitää julkis-oikeudellinen oikeushenkilö tai

8. Bundesverfassungsgerichtin oikeuskäytännön mukaan Grundgesetzin (Saksan perustuslaki) 3 §:n 1 momentti estää sen, että pelkästään oikeusmuotojen perusteella voitaisiin ratkaista, voiko terveyden- ja sairaanhoitoalan ammattitoiminta olla arvonnlisäverovapaata. Näin ollen verosta eivät ole vapautettuja ainoastaan UStG:n 4 §:n 14 kohdan ensimmäisessä virkkeessä mainittujen ammattien harjoittajina olevat henkilöt vaan myös henkilö- tai pääomayhtiöt.

— —

III Asiaa koskevat tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

9. Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (jäljempänä säätiö) on yleishyödyllinen yksityisoikeudellinen säätiö. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan sen tarkoituksena on tukea käytännössä harjoitettavaa kliinistä psykologiaa sekä tutkimusta. Säätiö haluaa vaikuttaa osaltaan hoitomenetelmien parantamiseen perustutkimuksen ja soveltavan tutkimuksen avulla ja saattaa kliinisen psykologian tutkimuksen merkittävät tulokset yleisesti saataville. Tässä tarkoituksessa se ylläpitää sairaalainfrastruktuurin ulkopuolista poliklinista vastaanottoa, jossa säätiön palkkaamat diplomipsykologit antavat potilaille psykoterapeuttista hoitoa.

10. Kantajan palveluksessa riidan kohteena olevana vuonna 1990 työskennelleet diplomipsykologit eivät olleet lääkäreitä. Heillä oli kuitenkin Heilpraktikergesetzin mukainen lupa ja he olivat jatkokoulutautuneet psykoterapeuteiksi.

11. Kantajan vuonna 1990 suorittamista palveluista yli 40 prosenttia annettiin pakollisen sosiaalivakuutuksen mukaan

vakuutetuille, sosiaaliavun saajille tai eläkkeeseen oikeutetuille henkilöille. Säätiön hallituksen jäsenet ja sen johtohenkilöt olivat psykoterapeutteja, joilla oli lupa toimia luontaishoitajina.

12. Finanzamt määräsi kantajalle vuoden 1990 palveluista veroa Umsatzsteuergesetzin 12 §:n 2 momentin 8 kohdan alennetun verokannan mukaan. Toisin kuin kantaja, se katsoi, ettei kantajan palveluita voitu UStG:n 4 §:n 16 kohdan c alakohdan perusteella vapauttaa verosta.

13. Säätiö nosti vuoden 1990 verotusta koskevasta päätöksestä kanteen Finanzgerichtissä. Kanteessaan se vetosi siihen, että kyseisen verottomuussäännöksen valtiosääntöoikeuden ja direktiivin mukaisesta tulkinnasta seuraa, että sitä ei voida soveltaa pelkästään ”lääkärin valvonnassa annettaviin hoitoihin”, vaan myös psykoterapeuttista hoitoa antavien laitosten palveluihin silloin, kun näiden laitosten johdossa eivät ole lääkärit vaan diplomipsykologit, joilla on erikoislääkärikoulutuksen kaltainen psykoterapian ammatillinen lisäkoulutus ja lupa toimia luontaishoitajina. Koska verovapautusta ei myönnetä, toisiinsa verrattavissa olevia lääkärin valvonnassa annettuja hoitoja ei kohdella yhdenvertaisesti ilman, että siihen olisi objektiivista syytä.

14. Finanzgericht katsoi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta tai perustuslailliset näkökannat eivät vaadi tulkitsemaan UStG:n 4 §:n 16 kohdan c alakohtaa sen sanamuotoa laajentavalla tavalla. Finanzgericht hylkäsi kanteen sillä perusteella, että kantaja ei ollut antanut UStG:n 4 §:n 16 kohdan c alakohdassa tarkoitettuja hoitoja lääkärin valvonnassa.

b alakohdassa tarkoitettujen 'muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaanlaisten laitosten' edellytyksenä, että ne on hyväksytty muodollisessa hyväksymismenettelyssä, vai voidaanko hyväksyminen johtaa myös muista sellaisista säännöksistä (esim. säännöksistä, joiden perusteella sosiaalivakuutuslaitos ottaa vastattavakseen kustannuksista), joita sovelletaan samalla tavalla sairaaloihin, lääkinnällisen hoidon keskuksiin ja muihin laitoksiin?

15. Säätiö haki tuomioon muutosta Revision-menettelyssä Bundesfinanzhofilta, joka lykkäsi asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat neljä ennakkoratkaisukysymystä:

”1) Onko direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetuiksi sairaalahoittoon ja lääkärinhoitoon ”läheisesti liittyviksi toimiksi” katsottava myös sellaisessa sairaalainfrastruktuurin ulkopuolisessa yksikössä polikliinisesti annettu hoito, jota säätiö (yleishyödyllinen laitos) antaa palkkaamiensa sellaisten diplomipsykologien avulla, joilla on oikeus toimia Heilpraktiker-gesetzin mukaisina luontaishoitajina mutta jotka eivät ole laillistettuja lääkäreitä?

Poistuuko arvonlisäverottomuus siltä osin kuin sosiaalivakuutuslaitokset eivät korvaa potilaille edellä mainittujen kantajan työntekijöiden antamasta psykoterapeuttisesta hoidosta aiheutuneita kustannuksia joko ollenkaan tai ne korvaavat ne vain osittain?

3) Onko kantajan antama psykoterapeuttinen hoito arvonlisäveron neutraalisuuden takia verotonta siksi, että kantajan palveluksessa työskentelevät psykoterapeutit olisivat voineet antaa samat hoidot direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan verottomasti, jos he olisivat antaneet ne itsenäisinä verovelvollisina?

