

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
10 päivänä syyskuuta 2002 *

Asiassa C-141/00,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadaksean tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH

vastaan

Finanzamt für Körperschaften I in Berlin

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c ja g alakohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Macken (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen ja J. N. Cunha Rodrigues,

julkisasiamies: A. Tizzano,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, edustajanaan Rechtsanwalt U. Behr,
- Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, asiamiehenään W. Lang,
- Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja T. Jürgensen,
- Ruotsin hallitus, asiamiehenään A. Kruse,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH:n, edustajanaan U. Behr, Finanzamt für Körperschaften I in Berlinin, asiamiehenään H.-J. Klees, Saksan hallituksen, asiamiehenään W.-D. Plessing, ja komission, asiamiehenään K. Gross, 28.6.2001 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.9.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 3.2.2000 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 14.4.2000, EY 234 artiklan nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 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 ja g alakohdan tulkinnasta.
- 2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH (jäljempänä Kügler) sekä Finanzamt für Körperschaften I in Berlin (jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse siitä, että Kügler veloitettiin maksamaan alennetun verokannan mukaan arvonlisäveroa sen vuosina 1988—1990 antamasta kotihoidosta, kun taas Küglerin mukaan näiden palveluiden pitäisi olla arvonlisäverottomia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitaroituksessa.”

- 5 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b, c ja g 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:

- —
- 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 määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä;

- —
- g) sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkis-oikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset.”

6 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

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

— ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle,

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

Kansalliset oikeussäännöt

- 7 Vuoden 1980 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) 4 §:n 14 ja 16 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

— —

14. lääkärin, hammaslääkärin, parantajan, fysioterapeutin tai kättilön toiminta taikka muu vastaava Einkommensteuergesetzin [tuloverolaki] 18 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu terveydenhoitoalan toiminta tai kliinisen kemistin toiminta. Verottomia ovat myös palvelut, joita yhteisöt, joiden jäsenet kuuluvat ensimmäisessä virkkeessä mainittuihin ammattikuntiin, tarjoavat jäsenilleen, siltä osin kuin näitä palveluja käytetään suoraan sellaisten liiketoimien suorittamiseen, jotka ensimmäisen virkkeen nojalla ovat verottomia.

— —

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

a) näitä laitoksia johtaa julkisoikeudellinen oikeushenkilö tai

b) [kyseessä ovat] sairaalat — — tai

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

d) [kyseessä ovat] vanhainkodit, vanhusten palvelutalot ja hoitokodit — — .”

- 8 UStG:n 4 §:n 16 kohtaa muutettiin vuoden 1992 Steueränderungsgesetzillä (jäljempänä StÄndG) muun muassa lisäämällä siihen e alakohta, jossa säädetään seuraavaa:

”16. liiketoimet, jotka liittyvät läheisesti sairaaloiden, diagnoosiklinikoiden ja muiden lääketieteelliseen hoitoon, diagnostiikkaan tai tutkimuksiin erikoistuneiden laitosten sekä vanhainkotien, vanhusten palvelutalojen ja hoitokotien, hoitoa tarvitsevien henkilöiden tilapäiseen vastaanottamiseen tarkoitettujen laitosten ja sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden kotihoitoa harjoittavien laitosten toimintaan, jos

— —

- e) hoitoa tarvitsevien henkilöiden tilapäiseen vastaanottamiseen tarkoitettujen laitosten ja sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden kotihoitoa harjoittavien laitosten osalta edellytetään, että vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksia hoitokustannukset on edellisenä kalenterivuonna rahoitettu kokonaan tai suurimmaksi osaksi lakisääteisestä sosiaalivakuutuksesta tai sosiaalituesta.”

- 9 Einkommensteuergesetzin (tuloverolaki; jäljempänä EStG) 18 §:n 1 momentin 1 kohdassa määritellään, mitä on pidettävä ”itsenäisestä ammatinharjoittamisesta saatavana tulona”. Bundesfinanzhofin oikeuskäytännöstä ilmenee, että

UStG:n 4 §:n 14 kohdassa tehty viittaus EStG:n 18 §:n 1 momentin 1 kohtaan koskee vain toimintojen luonteen arviointia, eikä tulojen luokittelua tuloverolainsäädäntöä sovellettaessa. UStG:n 4 §:n 14 kohdassa säädetty vapautus ei näin ollen koske pelkästään ammatinharjoittajina toimivia luonnollisia henkilöitä vaan sitä voi vaatia myös henkilöyhtiö tai pääomayhtiö.

