

L.U.P.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

8 päivänä kesäkuuta 2006 *

Asiassa C-106/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 25.11.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 3.3.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

L.u.P. GmbH

vastaan

Finanzamt Bochum-Mitte,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. Malenovský, J.-P. Puissochet, U. Löhmus ja A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: johtava hallintovirkkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 19.1.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- L.u.P. GmbH, edustajinaan aluksi veroneuvojat R. Todtenhöfer ja N. Bohn, sittemmin Rechtsanwalt W. Krieger,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.3.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee 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 b ja c alakohdan sekä 2 alakohdan a alakohdan tulkintaa.

- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat L.u.P. GmbH (jäljempänä L.u.P) ja Finanzamt Bochum-Mitte (jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu kieltäytyi vapauttamasta arvonlisäverosta niitä lääketieteellisiä tutkimuksia, joita L.u.P. suoritti sellaisten laboratoriotointaa harjoittavien yhtiöiden toimeksiannoista, joissa toimivat yleislääkärit olivat määränneet tällaisia tutkimuksia antamiensa hoitojen yhteydessä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

- 3 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun 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”.

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa säädetään seuraavaa:

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

– –

- [kyseisten] 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”.

Kansallinen lainsäädäntö

- 5 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1980/1993; jäljempänä UStG) 4 §:n 14 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että verosta vapautettuja ovat ”lääkäriin, hammaslääkäriin, luontaishoitajan, fysioterapeutin tai kättilön toiminta

taikka muu vastaava tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 18 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu terveyden- ja sairaanhoitoalan ammattitoiminta tai kliinisen kemistin toiminta”.

- 6 Kansallisen tuomioistuimen mukaan tätä säännöstä voidaan soveltaa lääketieteellisiä tutkimuksia suorittavaan laboratorioon, joka on oikeudelliselta muodoltaan rajavastuuyhtiö (Gesellschaft mit beschränkter Haftung). Bundesverfassungsgerich-
tin mukaan yksinomaan yrityksen oikeudelliseen muotoon perustuva erilainen kohtelu liikevaihtoverovapautusta myönnettäessä on ristiriidassa yhdenvertaisen kohtelun periaatteen kanssa.
- 7 UStG:n 4 §:n 16 momentin c kohdassa säädetään seuraavaa:

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

--

16. liiketoimet, jotka liittyvät läheisesti sairaaloiden, diagnoosiklinikoiden ja muiden lääketieteelliseen hoitoon, diagnostiikkaan tai tutkimuksiin erikoistuneiden laitosten toimintaan --, jos

--

- c) diagnoosiklinikoissa ja muissa lääketieteelliseen hoitoon, diagnostiikkaan tai tutkimuksiin erikoistuneissa laitoksissa palvelut suoritetaan lääkärin valvon-

nassa ja edeltävänä kalenterivuonna vähintään 40 prosenttia palveluista on suoritettu 15 momentin b kohdassa tarkoitetuille henkilöille.”

- 8 Viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitettuja henkilöitä ovat sosiaaliturvalaitoksen edunsaajat, sosiaalihuollon edunsaajat ja eläke-etuuden saajat (tai sodan uhrin).

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 9 L.u.P. on Saksan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö, jonka ainoana yhtiömiehenä on laboratorioalan erikoislääkäri tohtori Scharmann. L.u.P. suorittaa lääketieteellisiä tutkimuksia sellaisten laboratoriotointaa harjoittavien yhtiöiden toimeksiannoista, joissa toimivat yleislääkärit olivat määränneet tällaisia tutkimuksia antamiensa hoitojen yhteydessä.
- 10 Finanzamt katsoi, että näistä palveluista on kannettava arvonlisävero.
- 11 Finanzgericht vahvisti Finanzamtin päätöksen perustellen tätä sillä, että vaikka L.u.P. onkin UStG:n 4 §:n 16 momentissa tarkoitettu ”muu lääketieteelliseen hoitoon erikoistunut laitos”, riidanalaisia palveluja ei ole annettu tässä säännöksessä tarkoitetuilla tavoin ”lääkärin valvonnassa”, ja että L.u.P. ei ollut näyttänyt toteen, että kunakin edeltävänä kalenterivuonna vähintään 40 prosenttia palveluista oli suoritettu UStG:n 4 §:n 15 momentin b kohdassa tarkoitetuille henkilöille.

