



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

13 päivänä maaliskuuta 2014\*

Ennakkoratkaisupyyntö — Kuudes arvonlisäverodirektiivi — Vapautukset — 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta — Tavaroiden luovutus — Solunsalpaajalääkkeiden tarjoaminen avohoidon yhteydessä — Eri verovelvollisten suoritukset — 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta — Hoitopalvelut — Itsenäisenä ammatinharjoittajana sairaalan yhteydessä toimivan lääkärin määräämät lääkkeet — Toisiinsa läheisesti liittyvät toimet — Hoitopalvelujen liitännäispalvelut — Toimet, joita ei aineellisesti ja taloudellisesti voida erottaa toisistaan

Asiassa C-366/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 15.5.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 1.8.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Finanzamt Dortmund-West**

vastaan

**Klinikum Dortmund gGmbH,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari), C. Toader ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkamies A. Impellizzeri,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.6.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Klinikum Dortmund gGmbH, edustajanaan Rechtsanwältin G. Ritter,

— Saksan hallitus, asiamiehenään K. Petersen,

— Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls ja C. Soulay,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.9.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

### tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.12.2005 annetulla neuvoston direktiivillä 2005/92/EY (EUVL L 345, s. 19; jäljempänä kuudes direktiivi), 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Klinikum Dortmund gGmbH (jäljempänä KD) ja Finanzamt Dortmund-West (Länsi-Dortmundin verotoimisto, jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu ei ole suostunut vapauttamaan arvonlisäverosta solunsalpaajalääkkeiden valmistusta ja toimitusta KD:n ylläpitämässä sairaalassa annettujen syöpähoitojen yhteydessä.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

- 3 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

- 4 Kyseisen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavarantoimitusta.

– –”

- 5 Mainitun direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron yleinen verokanta on kussakin jäsenvaltiossa vahvistettava prosenttiosuutena veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutusten että palvelujen suoritusten osalta. – –

– –

Jäsenvaltiot voivat lisäksi soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa. Nämä verokannat on määrättävä vähintään 5 prosentin suuruisena prosenttiosuutena veron perusteesta, ja niitä sovelletaan ainoastaan niihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palveluiden suorituksiin, jotka on lueteltu liitteessä H.

– –”

- 6 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c 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 [oikeammin: sairaalahoido], lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet;
- c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä.”
- 7 Mainitun direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:
- ”Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 1 kohdan 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 maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.”
- 8 Mainitun direktiivin liitteessä H, joka sisältää luettelon sellaisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja, olevaan 3 ryhmään kuuluvat muun muassa farmakologiset tuotteet, joita tavallisesti käytetään terveydenhoidossa, sairauksien ehkäisemisessä sekä lääketieteellisessä hoidossa.

#### *Saksan oikeus*

#### Vuoden 2005 liikevaihtoverolaki

- 9 Vuoden 2005 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 2005; BGBl. 2005 I, s. 386; jäljempänä UStG) 1 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että liikevaihtoveroa (jäljempänä arvonlisävero) kannetaan ”elinkeinonharjoittajan vastikkeellisesti yrityksensä puitteissa Saksassa suorittamista tavaroiden luovutuksista ja muista suorituksista”.
- 10 UStG:n 3 §:n 1 momentin mukaan elinkeinonharjoittajan suorittamia tavaroiden luovutuksia ovat ”suoritukset, joilla se tai sen toimeksiannosta kolmas mahdollistaa ostajalle tai tämän toimeksiannosta kolmannelle sen, että tämä saa vallan määrätä omissa nimissään tavarasta (määräämisvallan hankkiminen)”.
- 11 UStG:n 3 §:n 9 momentissa täsmennetään, että muita suorituksia ovat ”suoritukset, jotka eivät ole tavaroiden luovutuksia”.
- 12 UStG:n 4 §:n 14 kohdassa säädetään, että arvonlisäverosta on vapautettu
- ”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. Verottomia ovat myös muut suoritukset, joita yhteisöt, joiden jäsenet kuuluvat ensimmäisessä virkkeessä mainittuihin ammattikuntiin, tarjoavat jäsenilleen, jos näitä suorituksia käytetään suoraan sellaisten liiketoimien suorittamiseen, jotka ensimmäisen virkkeen nojalla ovat verottomia – –”.
- 13 UStG:n 4 §:n 16 kohdan b alakohdan nojalla arvonlisäverosta vapautetaan myös
- ”sairaaloiden toimintaan – – läheisesti liittyvät toimet, kun – –