2) Onko direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan

- 4) Voiko kantaja vaatia direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan perusteella, että sen antama psykoterapeuttinen hoito on vapautettava arvonlisäverosta?”

tiin tarkastelemaan b alakohdassa tarkoitettua vapautusperustetta.

IV Ennakkoratkaisukysymyksistä

16. Ennakkoratkaisukysymykset koskevat toisaalta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua vapautusperustetta ja toisaalta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua vapautusperustetta.

17. Vaikka jälkimmäisen säännöksen soveltaminen vaikuttaakin säätiön antamien hoitojen polikliinisen luonteen perusteella perustellulta, kaksi ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä koskevat lähinnä b alakohdan mukaista vapautusperustetta. Tämä liittyy ilmeisesti siihen, että pääasian vireilletulon ajankohtana juridisia ja luonnollisia henkilöitä ei vielä kohdeltu yhdenvertaisesti direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa (jäljempänä c alakohta) tarkoitetun verosta vapauttamisen täytäntöönpanemiseksi annetun kansallisen säännöksen osalta, joten jo tämä seikka olisi ilmeisesti ollut verosta vapauttamisen esteenä. Näin ollen menettelyssä keskityt-

18. Pääasian kantaja katsoi kansallisessa tuomioistuimessa muun muassa, että direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan (jäljempänä b alakohta) täytäntöönpanemiseksi annettu kansallinen säännös — vuoden 1980 UStG:n 4 § — on yhteisön oikeuden vastainen siltä osin kuin siinä asetetaan kyseisen verovapautuksen edellytykseksi se, että hoito annetaan lääkärin valvonnassa. Pääasian kantajan mukaan direktiiviin ei sisälly tällaista ehtoa.

A Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

19. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen näkemyksen mukaan b alakohdassa tarkoitetun verovapautuksen soveltaminen riippuu ensinnäkin ratkaisevasti siitä, onko kyseinen säätiö harjoittanut sellaista toimintaa, jonka voidaan katsoa liittyvän läheisesti sairaalahoitoon tai lääkärinhoitoon. Tämä perustuu siihen, etteivät säätiön antamat psykoterapeuttiset hoidot ole sairaalahoitoa eivätkä laillistettujen lääkärin valvonnassa annettua lääkärinhoitoa.

20. Kyseisessä b alakohdassa tarkoitettua verovapautuksen soveltamisen toisena edellytyksenä on tarkasteltava sitä, voidaanko kyseessä olevaa säätiötä — jos se ei ole julkisoikeudellinen laitos, sairaala, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskus — kuitenkin pitää tässä säännöksessä tarkoitettuna muuna asianmukaisesti hyväksyttynä laitoksena.

21. Koska kaksi ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä koskevat näin ollen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa ja perustuvat näiden säännösten tiettyyn tulkintaan, tarkastelen näitä ennakkoratkaisukysymyksiä yhdessä.

1. Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

22. Säätiö arvostelea aluksi Bundesgerichtshofin kysymyksenasettelua ja esittää, että säätiön palkkaamien psykoterapeuttien antamiin hoitoihin sisältyvät psyykkisten sairauksien tai häiriöiden diagnostisoinniseksi, hoitamiseksi ja parantamiseksi suoritettavat toimenpiteet, joten kysymyksessä on oltava asiassa C-384/98⁴ 14.9.2000 annetussa tuomiossa tarkoitettujen ihmisten terveyteen liittyvät lääketieteelliset suoritukset.

23. Säätiö korostaa tässä yhteydessä sitä, että tältä osin ratkaisevaa on suorituksen aineellinen sisältö — eikä muodollinen lupa harjoittaa lääkärintoimea tai siihen rinnastettavan terveyden- ja sairaanhoitoalan ammattia. Näin ollen ”lääkärin-hoitona” on lääkärin antaman hoidon lisäksi pidettävä myös hoitoa, jota antaa sellainen terveyden- ja sairaanhoitoalan ammattilainen, jolla on — kyseessä olevien psykoterapeuttien tavoin — on lääkäriin verrattava ammattilainen pätevyys.

24. Saksan hallitus kiisti tällaisen näkemyksen ehdottomasti varsinkin asian suullisessa käsittelyssä ja vaati, että direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa ei saa tulkita liian väljästi jo pelkästään sen poikkeusluonteen ottamiseksi huomioon. Saksan hallitus viittaa asiassa C-76/99⁵ 11.1.2001 annettuun tuomioon, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kyseessä olevalla verovapautuksella pyritään varmistamaan se, että sairaalahoidon ja lääkärin hoidon saamista ei estetä hoidon kalleudella. Muita hoitomuotoja ei sen näkemyksen mukaan saa asettaa etusijalle. Saksan hallituksen mukaan sen tulkintaa tukee lisäksi se, että b alakohdassa ei c alakohdasta poiketen tehdä eroa sanojen ”ärztlich” (lääketieteellinen) ja ”arztlähnlich” (avustava) välillä.

4 — D. (Kok. 2000, s. I-6795, 17 ja 18 kohta).

5 — Komissio v. Ranska (Kok. 2001, s. I-249, 23 kohta).

25. Saksan hallituksen näkemyksen mukaan säätiön antamat psykoterapeuttiset hoidot eivät myöskään ole ” muita niihin läheisesti liittyviä toimia”, koska säätiön toiminta on itsenäistä, eivätkä riidanalaiset hoidot liity muihin hoitoihin.