- 12 L.u.P. on tehnyt tästä päätöksestä Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin.
- 13 Bundesfinanzhof toteaa ennakkoratkaisupyynnössään, että Finanzgericht on perustellusti katsonut, että kyseisiä palveluja ei ole UStG:n 4 §:n 16 momentin nojalla vapautettu verosta, sillä on näytetty, että näitä palveluja ei ollut annettu vaaditussa suhteessa kyseisen säännöksen 15 momentissa tarkoitetuille henkilöryhmille.
- 14 Kansallinen tuomioistuin pohtii kuitenkin ensinnäkin sitä, onko riidanalaisia palveluja pidettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa tarkoitettuina "sairaaloiden" harjoittamaan "lääkärinhoitoon" "läheisesti liittyvinä toimina", vai saman artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettuna "lääketieteellisen hoidon antamisena henkilölle lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä".
- 15 Bundesfinanzhof toteaa, että vaikka lääketieteelliset tutkimukset edesauttavat sairaiden diagnostisoinnissa ja vaikka ne näin ollen voivat olla kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua hoidon antamista henkilölle, näitä tutkimuksia tekevät laboratoriot eivät yleensä suorita palvelujaan luottamussuhteessa potilaaseen, mikä sulkee pois kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamisen (asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002, Kok. 2002, s. I-6833, 35 kohta). Toisaalta kansallinen tuomioistuin huomauttaa, että vaikka asiassa C-76/99, komissio vastaan Ranska, 11.1.2001 annetusta tuomiosta (Kok. 2001, s. I-249, 20 kohta) ilmeneekin, että lääketieteelliset tutkimukset ovat yhteisöjen tuomioistuimen mukaan kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuja lääkärihoitoon läheisesti liittyviä toimia, kyseiset tutkimukset määränneiden lääkäreiden palvelut on sen mukaan tämän saman direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla vapautettu verosta. Tätä viimeksi mainittua säännöstä ei sen mukaan sovelleta toimiin, jotka läheisesti liittyvät lääkärihoitoon.

- 16 Jos oletetaan, että riidanalaiset palvelut olisivat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla verovapaita, tämän direktiivin säännökset on kansallisen tuomioistuimen mukaan pantu epäasianmukaisesti täytäntöön UStG:n 4 §:n 16 momentin c kohdalla. Jos taas nämä palvelut kuuluisivat kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan soveltamisalaan, kansallinen tuomioistuin pohtii, voidaanko sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon läheisesti liittyvät toimet kyseisen artiklan tässä alakohdassa ja 2 alakohdassa säädettyjen edellytysten nojalla jättää vapauttamatta itse lääkärinhuollon ollessa vapautettua, vaikkeivät ne täytäkään näitä edellytyksiä. Tällainen tulkinta on tosin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan sanamuodon nojalla mahdollista. Tässä säännöksessä vapautuksen soveltamisalaan kuuluville hoitolaitoksille asetettua edellytystä voitaisiin myös tulkita siten, että sillä tarkoitetaan yksinomaan sairaalahoitoa ja lääkärinhoitoa eikä siihen läheisesti liittyviä toimia. Lääkärinhuollon ja sairaalahoidon saaminen vaikeutuisi, jos sairaalahoitoon ja mainittuihin hoitoihin läheisesti liittyvien toimien vapauttamiseen sovellettaisiin tiukempia edellytyksiä. Tämä tilanne olisi myös vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta, koska sairaaloita ja lääkinnällisen hoidon ja diagnostiikan keskuksia kohdeltaisiin verotuksessa epäedullisemmin, jos ne eivät itse tee lääketieteellisiä tutkimuksiaan.
- 17 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [kuudennen direktiivin] 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan ja 2 alakohdan mukaan sallittua, että yleislääkärin määräämien lääketieteellisten laboratoriotutkimusten vapauttamiselle arvonlisäverosta asetetaan näissä säännöksissä mainittuja edellytyksiä, vaikka lääkärin antama hoito on joka tapauksessa verotonta?”