- b) sairaalat täyttivät sitä edeltävän kalenterivuoden aikana yleisistä verosäännöksistä annetun lain 67 §:n 1 tai 2 momentissa mainitut edellytykset – –”.
- 14 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung; BGBl. 2002 I, s. 3866 ja BGBl. 2003 I, s. 61) 67 §, johon UStG:n 4 §:n 16 kohdan b alakohdassa viitataan, koskee verohelpotuksia saavaa toimintaa (”steuerbegünstigte Zwecke”) eli toimintaa, jolla tavoitellaan yleishyödyllistä, hyväntekeväisyyteen liittyvää tai uskonnollista päämäärää. Mainitunlaisia päämääriä tavoittelevia liikeyrityksiä pidetään tietyillä edellytyksillä verohelpotuksiin oikeuttavassa tarkoituksessa taloudellista toimintaa harjoittavina yrityksinä (Zweckbetrieb). Yleisistä verosäännöksistä annetun lain 67 §:ssä määritellään edellytykset, joilla mainittua järjestelmää voidaan soveltaa sairaaloihin.
- 15 Liikevaihtoveroa koskevien vuoden 2005 suuntaviivojen (Umsatzsteuerrichtlinien 2005; BGBl. 2004 I, erikoisnumero 3/2004) 100 kohdassa säädetään muun muassa sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon ”läheisesti liittyvistä toimista” seuraavaa:

”(1) UStG:n 4 §:n 16 kohdassa tarkoitettujen laitosten toimintaan läheisesti liittyvinä toimina pidetään toimia, jotka vallitsevan käsityksen mukaan ovat luonteenomaisia ja välttämättömiä, joita toteutetaan säännöllisesti ja yleisesti päivittäisessä toiminnassa ja jotka liittyvät siihen välittömästi tai välillisesti – –. Mainittujen toimien keskeisenä tarkoituksena ei saa olla lisätulojen hankkiminen mainituille laitoksille toiminnalla, joka kilpailee suoraan muiden yritysten verollisten liiketoimien kanssa. Näin ollen mainitunlaiset palvelut eivät ole enää verovapaita UStG:n 4 §:n 16 kohdan nojalla silloin, kun vastaava palvelu on verollinen UStG:n 4 §:n 14 kohdan nojalla.

– –

(3) Läheisesti liittyviä liiketoimia eivät ole erityisesti

– –

3. se, että sairaala-apteekki toimittaa lääkkeitä toisen ylläpitämälle laitokselle – – sekä lääkkeiden toimittaminen vastikkeellisesti sairaalan avohoitopalveluille, poliklinikoille, avohoitolaitoksille, lastenhuoltolaitoksille – siltä osin kuin näissä tapauksissa kyse ei ole kyseistä sairaala-apteekkia hallinnoivan laitoksen sisäisistä verottomista liiketoimista – ja yleisille apteekkeille.
4. se, että toimivaltaiset avohoidosta vastaavat sairaalapalvelut toimittavat potilaille lääkkeitä, joita on tarkoitus käyttää välittömästi avohoidon aikana, sekä se, että sairaala-apteekit toimittavat lääkkeitä potilaille avohoidon puitteissa sairaalassa.

– –”

Sosiaaliturvalaki

- 16 Sosiaaliturvalain (Sozialgesetzbuch) V osan (jäljempänä SGB V) 116 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Lupalautakunta (96 §) voi sairaala-alan toimijan suostumuksella valtuuttaa sairaalalääkärit, jotka ovat suorittaneet jatkokoulutuksen, osallistumaan vakuutetulle annettavaan sopimusjärjestelmään kuuluvaan hoitoon. – –”

17 SGB V:n 116a §:ssä säädetään seuraavaa:

”Lupalautakunta voi valtuuttaa vastaavien erikoisalojen hyväksytyt sairaalat suunnittelualueilla, joilla lääkärien ja sairausvakuutuskassojen osavaltiolautakunta (Landesausschuss der Ärzte und Krankenkassen) on todennut vajausta, antamaan hakemuksesta sopimusjärjestelmään kuuluvaa hoitoa, jos ja niin kauan kuin vajauksen kattaminen sitä edellyttää.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

18 KD on yleishyödyllinen rajavastuuyhtiö, joka ylläpitää sairaalaa. Vuosina 2005 ja 2006 sillä oli SGB V:n 116a §:n mukainen lupa, joka oikeutti sairaalan tarjoamaan sekä laitos- että avohoitoa. Avohoitoa kyseisessä sairaalassa antoivat KD:n palkkaamat lääkärit, jotka toimivat tällöin SGB V:n 116 §:n mukaisen henkilökohtaisen luvan perusteella.

