

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)
6 päivänä marraskuuta 2003 *

Asiassa C-45/01,

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

Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie

vastaan

Finanzamt Gießen

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 b ja c alakohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä hoitava tuomari D. A. O. Edward sekä tuomarit P. Jann ja A. Rosas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: C. Stix-Hackl,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, edustajanaan Rechtsanwalt W. Küntzel,

— Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja B. Muttelsee-Schön,

— Tanskan hallitus, asiamiehenään J. Molde,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross, avustajanaan Rechtsanwalt A. Böhlke,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologien, Saksan hallituksen ja komission 18.9.2002 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 10.12.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 14.12.2000 tekemälään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.2.2001, EY 234 artiklan nojalla neljä 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 b ja c alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (jäljempänä Dornier) sekä Finanzamt Gießen (jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse siitä, että Dornier velvoitettiin maksamaan alennetun verokannan mukaista arvonlisäveroa vuoden 1990 aikana antamistaan psykoterapeuttisista hoidoista, joiden Dornierin mukaan olisi pitänyt olla arvonlisäverottomia.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *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. Talou-

dellisenä toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarcoituksessa.”

- 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, julkisoikeudellisten 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 alakohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia, jos

— ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle,

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

B Kansalliset oikeussäännöt

7 Vuoden 1980 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) 4 §:n 14 ja 16 kohdassa, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, säädetään seuraavaa:

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

— —

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

— —

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

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

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

9 Bundesverfassungsgerichtin (Saksan perustuslakituomioistuin) 10.11.1999 antaman tuomion mukaan Grundgesetzin (Saksan perustuslaki) 3 §:n 1 momentti on esteenä sille, että terveyden- ja sairaanhoitoalan toiminnan arvonlisäverottomuus voitaisiin ratkaista pelkästään oikeudellisten muotojen perusteella. Näin ollen verosta eivät ole vapautettuja ainoastaan UStG:n 4 §:n 14 kohdan ensimmäisessä virkkeessä mainittujen ammattien harjoittajina olevat henkilöt vaan myös henkilö- tai pääomayhtiöt.

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Dornier on yleishyödylliseksi tunnustettu yksityisoikeudellinen säätiö, jonka kotipaikka on Marburgissa (Saksa). Ennakkoratkaisupyynnön mukaan sen tarkoituksena on edistää kliinistä psykologiaa. Säätiö haluaa vaikuttaa osaltaan hoitomenetelmien parantamiseen kliinisen psykologian alalla perustutkimuksen ja soveltavan tutkimuksen avulla. Tässä tarkoituksessa se ylläpitää sairaalainfrastruktuurin ulkopuolista polikliinista vastaanottoa, jossa säätiön palkkaamat diplomipsykologit antavat potilaille psykoterapeuttista hoitoa.

11 Kantajan palveluksessa vuonna 1990 työskennelleet diplomipsykologit eivät olleet lääkäreitä. Heillä oli kuitenkin Heilpraktikergesetzin (luontaishoitajista annettu laki) mukainen lupa, ja he olivat jatkokouluttautuneet psykoterapeuteiksi.

- 12 Dornierin vuonna 1990 suorittamista palveluista yli 40 prosenttia annettiin pakollisen sosiaalivakuutuksen mukaan vakuutetuille, sosiaaliavun saajille tai eläkkeeseen oikeutetuille henkilöille. Lisäksi säätiön hallituksen jäsenet ja sen johtohenkilöt olivat psykoterapeutteja, joilla oli lupa toimia luontaishoitajina (Heilpraktiker).
- 13 Finanzamt määräsi Dornierin vuonna 1990 suorittamista palveluista arvonlisäveroa alennetun verokannan mukaan UStG:n 12 §:n 2 momentin 8 kohdan perusteella. Se katsoi — toisin kuin Dornier — ettei näitä palveluita voitu vapauttaa UStG:n 4 §:n 16 kohdan c alakohdan perusteella arvonlisäverosta.
- 14 Dornier nosti vuoden 1990 verotusta koskevasta päätöksestä kanteen Hessisches Finanzgerichtissä (Kassel, Saksa). Kanteessaan se vetosi siihen, että kysymyksessä olevan verottomuussäännöksen valtiosääntöoikeuden ja yhteisön direktiivin mukaisesta tulkinnasta seuraa, että kyseistä vapautusta ei voida soveltaa pelkästään ”lääkärin valvonnassa suoritettaviin palveluihin”, vaan myös psykoterapeuttista hoitoa antavien laitosten palveluihin silloin, kun näiden laitosten johdossa eivät ole lääkärit vaan diplomipsykologit, joilla on erikoislääkärinkoulutuksen kaltainen psykoterapian ammatillinen lisäkoulutus ja lupa toimia luontaishoitajina [Heilpraktiker]. Verovapautuksen evääminen johtaa ilman objektiivista perustetta siihen, että näitä palveluja kohdellaan epäyhdenvertaisesti suhteessa niihin rinnastettaviin, lääkärin valvonnassa suoritettuihin palveluihin.
- 15 Hessisches Finanzgericht katsoi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta tai perustuslailliset näkökannat eivät vaadi tulkitsemaan UStG:n 4 §:n 16 kohdan c alakohtaa sen sanamuotoa laajentavalla tavalla. Niinpä Finanzgericht hylkäsi täten kanteen sillä perusteella, että Dornier ei ollut suorittanut UStG:n 4 §:n 16 kohdan c alakohdassa tarkoitettuja palveluja lääkärin valvonnassa.