26. Tanskan hallitus on myös b alakohdassa tarkoitetun verovapautuksen suppean tulkinnan kannalla. Vapautuksen ehdoksi on sen näkemyksen mukaan asetettava se, että verosta vapautettava hoito on joko laillistetun lääkärin antamalla hoidolla tarkoitettua sairaalahoidoa tai lääkärinhoitoa tai se liittyy riittävän läheisesti tällaiseen sairaalahoitoon tai lääkärinhoitoon.

27. Komission näkemyksen mukaan ennakkoratkaisupyyntöön esittänyt tuomioistuimien tiedustele ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään sitä, sisältyivätkö riidanalaiset psykoterapeuttiset hoidot, joiden antajat eivät ole laillistettuja lääkäreitä, ”lääkärinhoidon” ja/tai siihen ”läheisesti liittyvien toimien” käsitteeseen.

28. Komissio kannattaa sellaista laajaa tulkintaa, jonka mukaan b alakohdassa tarkoitettu ”lääkärinhoidon” käsite ja c alakohdassa tarkoitettu ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle” kattavat periaatteessa samat suoritukset eli ihmisten terveyteen liittyvät lääketieteelliset suori-

tukset. Komissio korostaa tässä yhteydessä sitä, että b ja c alakohdan mukaiset suoritukset eivät niinkään eroa toisistaan suoritusten luonteen vaan suoritusten muodon osalta.⁶

29. Komission mukaan b alakohdassa tarkoitetun verosta vapauttamisen tarkoituksen mukaista on lisäksi se, että riidanalaisten psykoterapeuttisten hoitojen katsotaan kuuluvan ”lääkärinhoidon” käsitteeseen. Komissio viittaa tältä osin asiassa komissio vastaan Ranska annettuun tuomioon,⁷ jossa yhteisöjen tuomioistuin piti verovapautuksen tavoitteena sitä, ”että sairaalahoidon ja lääkärinhoidon saamista ei estetä sillä, että hoidon antamisen kustannukset kasvavat, mikä seuraisi, jos siitä tai siihen läheisesti liittyvistä toimista kannettaisiin arvonlisävero”. Komissio lisää, ettei kysymys ole lääkärinhoitoon läheisesti liittyvistä toimista, koska kyseiset psykoterapeuttiset hoidot ovat itsenäisiä suorituksia.

30. Komissio on näin ollen sitä mieltä, että nyt käsiteltävänä olevassa asiassa b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisen kannalta ratkaisevan tärkeää

6 — Komissio viittaa tässä yhteydessä asiassa 353/85, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, 23.2.1988 annettuun tuomioon (Kok. 1988, s. 817, 32 ja 33 kohta), jonka mukaan b alakohdassa tarkoitetut palvelujen suoritukset ovat suorituksia ”joihin sisältyy lääketieteellisten hoitojen kokonaisuus, joka on annettu tavallisesti ilman voiton tavoittelua laitoksissa, joilla on sosiaalisia päämääriä”, kun taas c alakohdan mukaiset suoritukset ”tapahtuvat muualla kuin sairaaloissa potilaan ja hoidon antajan välisen luottamussuhteen vallitessa”.

7 — Mainittu edellä alaviitteessä 5, tuomion 23 kohta.

on se, voidaanko säätiötä pitää ”muuna asianmukaisesti hyväksyttynä vastaavanlaisena laitoksena”. Tätä koskevan toisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta sekä komissio että Tanskan hallitus toteavat, että direktiivissä 77/388/ETY ei säädetä, että hyväksymisen on tapahduttava muodollisessa menettelyssä. Näin ollen hyväksymisen muoto on määritettävä kansallisessa oikeudessa.

33. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamansa vastauksen perusteella Saksan hallitus pitää toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastaamista tarpeettomana. Toissijaisesti se esittää, että hyväksymismenettelystä on säädetävä kansallisessa lainsäädännössä. Periaatteessa ei ole poissuljettua, että hyväksyminen voisi perustua myös muihin kuin verotusta koskeviin perusteisiin — kuten esimerkiksi siihen, että sosiaalivakuutuslaitos hyväksyy kustannukset korvaukseen oikeuttaviksi. Kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössä on kuitenkin viitattava näihin perusteisiin. Saksan hallitus huomauttaa, että Saksan lainsäädännön mukaan laitosten on tältä osin annettava hoidot lääkärin valvonnassa.

31. Komissio korostaa kuitenkin sitä, että hyväksyminen voitaisiin johtaa myös verolainsäädännön ulkopuolisista edellytyksistä, jos ne koskevat edellä mainittua liiketoimintaa. Se myöntää tässä yhteydessä, että sillä, että sosiaalivakuutuslaitokset korvaavat kustannukset, saattaa olla merkitystä. Siitä, että osa kustannuksista korvataan, ei kuitenkaan komission näemyksen mukaan voi olla seurauksena se, että kyseinen laitos hyväksytään osittain.

2. Asian arviointi

Suoritusten luonne

32. Kyseisen laitoksen hyväksymisen osalta myös säätiö lähtee siitä, että hyväksymisestä on säädetävä kansallisessa lainsäädännössä. Säätiö lisää, että sen suoritusten osalta kustannukset korvataan vastaavan lääketieteellisen hoidon tavoin, joten on katsottava, että säätiö on hyväksytty kansallisen lainsäädännön mukaisesti.

34. Kyseisessä b alakohdassa tarkoitettun verovapautuksen soveltaminen edellyttää ensiksi sitä, että kyseiset psykoterapeuttiset hoidot voidaan luokitella lääkärinhoidoksi tai tällaiseen hoitoon läheisesti liittyviksi toimiksi. Kliinistä on sitä vastoin se, ettei sairaalahoitoa koskevalla edellytyksellä ole merkitystä.