Ennakkoratkaisukysymys

- 18 Kansallinen tuomioistuin haluaa kysymyksellään pääasiallisesti selvittää, mitkä ovat ne edellytykset, jotka kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan mukaan on mahdollista asettaa hoitolaitoksen ulkopuolisten yksityisoikeudellisten laboratorioiden yleislääkärin määräyksestä tekemien lääketieteellisten tutkimusten vapauttamiselle arvonlisäverosta.
- 19 Jotta tähän kysymykseen voitaisiin vastata, ensin on tarkistettava, sallitaanko tällä säännöksellä kansallisen tuomioistuimen väittämin tavoin tosiasiallisesti se, että jäsenvaltiot nyt esillä olevan kaltaisella kansallisella lainsäädännöllä vapauttavat verosta tällaiset lääketieteelliset tutkimukset, ja jos sallitaan, millaisia edellytyksiä tälle vapauttamiselle voidaan asettaa.

Pääasiassa kyseessä olevien palvelujen vapauttaminen

- 20 Kuten kansallinen tuomioistuin huomauttaa, lääketieteellinen hoito saattaa kuulua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa säädettyjen vapautusten soveltamisalaan.
- 21 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisien laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät

toimet. Tämän artiklan 1 alakohdan c alakohdassa säädetään, että niiden on vapautettava verosta lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä.

- 22 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan näissä kahdessa kohdassa säädettyjen vapautusten soveltamisalan rajaamiseksi käytettävänä kriteerinä ei ole niinkään pidettävä palvelun luonnetta vaan paikkaa, jossa palvelut suoritetaan. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdalla vapautetaan suoritukset, jotka käsittävät sellaisten lääkärinhoitojen kokonaisuuden, jotka on annettu laitoksissa, joilla on sosiaalisia päämääriä, kuten ihmisen terveyden ylläpitäminen, kun taas c alakohdan mukaan verosta on vapautettava sellaiset suoritukset, jotka tapahtuvat muualla kuin sairaaloissa, joko palvelun suorittajan tai potilaan kotona taikka missä tahansa muualla (ks. vastaavasti asia 353/85, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 23.2.1988, Kok. 1988, s. 817, 32 ja 33 kohta; em. asia Kügler, tuomion 35 ja 36 kohta ja asia C-45/01, Dornier, tuomio 6.11.2003, Kok. 2003, s. I-12911, 47 kohta).

Pääasiassa kyseessä olevien palvelujen luonne

- 23 Vaikka kansallinen tuomioistuin päätöksessään ja L.u.P. sekä Euroopan yhteisöjen komissio kirjallisissa huomautuksissaan näyttävätkin olevan samaa mieltä siitä, että pääasiassa kyseessä olevien lääketieteellisten tutkimusten kaltaiset palvelut saattavat olla kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuja lääkärinhoitoon ”läheisesti liittyviä toimia”, on tarkistettava, etteivät nämä tutkimukset kuitenkin ole tässä samassa säännöksessä tarkoitettua ”lääkärinhoitoa” tai tämän saman artiklan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua ”lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle”. Jos näet asia olisi näin, kyseiset tutkimukset olisivat kuudennen direktiivin nojalla vapautettuja niiden tekopaikasta riippumatta, vaikka viimeksi mainitussa säännöksessä ei nimenomaisesti säädetäkään lääkärinhoitoon läheisesti liittyvien toimien vapauttamisesta (ks. tältä osin em. asia Dornier, tuomion 47 kohta).

- 24 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuja vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta. Tämän säännöksen sanamuodon tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. em. asia Dornier, tuomion 42 kohta ja asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005, s. I-4427, 29 kohta).
- 25 Kuten yhteisöjen tuomioistuin jo on katsonut, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa ja saman alakohdan c alakohdassa säädettyjen vapautusten yhteisenä tavoitteena on terveydenhoidon kustannusten alentaminen (em. asia Dornier, tuomion 43 kohta ja asia C-307/01, D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, tuomio 20.11.2003, Kok. 2003, s. I-13989, 58 kohta).
- 26 Oikeuskäytännöstä ilmenee palvelujen lääketieteellisyyden osalta, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa olevaa sanontaa "lääkärihoito" on tulkittava siten, että se kattaa kaikki saman alakohdan c alakohdassa tarkoitettujen henkilölle annettavien hoidot (em. asia Dornier, tuomion 50 kohta), koska näiden kahden säännöksen tavoitteena on säännellä tyhjentävästi niiden verovapautusten järjestelmää, joita sovelletaan lääketieteelliseen hoitoon käsitteen suppeassa merkityksessä (em. asia Kügler, 36 kohta).
- 27 Tästä seuraa, että sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa olevalla käsitteellä "lääkärihoito" että saman alakohdan c alakohdassa olevalla käsitteellä "hoidon antaminen henkilölle" tarkoitetaan sellaisia palveluja, joilla pyritään diagnosoimaan, hoitamaan ja, mahdollisuuksien mukaan, parantamaan sairauksia tai terveydellisiä poikkeavuuksia (ks. vastaavasti em. asia Dornier, tuomion 48 kohta).