- 16 Dornier haki tähän tuomioon muutosta Revision-menettelyssä Bundesfinanzhofilta, joka lykkäsi asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat neljä ennakkoratkaisukysymystä:

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

2) Onko direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettujen ’muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaanlaisten laitosten’ edellytyksenä, että ne on hyväksytty muodollisessa hyväksymismenettelyssä, vai voidaanko hyväksyminen johtaa myös muista sellaisista säännöksistä (esim. säännöksistä, joiden perusteella sosiaalivakuutuslaitos ottaa vastattavakseen kustannuksista), joita sovelletaan samalla tavalla sairaaloihin, lääkinnällisen hoidon keskuksiin ja muihin laitoksiin?

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

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

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

Ennakkoratkaisukysymykset

- 17 Aluksi on todettava, että kolmas kysymys, joka koskee kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan tulkintaa, on olennaisilta osin täsmälleen samanlainen yhteisöjen tuomioistuimen jo ratkaiseman kysymyksen kanssa. Kolmanteen kysymykseen annettava vastaus on kuitenkin merkityksellinen ensimmäisen kysymyksen, joka koskee 1 alakohdan b alakohtaa, tulkinnan kannalta. Näin ollen ensiksi vastataan kolmanteen kysymykseen.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

- 18 Kansallinen tuomioistuin kysyy kolmannella kysymyksellään, voiko Dornierin antama psykoterapeuttinen hoito kuulua 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan vapautuksen piiriin kun otetaan huomioon yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluva verotuksen neutraalisuuden periaate ja se, että samat hoidot olisivat olleet edellä mainitun säännöksen mukaan verottomia, jos Dornierin palveluksessa olevat psykoterapeutit olisivat antaneet hoidot itsenäistä toimintaa harjoittavina verovelvollisina eivätkä sen työntekijöinä.

- 19 Kuten tämän kysymyksen muotoilusta ja yhteisöjen tuomioistuimelle siitä esitetystä huomautuksista käy ilmi, asiassa ei ole kiistetty sitä, että palvelut olisivat olleet kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan

mukaan verottomia, jos niiden antajina olisivat olleet itsenäistä toimintaa harjoittavat psykoterapeutit. Näin ollen kolmannella kysymyksellä kysytään sitä, estääkö kysymyksessä olevien palveluiden suorittajana olleen verovelvollisen, tässä tapauksessa yksityisoikeudellinen säätiö, oikeudellinen muoto tämän vapautuksen soveltamisen.

- 20 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut jo tältä osin, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettujen verovapautuksen soveltamisen kannalta sen verovelvollisen oikeudellisella muodolla, joka antaa kyseisessä säännöksessä mainitut lääketieteelliset hoidot tai avustavan hoitohenkilöstön antamat hoidot, ei ole merkitystä (asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002, Kok. 2002, s. I-6833).
- 21 Näin ollen kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että koska sen verovelvollisen oikeudellisella muodolla, joka antaa säädöksessä mainitut lääketieteelliset hoidot tai muiden lääketieteen ammattien kuin lääkärin ammatin harjoittajien antamat hoidot, ei ole merkitystä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettujen verovapautuksen soveltamisen kannalta, sellaiset yksityisoikeudellisen säätiön hoidot, jotka se antaa sen palveluksessa työskentelevien psykoterapeuttien välityksellä, voivat kuulua tämän vapautuksen piiriin.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

- 22 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään, sovelletaanko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua vapautusta sellaisiin psykoterapeuttiin hoitoihin, jotka yksityisoikeudellisen säätiön palveluksessa työskentelevät diplomipsykologit, joilla on oikeus antaa näitä hoitoja mutta jotka eivät ole laillistettuja lääkäreitä, antavat yksityisoikeudellisen säätiön ylläpitämässä sairaalainfastrutuurin ulkopuolisessa vastaanottoyksikössä.