- 10 Siltä osin kuin on kyse kotisairaanhoidosta, UStG:n 4 §:n 14 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettu verovapautus koskee vain terapeuttisista toimenpiteistä muodostuvia suorituksia eli sairauden edellyttämiä lääketieteellisiä hoitoja, joita sairaanhoitohenkilöstö antaa kotisairaanhoidon yhteydessä, koska harjoitetun toiminnan ja UStG:n 4 §:n 14 kohdassa lueteltujen ammattien välinen samankaltaisuus on olemassa vain niiden osalta. Tässä säännöksessä poissuljetaan siten yhtäältä perushoito eli henkilökohtaisesta hygieniasta huolehtiminen, aterioiden valmistaminen ja syöttäminen sekä sairaiden avustaminen pukeutumisessa, vuoteesta nousemisessa ja makuulle menossa, ja toisaalta kodinhoitopalvelut, joihin kuuluvat ostosten tekeminen, asunnon siivoaminen ja pyykinpesu.
- 11 Kotisairaanhoitoa tarjoavien yritysten suorittama kotihoito on kuulunut UStG:n 4 §:n 16 kohdan soveltamisalaan vasta StÄndG:lla tehdyn muutoksen jälkeen. Veroviranomainen kieltäytyi soveltamasta tätä säännöstä kohtuussyistä taannehtivasti.

Tosiseikat ja pääasian oikeudenkäynti

- 12 Kügler on Saksan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö, joka harjoitti vuosina 1988—1990 kotisairaanhoitotoimintaa. Se toimi yhtiöjärjestyksensä mukaan yksinomaan hyväntekeväisyystarkoituksessa auttamalla henkilöitä,

jotka olivat fyysisen tilansa vuoksi riippuvaisia muiden avusta tai jotka olivat taloudellisen avun tarpeessa vuoden 1977 Abgabenordnungin (laki yleisistä verosäännöistä) 53 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

- 13 Küglerillä oli tarkoitus saavuttaa sen yhtiöjärjestyksessä mainittu tavoite muun muassa antamalla lääketieteellistä hoitoa, perushoitoa ja kodinhoitopalveluita.
- 14 Finanzamt vahvisti 23.8.1988 tekemällään päätöksellä, jonka voimassaoloaika päättyi 31.12.1989, että Kügler toimi hyväntekeväisyystarkoituksessa.
- 15 Finanzamt määräsi useilla päätöksillä Küglerin maksettavaksi vuosilta 1988—1990 liikevaihtoveroa, joka laskettiin arvioperusteisesti ja käyttäen alennettua verokantaa.
- 16 Kügler teki oikaisuvaatimuksen, jossa se katsoi, että sen harjoittama toiminta oli vapautettava kyseisestä verosta UStG:n 4 §:n 14 ja 16 kohdan nojalla. Koska Küglerin oikaisuvaatimus hylättiin, se teki Finanzgericht Berlinissä (Saksa) valituksen, joka hylättiin.
- 17 Finanzgericht Berlin katsoi, että Kügler ei harjoittanut mitään UStG:n 4 §:n 14 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetuista ammateista, koska se ei oikeushenkilönä täyttänyt vapaan ammatin harjoittamiselle asetettuja edellytyksiä. Se katsoi myös, että Kügler ei harjoittanut toimia, jotka vapautetaan verosta UStG:n 4 §:n 16 kohdan nojalla, koska se ei ylläpitänyt UStG:n 4 §:n

16 kohdan c alakohdassa tarkoitettua lääketieteellistä hoitoa antavaa laitosta ja koska UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdassa tarkoitettu sairaiden tai hoitoa tarvitsevien henkilöiden kotisairaanhoidon harjoittaviin laitoksiin sovellettava verovapautus otettiin lakiin vasta vuonna 1992.

- 18 Lisäksi Finanzgericht Berlin katsoi, että koska kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c ja g alakohdan verosta vapauttamista koskevat säännökset oli saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä kuudennen direktiivin kanssa yhteensopivalla tavalla Kügler ei voinut vedota niihin. Yhtäältä vain luonnolliset henkilöt, joilla on pätevyys lääketieteellisten ammattien tai avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamiseen, täyttävät kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa asetetut edellytykset. Toisaalta Finanzgericht katsoi, että Kügler ei ollut kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g kohdassa tarkoitettu yhteiskunnalliseksi tunnustettu laitos, koska yksityisten hoitopalveluiden tarjoajia ei mainittu UStG:n 4 §:n 16 kohdassa mainittujen laitosten luettelossa.