35. On muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovapautukset ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, joita on tarkasteltava yleisessä asiayhteydessään, joka on direktiivillä perustettu yhteinen arvonlisäverojärjestelmä.⁸

36. Ei ole kuitenkaan selvää, kuuluvatko kyseessä olevat psykoterapeuttiset hoidot lääkärinhoidon läheisesti liittyvien toimien käsitteeseen. Komissio on perustellusti viitannut asiassa komissio vastaan Ranska annettuun tuomioon,⁹ jonka mukaan tämä käsite vastaa liitännäisen suorituksen suhdetta suoritukseen. Kyseessä olevat suoritukset eivät ilmeisesti kuitenkaan ole missään yhteydessä muihin lääketieteellisiin suorituksiin: kyseisiä suorituksia ei tehdä sairaalahoidon yhteydessä, eikä niiden voida katsoa täydentävän laillistettujen lääkärien antamaa hoitoa.

37. Asiassa C-349/96¹⁰ 25.2.1999 annetun tuomion mukaan ”suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa”. Koska kyseiset suoritukset ovat sikäli itsenäisiä

suorituksia, ettei niihin liity sairaalahoidtoa tai lääketieteellistä hoitoa, niitä ei voida luokitella lisäsuorituksiksi. Näin ollen ne eivät täytä lääkärinhoitoon ”läheisesti liittyviä toimia” koskevia edellytyksiä.

38. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys on näin ollen ymmärrettävä siten, että kansallinen tuomioistuin tiedustele kysymyksellään myös sitä, sisältyvätkö ja missä laajuudessa kyseiset psykoterapeuttiset hoidot lääketieteellisen hoidon käsitteeseen.

39. Esillä olevassa asiassa on tältä osin erityisen kyseenalaista, onko kyseisen psykoterapeuttisen hoidon määrittelemisen ”lääkärinhoidon” käsitteeseen sisältyväksi mahdotonta jo siksi, että kysymys ei ole laillistettujen lääkärien antamasta hoidosta.

40. Tällaisen näkemyksen puolesta puhuu epäilemättä se, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuja verovapautuksia on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautusperusteet ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan liikevaihtoveroa peritään jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta.¹¹

8 — Asia C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6833, 25 kohta oikeudenkäyntiviittauksineen).

9 — Mainittu edellä alaviitteessä 5, tuomion 25 kohta.

10 — CPP (Kok. 1999, s. I-973, 30 kohta).

11 — Asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3017, 20 kohta).

41. Suppeaa tulkintaa koskevan vaatimuksen tarkoitus on kuitenkin tällaisen rajoittavan tulkinnan vastainen. Tarkoituksena on nimittäin varmistaa, että tiettyjen suoritusten 13 artiklassa säädetty vero-oikeudellinen suosiminen koskee vain sellaisia suorituksia, jotka vastaavat tämän suosimisen tarkoitusta. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b tai c alakohdan perusteella tapahtuvan lääketieteellisen hoidon suosimisen osalta suppeaa tulkintaa koskevalla vaatimuksella on näin ollen merkitystä vasta sitten, kun on kyse siitä, onko kaikkia suorituksia, jotka lääkäri tekee ammattiaan harjoittessaan, suosittava vero-oikeudellisesti vai ei.¹² Esillä olevassa asiassa ei kuitenkaan ole kysymys lääkärin tekemien yksittäisten suoritusten välisestä erosta, vaan sellaisten suoritusten vero-oikeudellisesta kohtelusta, jotka — laillistetun lääkärin tekeminä — olisi kiistatta täytynyt asettaa edullisempaan asemaan.

42. Saksan hallitus ei näet kiistä sitä, että kyseiset psykoterapeuttiset hoidot liittyvät ihmisen terveyteen. Näin ollen ne vastaavat ihmisen terveyteen liittyvinä lääketieteellisinä suorituksina c alakohdassa tarkoitettua määritelmää lääketieteellisen hoidon antamisesta henkilölle, kuten yhteisöjen tuomioistuin on ne määritellyt.¹³

43. Vaatimus direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusperusteiden suppeasta

tulkinnasta ei näin ollen periaatteessa estä sitä, että psykoterapeuttista hoitoa kohdellaan yhdenvertaisesti b alakohdan soveltamiseksi siitä riippumatta, onko hoidon antajalla lupa toimia lääkärinä. On kuitenkin epäselvää, kuinka merkittävää on se, että b ja c alakohdassa hoidolle asetetut edellytykset poikkeavat sanamuodoiltaan toisistaan: b alakohdassa puhutaan käsitteestä "ärztliche Heilbehandlung" (lääkärinhoito), kun taas c alakohdassa viitataan ilmaukseen "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" (lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle).

44. Yhteisöjen tuomioistuin on viimeksi käsitellyt näiden kahden vapautusperusteen välistä suhdetta asiassa Kügler antamassaan tuomiossa. Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: "Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan, joiden soveltamisalat ovat erilliset, tavoitteena on säännellä tyhjentävästi niiden verovapautusten järjestelmää, joita sovelletaan lääketieteelliseen hoitoon ilmaisen suppeassa merkityksessä. Tämän säännöksen b alakohdassa vapautetaan verosta kaikki suoritukset, jotka tehdään sairaaloissa, kun taas c alakohdalla puolestaan on tarkoitus vapauttaa verosta lääketieteellinen hoito, jota annetaan muualla kuin sairaaloissa eli suorituksen tekijän yksityisvastaanotolla, potilaan luona tai jossain muualla."¹⁴

45. Yhteisöjen tuomioistuimen mielestä on näin ollen mahdollista tehdä selkeä ero

12 — Ks. esim. alaviitteessä 4 mainitussa asiassa D, annetun tuomion 15 kohta ja sitä seuraavat kohdat. Ks. tämän kysymyksen osalta myös vireillä olevissa asioissa C-212/01, Unterpertinger, ja C-307/01, D'Ambrumenil, antamani yhdistetty ratkaisuehdotus.