- 23 Kolmanteen kysymykseen annetusta vastauksesta seuraa, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa annetut psykoterapeuttiset hoidot voivat kuulua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetun vapautuksen piiriin. Koska ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevien seikkojen mukaan pääasiassa kysymyksessä olevat hoidot näytetään annetun yksityisoikeudellisen säätiön ylläpitämässä sairaalainfastruktuurin ulkopuolisessa vastaanottoyksikössä, asiassa ei olisi tarpeen tutkia, täyttävätkö samat hoidot myös 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisen vapautuksen saamiseksi vaadittavat edellytykset.
- 24 Asiassa ei ole kuitenkaan täysin poissuljettua, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan säännöksessä käytettyjen sanamuotojen tulkitseminen voi olla merkityksellistä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian ratkaisun kannalta. Näin ollen on syytä lausua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan tulkinna.
- 25 Ensimmäisen kysymyksen sanamuodon perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, kuuluvatko sellaiset hoidot sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon ”läheisesti liittyviin toimiin”.
- 26 Kysyessään yhteisöjen tuomioistuimelta, ovatko edellisessä kohdassa kuvatuissa olosuhteissa annetut psykoterapeuttiset hoidot kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuja sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon läheisesti liittyviä toimia, ennakkoratkaisua pyytänyt kansallinen tuomioistuin ei näytä tarkastelevan sitä mahdollisuutta, että nämä hoidot voisivat olla tässä säännöksessä tarkoitettuja ”lääkärinhoitoja”. Dornierin ja komission mukaan käsitettä ”lääkärinhoito” on kuitenkin tulkittava laajasti ja sitä voidaan niiden mukaan tästä syystä soveltaa sellaisten henkilöiden antamiin psykoterapeuttisiin hoitoihin, jotka eivät ole lääkäreitä. Jotta ensimmäiseen kysymykseen voidaan antaa hyödyllinen vastaus, asiassa on meneteltävä, kuten julkiasiamies on tehnyt ratkaisuehdotuksessaan, siten, että ei ole tutkittava

ainoastaan käsitettä sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon ”läheisesti liittyvät toimet” vaan myös käsitettä ”lääkärinhoito”, koska molemmat käsitteet ovat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 kohdan b alakohdassa.

- 27 Psykoterapeuttiset hoidot voivat kuulua nimittäin silloin, kun ne eivät olisikaan sairaalahoitoon tai lääkärin antamaan hoitoon läheisesti liittyviä toimia, silti edellä mainitussa säännöksessä tarkoitettuun käsitteeseen ”lääkärinhoito”, kuten Dornier ja komissio ehdottavat.

Käsite sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon ”läheisesti liittyvät toimet”

— Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

- 28 Saksan hallitus katsoo, että pääasiassa kysymyksessä olevat psykoterapeuttiset hoidot eivät ole kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuja sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon ”läheisesti liittyviä toimia”. Sellaisilla toimilla on oltava yhteys sairaalahoitoon tai lääkärinhoitoon ja niiden on joko täydennettävä sairaalahoitoa tai lääkärinhoitoa tai oltava niiden välttämätön edellytys. Dornierin toiminta on kuitenkin itsenäistä, eivätkä nämä hoidot liity muihin hoitoihin.
- 29 Tanskan hallituksen mukaan hoito voidaan vapauttaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 kohdan b alakohdan mukaan arvonlisäverosta ainoastaan silloin kun sen on erikseen tarkasteltuna katsottava olevan suppeassa mer-

kityksessä ymmärrettyä sairaalahoitoa tai lääkärinhoitoa tai kun hoidon ja sairaalahoitoon tai lääkärin hoidon välillä on riittävän välitön yhteys.