- 19 Näissä olosuhteissa Kügler on tehnyt Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin, joka on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kolme ennakkoratkaisukysymystä:

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

2) Jos vapautusta voidaan soveltaa myös pääomayhtiöihin, koskeeko vapautus pääomayhtiön kaikkea liiketoimintaa, joka koostuu tutkinnon suorittaneiden

den sairaanhoitajien antamasta kotisairaanhoidosta (terapeuttinen hoito, perushoito ja kodinhoitopalvelut), vai vain osaa siitä?

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

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

- 20 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, 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 soveltamisen kannalta.
- 21 Finanzamt väittää, että yhteisöjen tuomioistuimen sen oikeuskäytännön mukaisesti, jonka mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa mainitut verovapautukset ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä ja jonka mukaan niitä termejä, joita käytetään osoittamaan näitä vapautuksia, tulkitaan suppeasti, hoitotoimet on suoritettava lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä, joten 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan soveltamisala rajoittuu välttämättä koskemaan vain luonnollisia henkilöitä.
- 22 Kügler, Saksan hallitus, Ruotsin hallitus ja komissio sen sijaan katsovat, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettavaa verovapautusta sovelletaan riippumatta hoitoa antavan yrityksen oikeudellisesta muodosta eli myös oikeushenkilön suorittamat hoitotoimet kuuluvat vapautuksen piiriin.

- 23 Saksan hallitus muistuttaa, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vuoksi luonnollisia henkilöitä ja oikeushenkilöitä on kohdeltava samalla tavalla.
- 24 Saksan hallituksen mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdasta, jossa viitataan hoidon antamiseen henkilölle, ilmenee, että verovapautuksen kannalta keskeistä on kyseessä olevan toiminnan laatu. Kuudennen direktiivin yleiset periaatteet ja erityisesti sen 2 ja 4 artikla vahvistavat tätä tulkintaa. Lisäksi verosta vapauttamisen tavoitetta voidaan perustella muun muassa tarpeella alentaa sairauskuluja ja edistää terveydenhoitoa.
- 25 On muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovapautukset ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, joita on tarkasteltava yleisessä asia-yhteydessään, joka on direktiivillä perustettu yhteinen arvonlisäverojärjestelmä (ks. mm. asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987, Kok. 1987, s. 1471, 18 kohta; asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 11 kohta ja asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3017, 21 kohta).
- 26 Lisäksi on huomautettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa määritellään verosta vapautetut toimet suoritettujen palveluiden luonteen mukaan, eikä siinä mainita palveluiden tarjoajan oikeudellista muotoa.
- 27 Sananmukaisen tulkinnan mukaan tässä säännöksessä ei edellytetä, jotta lääketieteellinen hoito vapautetaan verosta, että hoidon antajan on oltava verovelvollinen, jolla on jokin tietty oikeudellinen muoto. On riittävää, että kaksi

edellytystä täyttyvät eli että kyseessä on lääketieteellinen hoito ja että hoidon antavilla henkilöillä on vaadittu ammatillinen pätevyys.

- 28 Tämä tulkinta ei ole ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa, jonka mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuja vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen vastikkeellisesti suorittamista palveluista kannetaan arvonlisäveroa (ks. mm. em. asia SDC, tuomion 20 kohta).
- 29 Oikeushenkilöiden antaman lääketieteellisen hoidon verosta vapauttaminen on yhdenmukainen sairauskulujen alentamisen tavoitteen kanssa (ks. vastaavasti asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001, Kok. 2001, s. I-249, 23 kohta) sekä yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, jota noudattaen kuudennen direktiivin 13 artiklan mukaisia vapautuksia on sovellettava (ks. mm. asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999, Kok. 1999, s. I-4947, 19 kohta).
- 30 Tältä osin on muistutettava, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on muun muassa se, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin. Tämän johdosta kyseistä periaatetta loukattaisiin, jos mahdollisuus vedota kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa mainittuun verovapautukseen, joka koskee lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle, riippuisi siitä, missä oikeudellisessa muodossa verovelvollinen harjoittaa toimintaansa (ks. vastaavasti em. asia Gregg, tuomion 20 kohta).
- 31 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, 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 soveltamisen kannalta.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