19 Vuosina 2005 ja 2006 mainitussa sairaalassa hoidettiin syöpäpotilaita kemoterapialla. Potilaille annetut solunsalpaajalääkkeet valmistettiin heille yksilöllisesti sairaala-apteekissa lääkärin määräyksen mukaisesti. On riidatonta, että kun solunsalpaajalääkkeitä käytettiin sairaalahoidossa ja niiden luovutus tapahtui sairaalassa, luovutus ei ollut arvonlisäveron alainen.

20 Samoina vuosina KD katsoi, että sen sairaala-apteekissa valmistettujen solunsalpaajalääkkeiden antaminen oli vapautettu arvonlisäverosta myös silloin, kun avohoitoa antoivat lääkärit, jotka toimivat itsenäisinä ammatinharjoittajina KD:n ylläpitämässä sairaalassa. Finanzamt sitä vastoin katsoi liikevaihtoveroa koskevien vuoden 2005 suuntaviivojen, jotka ovat tuomioistuimia sitomaton hallinnollinen ohje, 100 kohdan 3 alakohdan nojalla, että lääkkeiden luovutus syöpäpotilaille korvausta vastaan on avohoidossa arvonlisäverollista vuodesta 2005 alkaen, jolloin kyseinen sääntö tuli voimaan. Finanzamt muutti siis KD:n verotuspäätöstä niin, että mainitun sairaalan apteekissa valmistettujen lääkkeiden luovuttamisesta tuli arvonlisäverollista, mutta se myönsi KD:lle oikeuden vähentää hankintoihin sisältyvän veron.

21 KD teki mainitusta verotuspäätöksestä oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin. Finanzgericht sitä vastoin hyväksyi KD:n nostaman kanteen, mikä johti siihen, että Finanzamt teki Finanzgerichtin ratkaisusta Bundesfinanzhofiin Revision-valituksen.

22 Näissä olosuhteissa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Pitääkö läheisesti liittyvän toimen olla [kuudennen direktiivin] 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palvelu?
- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko kyseessä sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon läheisesti liittyvä toimi yksinomaan silloin, kun toimen toteuttaa sama verovelvollinen, joka antaa myös sairaalahoidon tai lääkärinhoidon?
- 3) Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko kyseessä läheisesti liittyvä toimi myös silloin, kun hoitoa ei ole vapautettu verosta [kuudennen direktiivin] 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan vaan c alakohdan perusteella?”

## Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

### *Kolmas kysymys*

- 23 Kolmannella kysymyksellään, joka on käsiteltävä ensimmäisenä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy lähinnä, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tulkittava niin, että pääasiassa kyseessä olevien solunsalpaajalääkkeiden, joita sairaalassa itsenäisinä ammatinharjoittajina toimivat lääkärit määräävät syövän avohoidon yhteydessä, kaltaisten tavaroiden luovutus voidaan vapauttaa arvonlisäverosta lääketieteelliseen hoitoon läheisesti liittyvänä toimenä.
- 24 Pääasiaan sovellettuna esitetyn kysymyksen tarkoituksena on määrittää, voidaanko se, että KD luovuttaa solunsalpaajalääkkeitä syövän avohoidon yhteydessä, vapauttaa arvonlisäverosta lääketieteelliseen hoitoon läheisesti liittyvänä toimenä, vaikka kyseistä hoitoa antavat lääkärit toimivat itsenäisinä ammatinharjoittajina KD:n ylläpitämän sairaalan tiloissa.
- 25 Tältä osin unionin tuomioistuimelle esitetystä asiakirja-aineistosta ja asianosaisten istunnossa antamista täsmennyksistä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevien mainitusta sairaalasta riippumattomasti mutta sen tiloissa toimivien lääkäreiden antama hoito on itsessään vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla.
- 26 Aluksi on muistutettava, kuten Saksan hallitus väittää, että 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. asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997, Kok., s. I-3017, 20 kohta; asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002, Kok., s. I-6833, 28 kohta ja asia C-45/01, Dornier, tuomio 6.11.2003, Kok., s. I-12911, 42 kohta). 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 (em. asia Kügler, tuomion 29 kohta ja em. asia Dornier, tuomion 42 kohta).
- 27 Tämä suppean tulkinnan sääntö ei myöskään tarkoita sitä, että mainitussa 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa pitäisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. analogisesti mm. asia C-86/09, Future Health Technologies, tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5215, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 28 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee näin ollen, että tavoite, jolla pyritään terveydenhoidon kustannusten alentamiseen ja siihen, että nämä hoidot saadaan paremmin ihmisten saataville, on yhteinen sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettulle vapautukselle että sen 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettulle vapautukselle (ks. asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001, Kok., s. I-249, 23 kohta; em. asia Kügler, tuomion 29 kohta ja em. asia Dornier, tuomion 43 kohta). On lisäksi muistutettava, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on muun muassa se, että samanlaista toimintaa harjoittavia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin (ks. em. asia Kügler, tuomion 30 kohta ja em. asia Dornier, tuomion 44 kohta).
- 29 Sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa olevalla käsitteellä ”lääkärihoito” että saman direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa olevalla käsitteellä ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle” tarkoitetaan molemmilla sellaisia palveluja, joilla pyritään diagnosoimaan, hoitamaan ja mahdollisuuksien mukaan parantamaan sairauksia tai terveydellisiä poikkeavuuksia (ks. vastaavasti em. asia Dornier, tuomion 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; asia C-106/05, L.u.P., tuomio 8.6.2006, Kok., s. I-5123, 27 kohta ja asia C-262/08, CopyGene, tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5053, 28 kohta).

- 30 Tästä seuraa, että sellainen lääketieteellinen hoito, joka on annettu henkilöiden terveyden suojelemiseksi, ylläpitämiseksi ja palauttamiseksi, kuuluu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa tarkoitettun vapautuksen piiriin (ks. vastaavasti asia C-212/01, *Unterpertinger*, tuomio 20.11.2003, Kok., s. I-13859, 40 ja 41 kohta; asia C-307/01, *D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services*, tuomio 20.11.2003, Kok., s. I-13989, 58 ja 59 kohta ja em. asia L.u.P., tuomion 29 kohta).
- 31 Vaikka siis kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan soveltamisalat ovat erilliset, kyseisten säännösten soveltamisalan tavoitteena on säännellä tyhjentävästi niiden verovapautusten järjestelmää, joita sovelletaan lääketieteelliseen hoitoon käsitteen suppeassa merkityksessä (ks. em. asia *Kügler*, tuomion 36 kohta; em. asia L.u.P., tuomion 26 kohta ja em. asia *CopyGene*, tuomion 27 kohta).
- 32 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaan, toisin kuin kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaan, ei kuitenkaan sisälly mitään viittausta lääketieteellisiin hoitoihin läheisesti liittyviin toimiin huolimatta siitä, että mainittu säännös seuraa välittömästi mainitun 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan säännöstä. On siis todettava, että lähtökohtaisesti kyseinen artikla ei koske lääketieteellisiin hoitoihin läheisesti liittyviä toimia eikä mainitulla käsitteellä ole mitään merkitystä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaan tulkittaessa.
- 33 Mahdollisuudesta vapauttaa tavaroiden luovutus verosta mainitun säännöksen perusteella oikeuskäytännössä on jo todettu, että lukuun ottamatta vähäisiä tavarantoimituksia, jotka ovat aivan välttämättömiä annettaessa lääketieteellistä hoitoa, lääkkeiden ja muiden tavaroiden toimittaminen on aineellisesti ja taloudellisesti erotettavissa palvelujen tarjoamisesta eikä sitä siis voida vapauttaa verosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla (ks. vastaavasti asia 353/85, *komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta*, tuomio 23.2.1988, Kok., s. 817, 33 kohta).
- 34 Tästä seuraa, ettei kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaan sisältyvää vapautusta voida soveltaa lääkkeiden ja muiden tavaroiden luovutukseen, ellei se ole aivan välttämätöntä annettaessa hoitoa henkilölle.
- 35 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 46 ja 47 kohdassa todennut, tältä osin ei voida kiistää sitä, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa on olemassa hoidollinen jatkumo, joka käsittää sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettun lääketieteellisen hoidon antamisen lääketieteellisten ammattien harjoittamisen yhteydessä että solunsalpaajalääkkeiden luovutuksen. Lääkkeiden luovutus, kuten pääasiassa kyseessä olevien solunsalpaajalääkkeiden luovutus, on nimittäin välttämätöntä annettaessa henkilölle avohoitoa syöpään, koska ilman lääkkeiden luovutusta lääketieteellinen hoito olisi tarkoituksetonta.
- 36 Tästä hoidollisesta jatkumosta huolimatta asianosaiset ovat kuitenkin istunnossa vahvistaneet, että pääasiassa kyseessä olevaan hoitoon kuuluu toisiaan seuraavia toimenpiteitä ja vaiheita, jotka ovat toisistaan erillisiä, vaikkakin ne liittyvät toisiinsa. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 48 ja 49 kohdassa, potilaalle vaikutetaan suoritettavan eri toimenpiteitä, eli yhtäältä lääkäri hoitaa henkilöä ja toisaalta KD:n ylläpitämän sairaalan apteekki toimittaa lääkkeet, minkä vuoksi niitä ei voida pitää aineellisesti ja taloudellisesti erottamattomina.
- 37 Unionin tuomioistuimelle esitetyistä seikoista ei kuitenkaan ilmene selvästi, voidaanko lääkkeiden toimittamista pääasiassa pitää aineellisesti ja taloudellisesti lääketieteellisestä hoidosta erottamattomana kyseisen hoidon yhteydessä. Mainittu toteamus edellyttäisi kyseessä olevan hoidollisen jatkumon syvällistä arviointia. Tästä näkökulmasta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka on ainoana toimivaltainen arvioimaan tosiseikkoja, on tehtävä tarvittavat tarkistukset tältä osin.