- 30 Tanskan hallitus katsoo, että siinä tapauksessa, että ei vaadittaisi, että muita lääketieteen ammatteja kuin lääkärin ammattia harjoittavan henkilön antaman hoidon ja suppeassa merkityksessä ymmärretyyn lääkärin hoidon välillä on oltava riittävän välitön yhteys, olisi vaarana, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua vapautusta laajennettaisiin 1 alakohdan c alakohtaan kuuluviin hoitoihin. Kuitenkin kyseisessä säännöksessä olevan valtuutuksen nojalla jäsenvaltioiden päätettäväksi jää, mitkä muiden lääketieteen ammatteja kuin lääkärin ammattia harjoittavien henkilöiden antamat hoidot ovat verottomia, eikä tätä seikkaa voida asettaa kyseenalaiseksi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan tulkinalla.
- 31 Siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin katsoisi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että siinä oleva vapautus voi lisäksi käsittää myös hoidot, jotka jäsenvaltiot voivat vapauttaa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla verosta, Tanskan hallituksen mukaan on välttämätöntä, että tämä päällekkäisyys määritellään tarkasti.
- 32 Komissio katsoo, että psykoterapeuttiset hoidot eivät ole kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuja sairaalahoitoon ja lääkärin hoitoon ”läheisesti liittyviä toimia”. Yhteisöjen tuomioistuin on korostanut asiassa C-76/99, komissio vastaan Ranska, 11.1.2001 antamansa tuomion (Kok. 2001, s.I-249) 27 kohdassa, että tämä käsite vastaa liitännäisen suorituksen ja pääasiallisen suorituksen välillä olevaa suhdetta. Komission mukaan psykoterapeuttien suorittamat palvelut ovat itsenäisiä palveluita, jotka eivät ole keino nauttia pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok. 1999, s. I-973, 30 kohta). Nämä hoidot liittyvät lääketieteellisiin suorituksiin ainoastaan siltä osin että sen, että sairaskassat tai muut sosiaaliapulaitokset korvaavat niihin liittyvät kulut, edellytyksenä on sitä ennen saatu lääkärinlausunto, jossa todetaan hoidon tarpeellisuus. Komission mukaan Bundesfinanzhof on kuitenkin todennut, ettei lääkäri ole mukana varsinaisessa hoidossa.

— Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

- 33 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Ranska antamansa tuomion 22 kohdassa, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa ei ole määritelty lainkaan sairaalahoitoon ja lääkäriin hoitoon ”läheisesti liittyvien” toimien käsitettä. Silti tämän säännöksen sanamuodosta käy ilmi, että se ei koske sellaisia suorituksia, joilla ei ole mitään yhteyttä näiden palvelujen saajien mahdollisesti saaman sairaalahoidon tai lääkärihoidon kanssa.
- 34 Tässä asiassa on selvää, että diplomipsykologien Dornierin ylläpitämässä sairaalainfastruktuurin ulkopuolisessa vastaanottoyksikössä antamat psykoterapeuttiset hoidot ovat yleisesti päämääriä sinänsä, eivätkä keino, jonka avulla palvelujen saajat nauttivat muista palveluista parhaissa olosuhteissa. Koska nämä hoidot eivät ole liitännäisiä suorituksia suhteessa sairaalahoitoon tai lääkäriin hoitoon, ne eivät ole kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuja verosta vapautettuihin suorituksiin ”läheisesti liittyviä toimia”.
- 35 Näin ollen on todettava, että diplomipsykologien, jotka eivät ole lääkäreitä, yksityisoikeudellisen säätien ylläpitämässä sairaalainfastruktuurin ulkopuolisessa vastaanottoyksikössä antamat psykoterapeuttiset hoidot kuuluvat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuun käsitteeseen sairaalahoitoon ja lääkäriin hoitoon ”läheisesti liittyvät toimet” ainoastaan silloin, kun nämä hoidot on tosiasiallisesti annettu niiden saajien sairaalahoidon tai lääkärihoidon, joka on pääasiallinen suoritus, liitännäisenä suorituksena.