- 28 Kansallinen tuomioistuin on nyt esillä olevassa asiassa epävarma siitä, ovatko pääasiassa tarkoitettujen kaltaiset lääketieteelliset tutkimukset tällaisia hoitoja, vaikka se myöntääkin kyseisillä tutkimuksilla myötävaikutettavan sairauksien diagnosointiin. Komissio puolestaan väittää, että kuudennen direktiivin merkityksellisten säännösten funktionaalisen ja teleologisen tulkinnan mukaan tällaisia tutkimuksia suorittavaa laboratoriota ei voida rinnastaa diagnostiikan keskukseseen, koska kyseiset tutkimukset mahdollistavat ainoastaan diagnoosin tekemisen, ja näiden samojen säännösten systemaattisen tulkinnan mukaan se väittää, että näitä tutkimuksia voidaan pitää lääkärinhoitona, koska ne mahdollistavat diagnoosin tekemisen ja ovat sen olennainen osa.
- 29 Tältä osin on muistutettava, että vaikkakin ”lääkärinseudolla” ja ”lääketieteellisen hoidon antamisella henkilölle” täytyy olla terapeuttinen tarkoitus, tästä ei kuitenkaan välttämättä seuraa, että hoidon terapeuttinen tarkoitus olisi ymmärrettävä erityisen suppeasti. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee nimittäin, että ennaltaehkäisytarkoituksessa annetut lääketieteelliset hoidot voidaan vapauttaa arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan perusteella. Vaikka sitten käykin ilmi, että henkilöillä, joille ennalta ehkäiseviä tutkimuksia tai muita lääketieteellisiä toimenpiteitä on tehty, ei olekaan mitään sairautta tai terveydellistä poikkeavuutta, näiden palvelujen sisällyttäminen käsitteisiin ”lääkärinhoito” ja ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle” on yhdenmukaista terveydenhoidon kustannusten alentamista koskevan tavoitteen kanssa, joka on sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa että sen 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen yhteinen tavoite. Näin ollen sellainen lääketieteellinen hoito, joka on annettu henkilöiden terveyden suojelemiseksi, terveyden ylläpitäminen ja palauttaminen mukaan lukien, kuuluvat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa tarkoitettujen vapautuksen piiriin (ks. vastaavasti asia C-212/01, *Unterperfinger*; tuomio 20.11.2003, Kok. 2003, s. I-13859, 40 ja 41 kohta ja em. asia D’Ambrumenil ja *Dispute Resolution Services*, tuomion 58 ja 59 kohta).
- 30 Lääketieteelliset tutkimukset, joita yleislääkärit nyt esillä olevassa asiassa tarkoitettuun tavoin määräävät antamiensa hoitojen yhteydessä, myötävaikuttavat henkilöiden terveyden ylläpitämiseen, sillä niillä, kuten kaikenlaisella ennaltaehkäisevässä tarkoituksessa annetulla lääkärinseudolla, pyritään mahdollistamaan potilaiden

tarkkailu ja tutkiminen ennen kuin mahdollisen sairauden diagnosointi, hoito tai parantaminen tulee tarpeelliseksi.

31 Kuten L.u.P. on istunnossa todennut ja minkä kansallinen tuomioistuin ja komissio ovat myöntäneet olevan mahdollista, on näin ollen katsottava, että edellä mainituilla vapautuksilla oleva terveydenhoidon kustannusten alentamistavoite huomioon ottaen pääasiassa kyseessä olevat lääketieteelliset tutkimukset, joilla pyritään potilaiden ennaltaehkäisevään tarkkailuun ja tutkimiseen, ovat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua "lääkärinhoitoa" tai saman alakohdan c alakohdassa tarkoitettua "hoidon antamista henkilölle" (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 30 kohta).