13 — Edellä alaviitteessä 4 mainittu asia, tuomion 17 ja 18 kohta.

14 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia, tuomion 36 kohta.

näiden kahden vapautusperusteen välillä, jolloin kriteerinä ei niinkään pidetä palvelun luonnetta vaan paikkaa, jossa palvelut suoritetaan. Näkemyksessään yhteisöjen tuomioistuin viittaa johdonmukaisesti asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta annettuun tuomioon.¹⁵ Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että b alakohdan mukaan verosta on vapautettava sellaiset suoritukset, joihin sisältyy lääketieteellisten hoitojen kokonaisuus, joka on annettu tavallisesti ilman voiton tavoittelua laitoksissa, joilla on sosiaalisia päämääriä, kuten ihmisen terveyden ylläpitäminen, kun taas c alakohdan mukaan verosta on vapautettava suoritukset, jotka tapahtuvat muualla kuin sairaaloissa potilaan ja hoidon antajan välisen luottamussuhteen vallitessa.

46. Näiden kahden verovapautusperusteen eri sanamuoto selittyy sillä, että vapautusperusteet koskevat suorituksia, jotka tehdään eri paikoissa — b alakohdan mukaan laitoksissa, joilla on sosiaalisia päämääriä, ja c alakohdan mukaan muualla, muun muassa vastaanotolla. Suorituksen luonteella ei sitä vastoin näyttäisi olevan ratkaisevaa merkitystä, joten vapautusperusteiden sanamuodon ei voida katsoa estävän b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamista kyseessä oleviin psykoterapeuttisiin hoitoihin.

47. Näiden psykoterapeuttisten hoitojen luokittelemisen ”lääkärinhoidon” käsitteeseen sisältyväksi on lisäksi sopusoinnussa vero-oikeudellisen suosimisen sekä arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

48. Lääketieteellisen hoidon verosta vapauttamisen tavoitteen osalta yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, että tällaisella suosimisella pyritään varmistamaan, että ”sairaalahoidon ja lääkärinhoidon saamista ei estetä sillä, että hoidon antamisen kustannukset kasvavat, mikä seuraisi, jos siitä tai siihen läheisesti liittyvistä toimista kannettaisiin arvonlisäveroa”.¹⁶ Kustannusten kannalta suorituksen tekijällä on kuitenkin huomattavasti vähemmän merkitystä kuin suorituksen sisällöllä.

49. Asiassa Kügler¹⁷ antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ”tältä osin on muistutettava, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on muun muassa se, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin”. Siltä osin kuin säätiön palkkaamilta työntekijöiltä on vaadittava diplomi psykologin ammatillinen pätevyys ja luontaishoitajan lisäkoulutus, mikä takaa

15 — Mainittu edellä alaviitteessä 6, erityisesti tuomion 35 kohta.

16 — Ks. esim. edellä alaviitteessä 5 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 23 kohta.

17 — Mainittu edellä alaviitteessä 8, tuomion 30 kohta.

heidän suoritustensa samanarvoisuuden vastaavien erikoislääkärien suoritusten kanssa, verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on se, että näiden ammattiryhmien suorituksia kohdellaan eri tavoin.

Säätiön tunnustaminen

50. Lopuksi on käsiteltävä perustelua, jonka mukaan b alakohdan soveltaminen kyseessä olevaan psykoterapeuttiseen hoitoon johtaisi b alakohdan ja c alakohdan soveltamisalan päällekkäisyyteen.

51. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tehdyn selvän eron¹⁸ perusteella päällekkäisyyden ei näin voitane katsoa olevan mahdollista. Asiassa Kügler annetun tuomion 36 kohdassa esitettyä toteamusta ei mielestäni voida myöskään tulkita siten, että kyseiset psykoterapeuttiset hoidot eivät siitäkään syystä kuulu b alakohdan soveltamisalaan, että hoidot annetaan poliklinisella vastaanotolla. Sitä, vaikuttaako tämä seikka direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuun verosta vapauttamiseen, on pikemmin arvioitava ”muuta asianmukaisesti hyväksyttyä laitosta” koskevia edellytyksiä tarkasteltaessa.

52. Ottaen huomioon sen, että asianosaiset ovat lausunnoissaan olleet pitkälti samaa mieltä säätiön tunnustamista koskevasta kysymyksestä sekä asiassa Kügler annetun tuomion, käsittelen tätä kysymystä lyhyesti. Asiassa Kügler annettu tuomio koskee direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa säädettyä verosta vapautusta ja luonteeltaan yhteiskunnalliseksi laitokseksi tunnustamista. Tätä verovapautusta voidaan kuitenkin pitää b alakohdassa tarkoitettuun verovapautukseen verrattavana: vapautuksen myöntämiseen vaikuttaa sekä palvelun luonne sekä palvelun suorittamisen paikka, miltä osin g alakohdassa tukeudutaan samaten julkisoikeudellisiin laitoksiin tai muihin kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustamiin laitoksiin. Sanamuodoltaan g alakohtaa voidaan pitää selkeämpänä vain siltä osin, että siinä mainitaan nimenomaisesti jäsenvaltion toimivalta laitoksen tunnustamisen osalta.