Käsite ”lääkärihoito”

— Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

- 36 Dornier katsoo, että sen psykoterapeuttiset hoidot, jotka se antaa ylläpitämäänsään sairaalainfastruktuurin ulkopuolisessa vastaanottoyksikössä diplomipsykologien avulla, ovat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuja lääkärihoitoja. Se korostaa, että psykoterapeuttien antama hoito koostuu psyykkisten sairauksien tai häiriöiden diagnostisoinimisesta, hoitamisesta ja parantamisesta. Näin ollen kysymyksessä ovat asiassa C-384/98, D, 14.9.2000 annetussa tuomiossa (Kok. 2000, s. I-6795, 17 ja 18 kohta) tarkoitettut lääketieteelliset suoritukset, jotka koskevat ihmisten terveyttä.
- 37 Dornierin mukaan yhteisöjen tuomioistuimen antaman ”lääkärihoidon” määritelmän mukaan asiassa on tärkeää suorituksen aineellisen sisällön, joka on jatkuva kyky tarjota lääketieteellisiä suorituksia, toteaminen ja määrittäminen, eikä niinkään se, onko suorituksen tarjoajalla muodollista lupaa harjoittaa lääkärin tai ammatilainsäädännön mukaan lääkärin ammattiin rinnastettavaa terveyden- ja sairaanhoitoalan ammattia. Dornier korostaa, että se, että psykoterapeutteja ei ollut rinnastettu lääkäreihin, johtuu siitä, että psykoterapeuttien asema oli järjestetty ammatilainsäädännössä vielä vuonna 1990 oikeudellisesti riittämättömällä tavalla.
- 38 Dornierin mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisen edellytyksenä ei ole, että hoidon antaisi määrätty henkilöryhmä, eli Bundesärzteordnung-nimisen säännösten (Liittovaltion lääkärisääntö) mukaisesti lääkärintoimen harjoittamiseen luvan saaneet henkilöt. Sellaisessa tapauksessa olisi pitänyt valita sanamuodon ”lääkärien antama hoito” kaltainen sanamuoto. Kuudennen direktiivin eri kieliversioiden tarkastelun perusteella voidaan pitää selvänä, että käsitteessä ”lääkärihoito” on kysymys toimintaan liittyvästä aineellisesta käsitteestä. Dornier

katsoo näin ollen, että vapautuksen soveltamisen kannalta ei ole ratkaisevaa, että toiminnan harjoittajana on lääkäri tai että toiminta toteutetaan lääkärin valvonnassa. Päinvastoin riittää, että kysymyksessä on terveyden- ja sairaanhoitoalan ammatin laillistettu harjoittaja ja että tällä on — kyseessä olevien diplomipsykologien tavoin — lääkäriin verrattava ammatillinen pätevyys.

- 39 Myös komissio katsoo, että käsitettä ”lääkärinhoito” on tulkittava laajasti eikä sitä ole rajoitettava pelkästään varsinaiseen lääketieteelliseen toimintaan. Sen mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohta koskevat yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa D antaman tuomion 17 ja 18 kohdassa annetun määritelmän mukaisesti yhdenmukaisesti lääketieteellisten hoitojen antamista henkilölle, sellaisena kuin nämä hoidot ymmärretään merkityksessä ”ihmisten terveyteen liittyvät lääketieteelliset suoritukset”. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa olevat suoritukset eivät eroa toisistaan niinkään suorituksen luonteen vaan niiden suorittamista koskevan muodon perusteella. Näin ollen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suoritukset käsittävät sellaisten lääkärihoitojen kokonaisuuden, jotka on annettu tavallisesti ilman voiton tavoittelua laitoksissa, joilla on sosiaalisia päämääriä, kuten ihmisen terveyden ylläpitäminen, kun taas c alakohdassa tarkoitettujen suoritukset ovat suorituksia, jotka tapahtuvat muualla kuin sairaaloissa potilaan ja hoidon antajan välisen luottamussuhteen vallitessa ja siten, että hoidot annetaan yleensä hoidon antajan vastaanotolla. Komissio vetoaa tältä osin asiassa 353/85, komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta, 23.2.1988 annettuun tuomioon (Kok. 1988, s. 817, 32 ja 33 kohta).
- 40 Komissio mukaan se, että käsitettä ”lääkärinhoito” voidaan soveltaa pääasiassa kysymyksessä olevaan psykoterapeuttiseen hoitoon, on myös kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettujen vapautuksen tarkoituksen mukaista, koska sillä ”pyritään varmistamaan, että sairaalahoidon ja lääkärihoidon saamista ei estetä sillä, että hoidon antamisen kustannukset kasvavat, mikä seuraisi, jos siitä tai siihen läheisesti liittyvistä toimista kannettaisiin arvonlisäveroa” (em. asia komissio v. Ranska, tuomion 23 kohta). Psykoterapeuttisten hoitojen tarkoituksena on tavallisesti sairauden tai muun terveydellisen poikkeavuuden hoito, ja ne on katsottava täten lääketieteelliseksi hoidoksi.