32 Tämä tulkinta on lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen, sillä mainitun periaatteen vastaista on se, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen toistensa kanssa kilpailevia palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (asia C-109/02, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2003, Kok. 2003, s. I-12691, 20 kohta, ja em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 54 kohta). Tätä periaatetta ei nimittäin noudatettaisi, jos yleislääkärien määräämiin lääketieteellisiin tutkimuksiin sovellettaisiin erilaista arvonlisäverojärjestelmää aina sen mukaan, missä ne on suoritettu, vaikka ne kyseisten palvelujen suorittajien koulutus huomioon ottaen ovat laadultaan toisiaan vastaavia (ks. vastaavasti em. asia Dornier, tuomion 49 kohta ja yhdistetyt asiat C-443/04 ja C-444/04, Sollefeld ja van den Hout-van Eijnsbergen, tuomio 27.4.2006, Kok. 2006, s. I-3617, tuomion 40 ja 41 kohta).

Pääasiassa kyseessä olevat palvelut suorittavien laitosten luonnehdinta

33 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevat lääketieteelliset tutkimukset on tehty muualla kuin ne määränneen yleislääkärin vastaanotolla. Näin ollen on tutkittava, voivatko kyseiset tutkimukset kuulua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan soveltamisalaan.

- 34 Komission mukaan pääasiassa tarkoitettuna kaltainen laboratorio ei ole kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettu sairaala eikä ”lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskus”. Se ei ole myöskään muu ”vastaavanlainen” laitos, sillä tämän säännöksen sisäinen rakenne viittaa järjestäytyneen rakenteen omaaviin laitoksiin. Sitä ei voida pitää myöskään diagnostiikan keskuksena, sillä tutkimuksilla vain mahdollistetaan diagnoosien tekeminen.
- 35 Tätä väitettä ei voida hyväksyä. Koska lääketieteelliset tutkimukset niiden terapeuttinen tarkoitus huomioon ottaen kuuluvat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädettyyn käsitteeseen ”lääkärihoito”, pääasiassa tarkoitettuna kaltaista laboratoriota on pidettävä tässä säännöksessä tarkoitettuja ”sairaaloita” ja ”lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksia” ”vastaavanlaisena laitoksena”.
- 36 Muulta osin on todettava, että kuten tämän tuomion 31 ja 32 kohdasta ilmenee, sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa säädetty terveydenhoidon kustannusten alentamista koskeva tavoite että verotuksen neutraalisuuden periaate estävät sen, että lääketieteellisiin tutkimuksiin sovellettaisiin erilaista arvonlisäverojärjestelmää aina sen mukaan, missä ne on suoritettu, vaikka ne ovat laadultaan toisiaan vastaavia, kun kyseisten palvelujen suorittajien koulutus otetaan huomioon.
- 37 Komission väite, jonka mukaan vapautuksia koskevasta oikeuskäytännöstä ilmeni, että liiketoimia, jotka on toteutettu ennen viimeisen palvelun suorittajan suorittamia liiketoimia, ei vapauteta (asia 107/84, komissio v. Saksa, tuomio 11.7.1985, Kok. 1985, s. 2655, 20 kohta; asia C-240/99, Skandia, tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1951, 40 ja 41 kohta; asia C-235/00, CSC Financial Services, tuomio 13.12.2001, Kok. 2001, s. I-10237, 39 ja 40 kohta ja asia C-472/03, Arthur Andersen, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I-1719, 39 kohta), joten ainoastaan sellaiset lääketieteelliset tutkimukset, joita laboratoriot tekevät potilaiden lukuun niiden ja viimeksi mainittujen välisen välittömän sopimussuhteen nojalla, kuuluisivat kuudennen

direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan soveltamisalaan, on sekin hylättävä, koska mainitussa oikeuskäytännössä tulkittiin sellaisia muita vapautuksia, jotka eroavat sekä sanamuodoltaan että tavoitteiltaan viimeksi mainitun säännöksen tavoitteista (ks. vastaavasti em. Asia komissio v. Saksa, tuomio 11.7.1985, 13 kohta).