53. Esillä olevassa asiassa ei ole kuitenkaan riitautettu sitä, että kysymykseen siitä, onko jokin laitos hyväksytty asianmukaisesti b alakohdassa tarkoitettun verosta vapauttamisen soveltamiseksi, on vastattava kansallisen lainsäädännön puitteissa, koska direktiiviin ei sisälly tätä koskevia säännöksiä. Asiassa Kügler annettua tuomiota voidaan näin ollen soveltaa. Kyseisen tuomion mukaan ”kansallisten viranomaisten tehtävänä on — — ratkaista, yhteisön oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena

18 — Ks. edellä 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

sekä ottamalla huomioon muun muassa sen käytännön, jota toimivaltaiset viranomaiset ovat noudattaneet samankaltaisissa tilanteissa, mille laitoksille olisi tunnustettava kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettu yhteiskunnallisen laitoksen asema.”¹⁹

54. Kysymykseen siitä, mitä kansallisia säännöksiä on tällöin otettava huomioon, yhteisöjen tuomioistuin totesi kyseisessä asiassa Kugler antamassaan tuomiossa lisäksi seuraavaa: ”Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin voi siis sen käsiteltävänä olevassa oikeudenkäyntiasiassa ottaa huomioon erityissäännösten olemassaolon, olivat nämä sitten valtakunnallisia tai alueellisia, lainsäädäntötoimia tai hallinnollisia toimia, vero-oikeudellisia tai sosiaaliturvaan liittyviä, sen seikan, että toiminnan yleishyödyllisen luonteen vuoksi samanlainen verovapaus koskee jo yhteenliittyviä, jotka harjoittavat samaa toimintaa kuin pääasian valittaja, sekä sen seikan, että pääasian valittajan suorittamien palveluiden kustannusten suuresta osasta huolehtivat mahdollisesti lailla perustetut sairauskassat tai sosiaaliturvalaitokset, joiden kanssa yksityiset toimijat, kuten pääasian valittaja, ovat sopimussuhteessa.”²⁰

19 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia, tuomion 57 kohta.

20 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia, tuomion 58 kohta.

55. Koska g alakohhta ja b alakohhta ovat normatiiviselta sisällöltään verrattavissa toisiinsa,²¹ näitä seikkoja voidaan pitää merkityksellisinä myös b alakohdan tulokinnan kannalta.

56. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että ensimmäiseen ja toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan siten, että kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaan säätiön palkkaamien diplomi-psykologien, jotka eivät ole laillistettuja lääkäreitä polikliinisesti sairaala-infrastruktuurin ulkopuolella antama psykoterapeuttinen hoito on katsottava ”lääkärinhoodoksi”, eikä sitä siten voida pitää siihen ”läheisesti liittyvänä toimena”. Kansalliselle tuomioistuimelle kuuluu sen määrittäminen, onko verovelvollinen kaikkien merkityksellisten seikkojen valossa direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettu ”muu asianmukaisesti hyväksytty vastaavanlainen laitos”.

21 — Mainittu g alakohhta koskee ”sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen suorituksia tai tavaroiden luovutuksia”, joten tähän liittyy b alakohdan tavoin kysymys sosiaalihuoltolaitosten antamasta tunnustuksesta.

B Kolmas ennakkoratkaisukysymys

1. Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

57. Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen osalta asianosaiset ovat eri mieltä erityisesti kysymyksiin vastaamisen tarpeellisuudesta. Vastausehdotuksista asianosaisten voidaan kuitenkin havaita olevan pitkälti samaa mieltä.

58. Saksan hallitus pitää ennakkoratkaisukysymykseen vastaamista tarpeettomana, koska kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaan verrattuna erityissäännös, minkä vuoksi se syrjäyttää jälkimmäisen säännöksen. Komissio huomauttaa puolestaan, että Bundesfinanzhof esitti kolmannen kysymyksen vain siltä varalta, ettei b alakohdan mukaista verovapautusta sovelleta. Myös kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, koska ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle kuuluu sen määrittäminen, onko b alakohdassa tarkoitettua verovapautusta sovellettava esillä olevassa tapauksessa.

59. Säätiö toteaa b ja c alakohdassa tarkoitettua verovapautuksen välisestä suhteesta, että arvonlisäveron neutraalisuuden perusteella c alakohta on b alakohtaan nähden erityissäännös. Siitä, että

b alakohdassa tarkoitettua ”lääkärinhoitoa” tulkittaisiin säätiön ehdotuksen mukaisesti laajasti, olisi näet seurauksena se, että c alakohdassa tarkoitettua ”avustavan hoitohenkilöstön ammatit” kuuluisivat myös b alakohdan soveltamisalaan. Säätiö lähtee näin ollen siitä, että kolmatta ennakkoratkaisukysymystä on käsiteltävä.

60. Säätiö korostaa asiasisällön osalta lähinnä sitä, että palkattujen psykoterapeuttien suorittamat palvelut ovat verottomia, jos ne on tehty itsenäisenä ammatinharjoittajana vastaanotolla. Tässä yhteydessä säätiö tähdentää, että kyseiset psykoterapeutit harjoittavat toimintaansa työsopimuksen olemassaolosta riippumatta omilla nimissään ja ammatillisesti itsenäisesti.

61. Saksan hallitus toteaa myös, että säätiön palkkaamat psykoterapeutit olisivat voineet antaa samat hoidot verottomasti, jos he olisivat antaneet ne itsenäisesti verovelvollisina, koska diplomipsykologien antama psykoterapeuttinen hoito on direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua ”lääketieteellisen hoidon antamista henkilöille”.

62. Sekä Tanskan hallitus että komissio vahvistavat, ettei direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan soveltamisalaa ole rajoitettu koskemaan vain luonnollisia henkilöitä.

2. Asian arviointi

63. Aluksi on todettava, että pidän kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen vastaamista tarpeellisenä, vaikka direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetun verovapautuksen ja direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetun verovapautuksen välistä suhdetta²² onkin jo käsitelty. Kuten komissio on perustellusti huomauttanut, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on määritellä, voidaanko nyt esillä olevassa asiassa soveltaa direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua verovapautusta.