41 Saksan hallituksen mukaan direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta koskee ainoastaan ”lääkärihoitoa” käsitteen suppeassa merkityksessä. Tässä säännöksessä ei — toisin kuin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa — käytetä yläkäsitettä ”hoito” eikä tehdä eroa lääketieteellisten ammattien ja muiden lääketieteellisten ammattien kuin lääkärin ammatin välillä.

— Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

42 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön 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. asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3017, 20 kohta ja em. asia Kügler, tuomion 28 kohta). Tämän säännöksen sanamuodon tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

43 Oikeuskäytännöstä ilmenee tämän osalta, 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. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 23 kohta ja em. asia Kügler, tuomion 29 kohta).

44 On lisäksi muistutettava, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on muun muassa se, että samanlaista toimintaa harjoittavia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin (ks. asia Kügler, tuomion 30 kohta).

- 45 Kuten yhteisöjen tuomioistuimen kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen antamasta vastauksesta käy ilmi, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua vapautusta sovelletaan diplomipsykologien antamaan psykoterapeuttiseen hoitoon, jos suoritukset tapahtuvat julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten tai muiden kyseisen alakohdan b alakohdassa tarkoitettujen laitosten ulkopuolella.
- 46 Sen kysymyksen osalta, kuuluuko diplomipsykologien sairaalaympäristössä antama psykoterapeuttinen hoito kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa olevaan ”lääkärinhoidon” käsitteeseen, on todettava ensinnäkin, että ainoastaan direktiivin tietyissä kieliversioissa, joihin saksankielinen ja ranskankielinen versio kuuluvat, näytetään tehtävän ero tämän säännöksen perusteella ja 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan perusteella vapautettujen suoritusten luonteen välillä.
- 47 Kuten julkisasiamies on täysin oikein korostanut ratkaisuehdotuksensa 44—46 kohdassa, 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa säädettyjen vapautusten soveltamisalan rajaamiseksi käytettävänä kriteerinä ei ole niinkään pidettävä palvelun luonnetta vaan paikkaa, jossa palvelut suoritetaan. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin todennut, että direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa vapautetaan suoritukset, jotka käsittävät sellaisten lääkärihoitojen 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 potilaan ja hoidon antajan välisen luottamussuhteen vallitessa (em. asia komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, 33 kohta). Vaikka yhteisöjen tuomioistuin päätyi tässä tuomiossa siihen, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan perusteella ei voida perustella sellaisten tavaroiden vapauttamista verosta, joiden luovutus on yhteydessä direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettun lääketieteellisen hoidon antamiseen henkilöille, tämä tulkinta johtuu erityisesti siitä, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan säännös koskee asianmukaisesti hyväksytyjä laitoksia, joilla on sosiaalisia päämääriä, ja siinä säädetään nimenomaisesti lääkärihoitoon läheisesti liittyvien toimien vapauttamisesta verosta, mikä ei pidä paikkaansa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan kohdalla.

- 48 Tämän lisäksi on katsottava, että kun otetaan huomioon terveydenhoidon kustannusten alentamista koskeva tavoite, 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa olevaa käsitettä ”lääkärihoito” ei ole tulkittava erityisen suppeasti (ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 23 kohta). Tähän käsitteeseen kuuluvien suoritusten — kuten 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa olevaan käsitteeseen ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle” kuuluvien suoritusten — tarkoituksena on kuitenkin oltava sairauden tai terveydellisen poikkeavuuden diagnosoiminen, hoitaminen ja parantaminen mahdollisuuksien mukaan (em. asia D, tuomion 18 kohta ja em. asia Kügler, tuomion 38 kohta). Tässä asiassa on riidatonta, että diplomipsykologien sairaalaympäristössä antama hoito täyttää terapeuttista tarkoitusta koskevan edellytyksen.
- 49 Vielä on todettava, että tällaisella 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa olevan käsitteen ”lääkärihoito” tulkinnalla noudatetaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta, koska diplomipsykologien antamien hoitojen kaltaiset muiden lääketieteen ammattien kuin lääkärin ammatin harjoittajien antamat hoidot ovat vapautettuja arvonlisäverosta siitä riippumatta, missä paikassa ne annetaan.
- 50 Edellä olevasta seuraa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa olevaa käsitettä ”lääkärihoito” on tulkittava siten, että se kattaa kaikki 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetut henkilölle annettavat hoidot, ja erityisesti sellaisten henkilöiden suoritukset, jotka eivät ole lääkäreitä mutta jotka antavat muiden lääketieteen ammattien kuin lääkärin ammatin harjoittajien suorittamia hoitoja, kuten diplomipsykologien antamat psykoterapeuttiset hoidot.
- 51 Tästä seuraa, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että diplomipsykologien, jotka eivät ole lääkäreitä, yksityisoikeudellisen säätiön ylläpitämässä sairaalainfastrukturin ulkopuolisessa vastaanottoyksikössä antamat psykoterapeuttiset hoidot eivät ole kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuja sairaalahoitona ja lääkärinhoitona ”läheisesti liittyviä toimia” paitsi jos nämä hoidot on tosiasiallisesti annettu niiden saajien sairaalahoidon tai lääkärinhoiton, joka on pääasiallinen suoritus, liitännäisenä suorituksena. Sen sijaan tässä säännöksessä olevaa käsi-