38 Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi jo katsonut, että kun kyse on laboratoriodien lääketieteellisiä tutkimuksia varten toimittamista näytteistä, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan soveltamisen kannalta merkitystä ei ole sillä, suorittaako näytteen ottava laboratorio myös analyysin, hankkiiko se analyysin alihankintana toiselta laboratoriolta edelleen potilaalle vastuussa ollen vai onko sen suoritettavan tutkimuksen luonteen vuoksi pakko toimittaa näyte erikoistuneelle laboratoriolle (em. asia komissio v. Ranska, tuomion 28 kohta). Edellä mainitussa asiassa D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services annetun tuomion 67 kohdasta ilmenee myös, että lääkärintarkastukset, joilla ensisijassa pyritään sairauksien ehkäisyyn ja toteamiseen sekä työntekijöiden tai vakuutuksenottajien terveydentilan seurantaan, voivat täyttää kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen edellytykset, vaikka ne suoritettaisiinkin kolmannen pyynnöstä.

39 Näin ollen edellä esitetystä seuraa, että pääasiassa tarkoitetun kaltaisen yksityis-oikeudellisen laboratorion suorittamat lääketieteelliset tutkimukset, joilla pyritään potilaiden ennaltaehkäisevään tarkkailuun ja tutkimiseen, saattavat kuulua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa lääkärinhoidolle säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

40 On siis tutkittava, mitä edellytyksiä tälle vapautukselle voidaan tämän säännöksen mukaan asettaa.

Vapautuksen edellytykset

- 41 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdasta ilmenee, että yksityisoikeudellisten laboratorioiden, jotka, kuten pääasiassa, kuuluvat tässä säännöksessä säädetyn käsitteen ”muut vastaavanlaiset laitokset” alaan, on oltava ”asianmukaisesti hyväksytyjä”, jotta niihin voitaisiin soveltaa kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta.
- 42 Kuten jo on todettu, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa ei täsmennetä hyväksymisen edellytyksiä eikä anneta sitä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä. Näin ollen kunkin jäsenvaltion on siis kansallisessa oikeudessaan annettava ne säännöt, joiden mukaan tällainen hyväksyntä voidaan myöntää sitä hakeneille laitoksille. Jäsenvaltioilla on tässä suhteessa harkintavalta (em. asia Dornier, tuomion 64 ja 81 kohta).
- 43 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat lisäksi asettaa 1 alakohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman tuossa säännöksessä mainituista ehdoista (ks. vastaavasti em. asia Dornier, tuomion 65 kohta). Jäsenvaltiot voivat halutessaan edellyttää näiden valinnaisten lisäehtojen soveltamista kyseistä vapautusta myönnettäessä (ks. vastaavasti em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 38 kohta).
- 44 Ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodosta ilmenee, että kansallinen tuomioistuin pohtii sitä, sallivatko nämä säännökset sen, että pääasiassa tarkoitettujen kaltaisten lääketieteellisten tutkimusten vapauttamiselle asetetaan edellytyksiä, joita ei ole asetettu nämä tutkimukset määränneiden yleislääkäreiden antamien hoitojen vapauttamiselle.