64. Muilta osin näyttää tarpeettomalta käsitellä asianosaisten esittämiä perusteluja tarkemmin, koska vastaas kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen käy suoraan ilmi asiassa Kügler²³ annetusta tuomiosta.

65. Asiassa Kügler esittämällään ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellä Bundesfinanzhof tiedusteli sitä, onko sen verovelvollisen oikeudellisella muodolla, joka antaa siinä mainitut lääketieteelliset hoidot tai avustavan hoitohenkilöstön antamat hoidot, merkitystä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetun verovapautuksen kannalta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tältä osin, että ”sen verovelvollisen oikeudellisella muodolla,

joka antaa siinä mainitut lääketieteelliset hoidot tai avustavan hoitohenkilöstön antamat hoidot, ei ole merkitystä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetun verovapautuksen kannalta”.

66. Yhteisöjen tuomioistuin perustelee vastaustaan sillä, ettei direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan sanamuodon mukaan verosta vapauttaminen edellytä, että verovelvollisella olisi oltava jokin tietty oikeudellinen muoto.²⁴ On pikemminkin riittävää, että kyseessä on lääketieteellisen — tai avustavan hoitohenkilöstön — ammatin harjoittajan antama hoito ja että hoidon antajalla on vaadittu ammatillinen pätevyys. Yhteisöjen tuomioistuin korostaa lisäksi, että tällainen tulkinta on yhdenmukainen sairauskulujen alentamisen tavoitteen kanssa.²⁵ Tämä tulkinta vastaa lopulta verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jonka vastaista on muun muassa se, että samantyyppistä toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonnäköverotuksessa eri tavoin.²⁶

67. Koska käsiteltävänä olevassa asiassa on kiistatonta, että säätiön palkkaamat diplomaattiset henkilöt antavat lääketieteellistä hoitoa ihmiselle ja heillä on vaadittava ammatillinen pätevyys, tuomiossa Kügler esitettyyn ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettua vastausta voidaan soveltaa täysimääräisesti nyt esillä olevaan asiaan.

22 — Ks. edellä 44 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

23 — Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia.

24 — Idem, tuomion 27 kohta.

25 — Idem, tuomion 29 kohta.

26 — Idem, tuomion 29 kohta ja sitä seuraava kohta.

C Neljäs ennakkoratkaisukysymys

1. Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

68. Neljäs ennakkoratkaisukysymys koskee kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa tarkoitettujen verovapautusten välitöntä oikeusvaikutusta.

69. Säätiö viittaa erityisesti siihen, että sen mielestä direktiivi on täytäntöönpantu virheellisesti Saksassa. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan täytäntöönpanon yhteydessä kansallinen lain-sääätäjä on asettanut verosta vapauttamiselle lisäehdon, jonka mukaan hoidot on annettava ”lääkärin valvonnassa”. Tästä on säätiön mukaan seurauksena verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen epäyhtenmukainen kohtelu tiettyjen lääketieteellisten suoritusten välillä, jotka Saksassa eivät kuulu liikevaihtoverosta vapauttamisen piiriin ja joille muissa jäsenvaltioissa myönnetään vapautus verosta. Säätiö kehottaa näin ollen tulkitsemaan kansallista oikeutta kuudennen direktiivin mukaisesti — ja jättämään säätiön kyseisen direktiivin vastaisena pitämän ehdon huomiotta.

70. Saksan hallitus kiistää b ja c alakohdassa tarkoitettujen vapautusperusteiden välittömän oikeusvaikutuksen, koska ne eivät kumpikaan ole sisällöltään

ehdottomia. Saksan hallitus toteaa, että b alakohdan mukaan verovapautus edellyttää nimittäin sitä, että laitos on jäsenvaltion asianmukaisesti hyväksymä, jolloin jäsenvaltiolla on tältä osin harkintavalta. Jäsenvaltiolle kuuluu c alakohdan mukaan myös sen määrittelevä, mitä lääketieteellisillä ammateilla ja avustavan hoitohenkilöstön ammateilla tarkoitetaan.

71. Komission näkemyksen mukaan direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa jäsenvaltioille erityisesti 1 alakohdan b alakohdan osalta säädetty mahdollisuus asettaa vapautusten myöntämiselle tiettyjä ehtoja, ei ole periaatteessa ristiriidassa direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan välittömän soveltamisen kanssa, koska tämä rajoitus on ainoastaan mahdollisuus, eikä se yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ole esteenä välittömälle soveltamiselle.²⁷

72. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan välitöntä oikeusvaikutusta ei myöskään estä edellytys siitä, että jäsenvaltion on asianmukaisesti tunnustettava kyseinen laitos. Jos yksittäinen laitos on tällä tavalla tunnustettu, kyseisen säännöksen sanamuodosta käy ilmi riittävän täsmällisesti, mitä taloudellista toimintaa liikevaihtoverosta vapauttaminen koskee.

27 — Komissio viittaa tältä osin yhdistettyihin asioihin C-231/87 ja C-129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda ym. v. Comune di Carpaneto Piacentino ym., tuomio 17.10.1989 (Kok. 1989, s. 3233, Kok. Ep. X, s. 215, 32 kohta).

2. Asian arviointi

73. Vastauksen neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen voidaan myös katsoa käyvän ilmi asiassa Kügler annetusta tuomiosta.²⁸ Vaikka tässä asiassa olikin kysymys direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan välittömästä oikeusvaikutuksesta, taustalla oleva ongelma on kuitenkin siinä mielessä vastaavanlainen, että kyseisessä säännöksessä säädetään mahdollisuudesta myöntää verovapautus laitoksille, jotka on kansallisen lainsäädännön mukaan tunnustettu luonteeltaan yhteiskunnallisiksi laitoksiksi.²⁹

74. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tältä osin, että verovelvollinen voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettuun verovapautukseen tämän säännöksen kanssa yhteensoveltumattomia kansallisia säännöksiä vastaan.