tettä ”lääkärihoito” on tulkittava siten, että se kattaa kaikki 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettut henkilölle annettavat hoidot, ja erityisesti sellaisten henkilöiden suoritukset, jotka eivät ole lääkäreitä mutta jotka antavat muiden lääketieteen ammattien kuin lääkärin ammatin harjoittajien suorittamia hoitoja, kuten diplomipsykologien antamat psykoterapeuttiset hoidot.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

- 52 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy toisella kysymyksellään toisaalta, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa olevan käsitteen ”muut asianmukaisesti hyväksytyt vastaanotolliset laitokset” edellytyksenä, että yksityisoikeudellisen säätiön ylläpitämä sairaalainfrastruktuurin ulkopuolinen vastaanotto on hyväksytty muodollisessa hyväksymismenettelyssä, vai voidaanko sellaisen laitoksen hyväksyminen johtaa myös esimerkiksi siitä, että sosiaalivakuutuslaitos ottaa vastattavakseen vastaanotolla annettavan hoidon kustannukset sellaisten sääntöjen perusteella, joita sovelletaan samalla tavalla sairaaloihin, lääkinnällisen hoidon keskuksiin sekä muihin laitoksiin, ja yhtäältä, voiko arvonlisäverottomuuden epäminen olla perusteltua siitä syystä, että sosiaalivakuutuslaitokset eivät korvaa tästä hoidosta niiden saajille aiheutuneita kustannuksia joko ollenkaan tai ne korvaavat ne vain osittain.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

- 53 Dornier katsoo, että sen sairaalainfrastruktuurin ulkopuolinen vastaanotto, joka on psykoterapeuttisen hoidon ja diagnostiikan keskus, on 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuihin julkisyhteisön ylläpitämiin laitoksiin, sairaaloihin ja lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksiin nähden vastaanotollinen laitos. Se, onko tämä vastaanotto tässä säännöksessä tarkoitettulla tavalla ”asianmukaisesti hyväksytty”, on ratkaistava kansallisen lainsäädännön mukaan. Dornier jatkaa, että Saksan lainsäädännön mukaan sellaisen vastaan-

oton harjoittamiseen ei tarvita lupaa, eikä laitosta ole saatettu erityisen valvonnan alaiseksi. Pelkästään psykologit, jotka työskentelevät vastaanotolla, ovat Heilpraktikergesetzin nojalla Marburgin kaupungin terveysviraston suorittaman valvonnan alaisia.

- 54 Dornier viittaa lisäksi siihen, että lakisääteiset sairaskassat ja niitä korvaavat sairaskassat ovat korvanneet sen vastaanotolla suoritetuista palveluista aiheutuneet kustannukset potilaille samalla tavoin kuin ne korvaavat lääkäreiden psykoterapian alalla suorittamista vastaavista palveluista aiheutuneet kustannukset. Se, että Dornierin laskuja ei korvata täysimääräisesti, johtuu psykoterapeuttisen hoidon ”alhaisesta pistearvosta”, mikä pitää paikkansa myös sairaskassojen hyväksymien lääkäreiden suorittamien palveluiden suhteen. Kaiken kaikkiaan sen sairaalainfrastruktuurin ulkopuolinen vastaanotto oli hyvinkin tunnustettu palvelujen tarjoajana lakisääteisessä sairausvakuutuksessa.
- 55 Dornier päätyy siihen, että sen sairaalainfrastruktuurin ulkopuolinen vastaanotto, jota saadaan harjoittaa ilman lupaa ja jossa suoritetaan myös lääkäreiden suorittamien palveluiden kanssa samanlaisia psykoterapeuttisia palveluja lääkäreiden suorittamia psykoterapeuttisia palveluja vastaavien korvattavuusedellytysten mukaisesti, on katsottava kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetuksi ”muuksi asianmukaisesti hyväksytyksi vastaavanlaiseksi laitokseksi”.
- 56 Saksan hallituksen mukaan toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata, koska pääasiassa kysymyksessä olevat psykoterapeuttiset hoidot eivät ole kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua ”sairaa[la]hoitoa” tai ”lääkärinhoitoa”. Se toteaa kuitenkin toissijaisesti, että yhteisön oikeuteen ei sisälly mitään viitteitä hyväksymismenettelyn osalta, vaan siinä jätetään jäsenvaltioille laaja harkintavalta kansanterveyssektorin hyväksymiskelpoisista laitoksista tehtävien päätösten suhteen. Tämä yhteisön lainsäätäjän tarkoitus käy hyvin selvästi ilmi Euroopan yhteisöjen neuvoston vuosina 1974 ja