- 38 Ellei näistä tarkistuksista muuta ilmene, solunsalpaajalääkkeiden luovuttamista pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa ei voida pitää arvonlisäverosta vapautettuna.
- 39 Tätä päätelmää tukee se seikka, että farmakologiset tuotteet sisältyvät sellaisinaan kuudennen direktiivin liitteessä H olevaan luetteloon sellaisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja, ja ne kuuluvat siis lähtökohtaisesti eri arvonlisäverojärjestelmään.
- 40 Toisin kuin KD väittää, verotuksen neutraalisuuden periaate ei voi saattaa mainittua päätelmää kyseenalaiseksi. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 53 kohdassa, mainitun periaatteen nojalla ei voida laajentaa vapautuksen soveltamisalaa yksiselitteisen säännöksen puuttuessa. Mainittu periaate ei nimittäin ole primaarioikeuden määräys, joka voisi määrittää vapautuksen pätevyuden, vaan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti vapautusten suppean tulkinnan periaatteen kanssa (ks. asia C-44/11, Deutsche Bank, tuomio 19.7.2012, 45 kohta).
- 41 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että sellaisten tavaroiden luovutusta kuin pääasiassa kyseessä olevat solunsalpaajalääkkeet, joita sairaalassa itsenäisinä ammatinharjoittajina toimivat lääkärit määräävät syövän avohoidossa, ei voida vapauttaa arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla, ellei mainittu luovutus ole aineellisesti ja taloudellisesti pääasiallisista lääketieteellisistä hoitotoimenpiteistä erottamaton, minkä tarkistaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

#### *Ensimmäinen ja toinen kysymys*

- 42 Kun unionin tuomioistuimen kolmanteen kysymykseen antama vastaus otetaan huomioon, kahteen ensimmäiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

#### **Oikeudenkäyntikulut**

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

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

**Sellaisten tavaroiden luovutusta kuin pääasiassa kyseessä olevat solunsalpaajalääkkeet, joita sairaalassa itsenäisinä ammatinharjoittajina toimivat lääkärit ovat määränneet syövän avohoidossa, ei voida vapauttaa arvonlisäverosta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.12.2005 annetulla neuvoston direktiivillä 2005/92/EY, 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla, ellei mainittu luovutus ole aineellisesti ja taloudellisesti pääasiallisista lääketieteellisistä hoitotoimenpiteistä erottamaton, minkä tarkistaminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.**

Allekirjoitukset