- 45 Tätä osin riittää, kun huomautetaan, että kuten jo kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan sanamuodostakin ilmenee, sen a alakohdassa mainittuja edellytyksiä voidaan soveltaa yksinomaan tämän artiklan 1 alakohdan b alakohdan soveltamisalaan kuuluviin lääketieteellisiin hoitoihin eikä sen 1 alakohdan c alakohdan nojalla vapautettuihin hoitoihin. Viimeksi mainitussa säännöksessä ei aseteta kyseisten hoitojen vapauttamisen edellytykseksi sitä, että ne on antanut julkisoikeudellinen tai kyseisen jäsenvaltion hyväksymä laitos tai sairaala, vaan edellytykseksi asetetaan se, että nämä hoidot annetaan kansallisessa lainsäädännössä määriteltyjen lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä (em. asia Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, tuomion 23 kohta).
- 46 Näille säännöksille on näin ollen ominaista se, että lääketieteellisten tutkimusten vapauttamiselle voidaan asettaa edellytyksiä, joita ei sovelleta kyseiset tutkimukset määränneisiin lääkäreihin.
- 47 Toisin kuin kansallinen tuomioistuin antaa ymmärtää, siitä harkintavallasta, joka jäsenvaltioilla on niiden hyväksyessä yksityisoikeudellisia laitoksia kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan soveltamisalaan kuuluviksi, ja tämän artiklan 2 alakohdan a alakohdasta, jossa näitä valtioita ei velvoiteta asettamaan siinä mainittuja edellytyksiä, vaan jossa niille annetaan mahdollisuus tapauskohtaiseen edellytysten asettamiseen, seuraa lisäksi, että nämä valtiot voivat lähtökohtaisesti asettaa lääketieteellisten tutkimusten vapauttamiselle lääkärinhoitona edellytyksiä, jotka eroavat näihin hoitoihin läheisesti liittyville toimille asetetuista edellytyksistä.
- 48 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallisten tuomioistuinten tehtäviin kuuluu tutkia, ovatko jäsenvaltiot näitä edellytyksiä asettaessaan pysyneet harkintavaltansa rajoissa noudattamalla yhteisön oikeuden periaatteita, erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, jolla arvonlisäveroasioissa tarkoitetaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta (ks. vastaavasti em. asiat Dornier, tuomion 69 kohta;

Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 52 kohta ja Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, tuomion 36 kohta).

49 Nyt esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että pääasiassa tarkoitettujen kaltaisen laboratorion suorittamien lääketieteellisten tutkimusten vapauttamisen edellytyksenä on kansallisen lainsäädännön mukaan se, että kyseiset tutkimukset tehdään lääkärin valvonnassa ja että vähintään 40 prosenttia niistä tehdään sosiaaliturvalaitoksen edunsaajille.

50 Tältä osin on heti korostettava, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen edellyttää ensinnäkin, että kaikille kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetuille yksityisoikeudellisten laitosten ryhmille on asetettava samat edellytykset silloin, kun ne hyväksytään suorittamaan samankaltaisia palveluja. Kansallisen tuomioistuimen on nyt esillä olevassa asiassa näin ollen tarkistettava, onko kansallinen lainsäädäntö tämän edellytyksen mukainen vai rajoitetaanko sillä sitä vastoin kyseisten edellytysten soveltaminen tietyn tyyppisiin laitoksiin, muut poissulkien.

51 Mikäli pääasiassa tarkoitettujen kaltaisen lääkärinhoidon vapauttamiselle asetettaisiin tällaiset edellytykset kansallisessa lainsäädännössä, mistä päättäminen kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, on muistutettava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo katsonut, että edellytyksellä, jonka mukaan palvelut on suoritettava lääkärin valvonnassa, ylitetään jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa annetun harkintavallan rajat, koska se johtaa siihen, että verovapautuksen piiristä suljetaan pois sellaiset palvelut, jotka on suoritettu pelkästään muiden lääketieteen ammattien kuin lääkärinammattin harjoittajien vastuulla. Tässä säännöksessä oleva käsite ”lääkärinhoito” ei näet kata pelkästään

lääkärien välittömästi tai muiden terveydenhuollon ammattihenkilöiden lääkärin välittömässä valvonnassa suorittamia palveluita, vaan myös muiden lääketieteen ammattien kuin lääkärin ammatin harjoittajien sairaalaympäristössä suorittamat palvelut, jotka suoritetaan pelkästään sellaisten henkilöiden vastuulla, jotka eivät ole lääkäreitä (em. asia Dornier, tuomion 70 kohta).

52 Tästä seuraa, että jäsenvaltio ei voi oikeudellisesti pätevällä tavalla toimia siten, että se asettaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisedellytykseksi yksityisoikeudellisten laitosten hyväksymisen osalta sen, että näiden suorittamat palvelut on annettava lääkärin valvonnassa (ks. vastaavasti em. asia Dornier, tuomion 71 ja 82 kohta).

53 Oikeuskäytännöstä ilmenee toisen edellytyksen osalta myös, että kun kansalliset viranomaiset ratkaisevat, voidaanko tietyt yksityisoikeudelliset laitokset hyväksyä sellaisiksi laitoksiksi, joihin sovelletaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädettyä vapautusta, ne voivat ottaa yhteisön oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena huomioon muun muassa kyseisen verovelvollisen toiminnan yleishyödyllisen luonteen ja sen, että samanlainen hyväksyminen on jo myönnetty muille samaa toimintaa harjoittaville verovelvollisille, ja tämän lisäksi sen, että sairauskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset ottavat mahdollisesti vastatakseen suuresta osasta kysymyksessä olevien palveluiden kustannuksia (em. asia Dornier, tuomion 72 ja 73 kohta).