- 32 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustele, sovelletaanko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua verovapautusta terapeuttiseen hoitoon sekä perushoitoon ja kodinhoitopalveluihin, jotka suorittaa pääomayhtiö, joka hallinnoi tutkimuksen suorittaneiden sairaanhoitajien antamaa kotisairaanhoitoa.
- 33 Finanzamt, Saksan hallitus ja komissio, toisin kuin Kügler, katsovat, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetty verovapautus koskee ainoastaan terapeuttista hoitoa eli hoitoa, joka liittyy sairauden ehkäisemiseen, diagnosointiin tai hoitoon. Perushoitoon ja kodinhoitopalveluihin liittyvä muu toiminta ei kuulu tämän poikkeuksen soveltamisalaan, koska se ei sellaisenaan edistä potilaan paranemista sen vuoksi, että sillä ei ole suoranaista terapeuttista päämäärää.
- 34 Jotta ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, on tutkittava peräkkäin, missä paikassa palvelut on suoritettava, jotta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa mainittu verovapautus voi koskea niitä, ja minkä tyyppisiä palvelujen suorituksia tämä säännös koskee.
- 35 Siltä osin kuin on kyse paikasta, jossa palvelut on suoritettava, yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut asiassa 353/85, komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta, 23.2.1988 antamassaan tuomiossa (Kok. 1988, s. 817, 32 ja 33 kohta), että toisin kuin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta, joka koskee palvelujen suorituksia, joihin sisältyy lääketieteellisten

hoitojen kokonaisuus, joka on annettu tavallisesti ilman voiton tavoittelua laitoksissa, joilla on sosiaalisia päämääriä, kuten ihmisen terveyden ylläpitäminen, c alakohdalla sovelletaan suorituksiin, jotka tapahtuvat muualla kuin sairaaloissa potilaan ja hoidon antajan välisen luottamussuhteen vallitessa, joka yleensä muodostuu hoidon antajan vastaanotolla.

- 36 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.
- 37 Kun on kyse siitä, millaisia hoitotyyppisiä kuuluu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa käytettyyn käsitteeseen ”hoidon antaminen” henkilölle, on todettava, kuten tämän tuomion 28 kohdassa on muistutettu, että termejä, joita käytetään kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvailemiseen, tulkitaan suppeasti (ks. mm. em. asia *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, tuomion 13 kohta).
- 38 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut asiassa C-384/98, D., 14.9.2000 antamassaan tuomiossa (Kok. 2000, s. I-6795, 18 kohta), että käsitettä ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle” ei voida tulkita niin, että se kattaisi lääketieteelliset toimenpiteet, jotka suoritetaan muussa tarkoituksessa kuin sairauden tai terveydellisen poikkeavuuden diagnosoimiseksi, hoitamiseksi ja parantamiseksi mahdollisuuksien mukaan.
- 39 Näin ollen ja kun otetaan huomioon periaate, jonka mukaan säännöksiä, joilla säädetään vapautus liikevaihtoverosta, on tulkittava suppeasti, suoritukset, joilla ei ole tällaista terapeutista tarkoitusta, on jätettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle (em. asia D., tuomion 19 kohta).

- 40 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukainen verovapautus koskee vain sellaisen hoidon antamista henkilölle, joka annetaan muualla kuin sairaalassa osana lääketieteellisten ammattien tai avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamista ja jonka tarkoitus on ehkäistä sairauksia, diagnosoida tai hoitaa niitä, mutta ei muuta toimintaa, joka liittyy perushoittoon ja kodinhoitopalveluihin.
- 41 Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua verovapautusta sovelletaan terapeuttiseen hoitoon, jonka suorittaa pääomayhtiö, joka hallinnoi tutkimuksen suorittaneiden sairaanhoitajien antamaa kotisairaanhoitoa, mutta ei perushoittoon eikä kodinhoitoon.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

- 42 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa saada tietää, ovatko perushoito ja kodinhoito, jonka kotisairaanhoitopalvelu antaa fyysisesti tai taloudellisesti avun tarpeessa oleville henkilöille, sellaisia palveluita, jotka liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettulla tavalla, ja, jos vastaus on myöntävä, voiko verovelvollinen vedota tähän säännökseen.
- 43 Kaikki asianosaiset, jotka ovat esittäneet tämän kysymyksen ensimmäisestä osasta huomautuksensa, katsovat, että kotisairaanhoitopalvelun antama perushoito ja kodinhoito kuuluvat tämän säännöksen soveltamisalaan.