75. Yhteisöjen tuomioistuin käytti pohdintojensa lähtökohtana vakiintunutta oikeuskäytäntöään, joka mukaan ”kaikissa tapauksissa, joissa direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä ja joissa direktiivin täytäntöönpanotoimia ei ole toteutettu määräjassa, näihin säännöksiin voidaan

vedota kaikkia sellaisia kansallisia oikeussääntöjä vastaan, jotka eivät ole direktiivin säännösten mukaisia”.³⁰

76. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan välittömän oikeusvaikutuksen perustelemiseksi yhteisöjen tuomioistuin toteaa erityisesti, että jäsenvaltio ei voi vedota siihen, ettei jäsenvaltiossa ole annettu säännöksiä, joiden tarkoituksena on helpottaa vapautuksen soveltamista ja joihin direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan alussa viitataan.³¹ Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin huomauttaa, että direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa ”määritellään riittävän täsmällisesti ja ehdottomasti ne toimintatypit, joita vapautus koskee”.³²

77. Yhteisöjen tuomioistuin käsittelee seuraavaksi jäsenvaltiolle kyseessä olevien laitosten tunnustamisen osalta myönnettyä harkintavalttaa, jota se ei kyseenalaista. Se toteaa tältä osin, ettei yksityisillä ole direktiivin perusteella oikeutta vaatia tunnustamista, mikäli jäsenvaltiot noudattavat sen harkintavallan rajoja, joka niille myönnetään direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa.

78. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan ”kansallisten viranomaisten tehtävänä on näin ollen ratkaista, yhteisön oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena sekä ottamalla huo-

28 — Mainittu edellä alaviitteessä 8.

29 — Ks. tältä osin edellä 52 kohta.

30 — Idem, 51 kohta.

31 — Idem, 52 kohta, jossa viitataan asiassa 8/81, Becker, 19.1.1982 annettuun tuomioon (Kok. 1982, s. 53, 33 kohta).

32 — Idem, 53 kohta.

mioon muun muassa sen käytännön, jota toimivaltaiset viranomaiset ovat noudattaneet samankaltaisissa tilanteissa, mille laitoksille olisi tunnustettava kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettu yhteiskunnallisen laitoksen asema.” Yhteisöjen tuomioistuin lisää, että muodollisen tunnustuksen saaminen ei voi kulloisessakin jäsenvaltiossa perustua ainoastaan verosäännöstöön.³³ Direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädetty mahdollisuus asettaa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa tarkoitettujen vapautusten myöntämiselle yksi tai useampi ehto ei estä 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan välitöntä soveltamista, koska tämä rajoitus on ainoastaan mahdollisuus, eikä jäsenvaltio voi vedota siihen, että se ei ole toteuttanut toimia kyseisessä säännöksessä säädettyjen ehtojen toteuttamiseksi.³⁴

kanssa yhteensoveltumattomia kansallisia säännöksiä vastaan. Samalla yhteisöjen tuomioistuin jättää kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi määrittellä, onko verovelvollinen kaikkien merkityksellisten seikkojen valossa kyseisessä vapautusperusteessa tarkoitettu tunnustettu laitos.

80. Näyttää siltä, että myös näitä perusteita voidaan soveltaa b ja c alakohtaan, koska näissä vapautusperusteissa määritellään riittävän täsmällisesti ja ehdottomasti ne toimintatypit, joita vapautus koskee. Asiassa Kügler annetusta tuomiosta käy lisäksi ilmi, ettei kansallisten viranomaisten toimivalta, joka koskee kyseisten laitosten tunnustamista verovapautusta varten, eikä 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädetty mahdollisuus asettaa siinä tarkoitettujen vapautusten myöntämiselle joitakin tiettyjä ehtoja ole omiaan kumoamaan 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetyn verovapautuksen välitöntä oikeusvaikutusta.

79. Yhteisöjen tuomioistuin päätyy näin ollen siihen johtopäätökseen, että verovelvollinen voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettuun verovapautukseen tämän säännöksen

81. Näin ollen on todettava, että verovelvollinen voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa tarkoitettuun veroverovapautukseen tämän säännöksen kanssa yhteensoveltumattomia kansallisia säännöksiä vastaan.

33 — Ks. erityisesti edellä mainittu asia, tuomion 58 kohta.

34 — Edellä mainitun tuomion 60 kohta.

V Ratkaisuehdotus

82. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaan ”lääkärinhoidoksi”, eikä näin ollen siihen ”läheisesti liittyviksi toimiksi”, on katsottava säätiön palkkaamien diplomipsykologien, joilla on oikeus toimia luontaishoitajina mutta jotka eivät ole laillistettuja lääkäreitä, sairaala-infrastruktuurin ulkopuolella poliklininisesti antama psykoterapeuttinen hoito. Kansalliselle tuomioistuimelle kuuluu sen määrittäminen, onko verovelvollinen kaikkien merkityksellisten seikkojen valossa direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettu ”asianmukaisesti hyväksytty vastaavanlainen laitos”.
- 2) Sen verovelvollisen oikeudellisella muodolla, joka antaa siinä mainitut lääketieteelliset hoidot tai avustavan hoitohenkilöstön antamat hoidot, ei ole merkitystä kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua verovapautuksen kannalta.
- 3) Verovelvollinen voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa tarkoitettuun verosta vapauttamiseen tämän säännöksen kanssa yhteensoveltumattomia kansallisia säännöksiä vastaan.