54 Näin ollen kun jäsenvaltio asettaa yksityisoikeudellisille laboratorioille edellytyksen, jonka mukaan vähintään 40 prosenttia niiden tekemistä lääketieteellisistä tutkimuksista on tehtävä sosiaaliturvalaitoksen edunsaajille, jotta näihin laboratorioihin voitaisiin soveltaa kyseistä vapautusta, se ei ylitä sille kyseisessä säännöksessä annettua harkintavaltaa.

55 Kun otetaan huomioon edellä esitetyt toteamukset, kysymykseen on vastattava seuraavasti:

- Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että lääketieteelliset tutkimukset, joilla pyritään potilaiden ennaltaehkäisevään tarkkailuun ja tutkimiseen ja jotka, kuten pääasiassa, tekee hoitolaitoksen ulkopuolinen yksityisoikeudellinen laboratorio yleislääkäreiden määräyksestä, voivat kuulua tässä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamisalaan tässä säännöksessä tarkoitettun, asianmukaisesti hyväksytyyn yksityisoikeudellisen laitoksen antamana lääkärinhoitona.

- Kansallinen lainsäädäntö, jossa näiden lääketieteellisten tutkimusten vapauttamisen edellytykseksi asetetaan edellytyksiä, joita yhtäältä ei sovelleta nämä tutkimukset määränneiden yleislääkäreiden antamien hoitojen vapauttamiseen ja jotka toisaalta eroavat 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuun lääkärinhoitoon läheisesti liittyviin toimiin sovellettavista edellytyksistä, ei ole kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan ja 2 alakohdan a alakohdan vastainen.

- Kansallinen lainsäädäntö, jolla hoitolaitoksen ulkopuolisen yksityisoikeudellisen laboratorion tekemien lääketieteellisten tutkimusten vapauttamisen edellytykseksi asetetaan se, että ne on tehty lääkärin valvonnassa, on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan vastainen. Tämän säännöksen vastaista ei sitä vastoin ole se, että tällä samalla kansallisella lainsäädännöllä asetetaan kyseisten tutkimusten vapauttamisen edellytykseksi se, että vähintään 40 prosenttia niistä tehdään sosiaaliturvalaitosten edunsaajille.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdalla on tulkittava siten, että lääketieteelliset tutkimukset, joilla pyritään potilaiden ennaltaehkäisevään tarkkailuun ja tutkimiseen ja jotka, kuten pääasiassa, tekee hoitolaitoksen ulkopuolinen yksityisoikeudellinen laboratorio yleislääkäreiden määräyksestä, voivat kuulua tässä säännöksessä säädetyn vapautuksen soveltamisalaan tässä säännöksessä tarkoitettuna, asianmukaisesti hyväksytyyn yksityisoikeudellisen laitoksen antamana lääkärinhoitona.

Kansallinen lainsäädäntö, jossa näiden lääketieteellisten tutkimusten vapauttamisen edellytykseksi asetetaan edellytyksiä, joita yhtäältä ei sovelleta nämä tutkimukset määränneiden yleislääkäreiden antamien hoitojen vapauttamiseen ja jotka toisaalta eroavat 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuun lääkärinhoitoon läheisesti liittyviin toimiin sovellettavista edellytyksistä, ei ole kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan ja 2 alakohdan a alakohdan vastainen.

Kansallinen lainsäädäntö, jolla hoitolaitoksen ulkopuolisen yksityisoikeudellisen laboratorion tekemien lääketieteellisten tutkimusten vapauttamisen edellytykseksi asetetaan se, että ne on tehty lääkärin valvonnassa, on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan vastainen. Tämän säännöksen vastaista ei sitä vastoin ole se, että tällä samalla kansallisella lainsäädännöllä asetetaan kyseisten tutkimusten vapauttamisen edellytykseksi se, että vähintään 40 prosenttia niistä tehdään sosiaaliturvalaitosten edunsaajille.

Allekirjoitukset