- 44 Tältä osin riittää, kun todetaan, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan sanamuodosta ilmenee, että terapeutinen hoito vapautetaan verosta kyseisen säännöksen c kohdan nojalla, kun taas perushoito ja kodinhoito, jonka kotisairaanhoidopalvelu antaa sellaisille fyysisesti tai taloudellisesti avun tarpeessa oleville henkilöille kuin Küglerin palveluiden vastaanottajat, liittyvät pääsääntöisesti sosiaaliapuun, joten ne kuuluvat kyseisen säännöksen g alakohdassa käytetyn ”sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palveluiden suoritusten” käsitteen piiriin.
- 45 Tämän kysymyksen toisessa osassa ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuimisto kysyy, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdalla välitön oikeusvaikutus siten, että verovelvollinen voi vedota siihen kansallisessa tuomioistuimessa.
- 46 Aluksi on muistutettava, että tämä kysymys koskee Saksan liittotasavaltaa ainoastaan vuotta 1992 edeltäneen ajanjakson osalta, koska tästä vuodesta alkaen verovapautusta on sovellettu myös palveluihin, joita kotisairaanhoidoa antavat yritykset tarjoavat hoidon tarpeessa oleville henkilöille.
- 47 Kügler väittää olevansa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettu yhteiskunnalliseksi tunnustettu laitos, joten se on voinut vedota tähän säännökseen jo ennen kuin Saksan lainsäätäjä käytti harkintavaltaansa lisäämällä UStG:n 4 §:n 16 kohtaan e alakohdan. Näin ollen Kügler väittää, että se voidaan vero-oikeuden ulkopuolellakin tunnustaa luonteeltaan yhteiskunnalliseksi laitokseksi ja että vapautus voi näin ollen koskea sitä. Tältä osin pääasian valittaja katsoo, että sovellettavien kansallisten säästöjen (liittovaltion oikeus, osavaltioiden oikeus, hallinnollinen käytäntö) perusteella voidaan määritellä ne henkilöt, joita nämä säännökset koskevat ja jotka näin ollen voisivat vedota suoraan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaan.

- 48 Saksan hallitus ja Finanzamt kiistävät, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdalla olisi välitön oikeusvaikutus, ja ne korostavat sitä, että vaikka siinä säädetty vapautus verosta voidaan myöntää muillekin kuin julkisoikeudellisille laitoksille, tämä voi tapahtua vain sillä edellytyksellä, että ne ovat etukäteen ”kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan julkisoikeudellisiksi tunnustamia”. Jollei laitos siis ole saanut muodollista tunnustusta, joka voidaan antaa vain lainsäädäntömenettelyn yhteydessä, yksityinen ei voi vedota tähän säännökseen, koska säännös ei ole ehdoton.
- 49 Komissio sen sijaan katsoo, että jos on seikkoja, joiden perusteella voidaan katsoa, että asianomainen jäsenvaltio on tavalla tai toisella pitänyt laitosta luonteeltaan yhteiskunnallisena, on tämän valtion toimivaltaisen viranomaisen asiana arvioida, täyttyykö kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa asetettu edellytys tämän perusteella. Komission mukaan ei ole tältä osin välttämätöntä, että tunnustaminen tapahtuu lainsäädäntöteitse, kuten Saksan hallitus väittää.
- 50 Lisäksi komissio poissulkee sen, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdalla, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat asettaa muun muassa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettun vapautuksen myöntämiselle joitakin ehtoja, voisi olla minkäänlaista vaikutusta viimeksi mainitun säännöksen ehdottomaan ja riittävän täsmälliseen sisältöön, jos jäsenvaltio ei ole käyttänyt tätä mahdollisuutta.
- 51 On muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan (ks. mm. asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982, Kok. 1982, s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 25 kohta; asia C-193/91, Mohns, tuomio 25.5.1993, Kok. 1993, s. I-2615, 17 kohta ja asia C-134/99, IGI, tuomio 26.9.2000, Kok. 2000, s. I-7717, 36 kohta) kaikissa

tapauksissa, joissa direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä ja joissa direktiivin täytäntöönpanotoimia ei ole toteutettu määräajassa, näihin säännöksiin voidaan vedota kaikkia sellaisia kansallisia oikeussääntöjä vastaan, jotka eivät ole direktiivin säännösten mukaisia, tai siltä osin kuin niissä määritellään oikeuksia, joihin yksityiset voivat vedota suhteessa valtioon.

- 52 Ensin on todettava, että vaikka kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot soveltavat siinä tarkoitettuja vapautuksia ”edellytyksillä, joita ne asettavat [kyseisten] vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi”, jäsenvaltio ei voi evätä verovelvolliselta direktiivissä mainittua vapautusta sillä perusteella, ettei jäsenvaltiossa ole annettu säännöksiä vapautuksen soveltamisen helpottamiseksi, mikäli verovelvollinen pystyy osoittamaan vapautuksen myöntämiselle asetettujen edellytysten tosiasiallisesti täyttyvän oman verotuksellisen tilanteensa kohdalla (ks. kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan osalta em. asia Becker, tuomion 33 kohta).
- 53 Toiseksi on syytä todeta, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa määritellään riittävän täsmällisesti ja ehdottomasti ne toimintatyypit, joita vapautus koskee.
- 54 Siltä osin kuin on kyse ”kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamista laitoksista”, on totta, kuten Saksan hallitus on todennut, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa myönnetään jäsenvaltioille harkintavalta tunnustaa tiettyjen laitosten tällainen luonne.
- 55 Niin kauan kuin jäsenvaltiot noudattavat sen harkintavallan rajoja, joka niille myönnetään kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan

g alakohdassa, yksityiset eivät voi tämän säännöksen perusteella saada luonteeltaan yhteiskunnallisen laitoksen asemaa asianomaista jäsenvaltiota vastaan.

- 56 Tältä kannalta katsottuna silloin, kun yksityinen vaatii saada luonteeltaan yhteiskunnallisen laitoksen aseman, kansallisten tuomioistuinten on tutkittava, ovatko toimivaltaiset viranomaiset noudattaneet kyseisiä rajoja yhteisön periaatteita ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta soveltaessaan.
- 57 Kansallisten viranomaisten tehtävänä on näin ollen ratkaista, yhteisön oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena 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.
- 58 Ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin voi siis sen käsiteltävänä olevassa oikeudenkäyntiasiassa huomioida 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 verovapautus koskee jo yhteenliittymiä, 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.
- 59 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädetty mahdollisuus asettaa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa tarkoitettujen vapautusten myöntämiselle yksi tai useampia ehtoja ei voi kumota tätä päätelmää.

- 60 Tämä rajoitus verovelvollisuudesta vapauttamisen sääntöön on ainoastaan mahdollisuus, ja jäsenvaltio, joka ei ole toteuttanut tältä osin tarpeellisia toimia, ei voi vedota omaan toimimatta jättämiseensä evätäkseen verovelvolliselta vapautuksen, johon tällä kuudennen direktiivin mukaan on oikeus.
- 61 Kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että perushoito ja kodinhoito, jonka kotisairaanhoidopalvelu antaa fyysisesti tai taloudellisesti avun tarpeessa oleville henkilöille, ovat sellaisia palveluita, jotka liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettulla tavalla. Verovelvollinen voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettuun verovapautukseen tämän säännöksen kanssa yhteensoveltumattomia kansallisia säännöksiä vastaan. Kansalliselle tuomioistuimelle kuuluu sen määrittelemisen, onko verovelvollinen kaikkien merkityksellisten seikkojen valossa kyseisessä säännöksessä tarkoitettu luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustettu laitos.

Oikeudenkäyntikulut

- 62 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan ja Ruotsin hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 3.2.2000 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

- 1) Sen verovelvollisen oikeudellisella muodolla, joka antaa siinä mainitut lääketieteelliset hoidot tai avustavan hoitohenkilöstön antamat hoidot, ei ole merkitystä 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 alakohdassa tarkoitetun verovapautuksen kannalta.
- 2) Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua verovapautusta sovelletaan terapeuttiseen hoitoon, jonka suorittaa pääomayhtiö, joka hallinnoi tutkimuksen suorittaneiden sairaanhoitajien antamaa kotisairaanhoitoa, mutta ei perushoitoon eikä kodinhoitoon.

3) a) Perushoito ja kodinhoito, jonka kotisairaanhoitopalvelu antaa fyysisesti tai taloudellisesti avun tarpeessa oleville henkilöille, ovat sellaisia palveluita, jotka liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettulla tavalla.

b) Verovelvollinen voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettuun verosta vapauttamiseen tämän säännöksen kanssa yhteensoveltumattomia kansallisia säännöksiä vastaan. Kansalliselle tuomioistuimelle kuuluu sen määrittelemisen, onko verovelvollinen kaikkien merkityksellisten seikkojen valossa kyseisessä säännöksessä tarkoitettu luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustettu laitos.

Macken

Gulmann

Puissochet

Schintgen

Cunha Rodrigues

Julistettiin Luxemburgissa 10 päivänä syyskuuta 2002.

R. Grass

F. Macken

kirjaaja

kuudennen jaoston puheenjohtaja