1975 laatimista kuudennen direktiivin valmistelutöistä. Se on ilmaistu myös moneen kertaan kyseisen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan sanamuodossa.

- 57 Saksan hallitus toteaa, että hyväksyminen edellyttäisi säännöksen sanamuodon mukaan tosin oikeudellista toimenpidettä. Tällaista toimenpidettä ei ole kuitenkaan määritelty tarkemmin. Hyväksymisen ei siten täydy välttämättä tapahtua lainsäädäntöteitse kuudennen direktiivin kansallisen täytäntöönpanon yhteydessä annettavalla kansallisella lailla. Hyväksyminen voidaan johtaa myös vero-oikeuden ulkopuolisista perusteista, kuten siitä kansallisen tuomioistuimen esittämästä seikasta, että laitosten suorittamista palveluista aiheutuvat kustannukset korvataan. Kyseisen hallituksen mukaan on kuitenkin välttämätöntä, että kansallisessa arvonlisäverolainsäädännössä viitataan verolainsäädännön ulkopuoliseen edellytykseen. Jollei näin ole, sellainen sääntely ei ole riittävän täsmällinen, jotta se voitaisiin katsoa täytäntöönpanosäädökseksi.
- 58 Saksan hallitus jatkaa, että Saksassa säädetään UStG:n 4 §:n 16 kohdan c alakohdassa hyväksymisedellytyksistä arvonlisäveroa varten. Kyseisen säännöksen mukaan ainoastaan laitokset, jotka suorittavat palveluita lääkärin valvonnassa ja joiden palveluista oli annettu edellisenä kalenterivuonna vähintään 40 prosenttia vakuutetuille, sosiaaliavun saajille tai eläkkeeseen oikeutetuille henkilöille, voidaan katsoa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetuiksi ”muiksi asianmukaisesti hyväksytyiksi vastaavanlaisiksi laitoksiksi”. Täten on selvää, että se, että laitos on hyväksytty siten, että sosiaalivakuutuslaitos ottaa vastattavaksi hoidoista aiheutuneista kustannuksista, ei tässä jäsenvaltiossa johda siihen, että laitos olisi hyväksytty arvonlisävero-oikeudellisia tarkoituksia varten.
- 59 Saksan hallitus katsoo vielä, että kansallisen lainsäädännön mukaan on ratkaistava, evätäänkö arvonlisäverottomuus siltä osin kuin sosiaalivakuutuslaitos ei korvaa diplomipsykologien, jotka eivät ole lääkäreitä, antamasta psykoterapeuttisesta hoidosta aiheutuneita kustannuksia potilaille joko ollenkaan tai se korvaa ne vain osittain.

- 60 Tanskan hallitus esittää, että luokittelu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa olevaksi ”muuksi asianmukaisesti hyväksytyksi vastaavanlaiseksi laitokseksi” ei edellytä muodollista hyväksymismenettelyä. Hyväksyminen voidaan johtaa myös muista perusteista, kuten esimerkiksi siitä, että kyseiset hoidot oikeuttavat korvaukseen julkisen sairausvakuutusjärjestelmän mukaan.
- 61 Komission mukaan kuudennessa direktiivissä ei säädetä, että hyväksymisen olisi tapahduttava muodollisessa hyväksymismenettelyssä. Kansallisen lainsäätäjän tehtävänä on täten täsmentää se, missä muodossa tämä hyväksyminen tapahtuu, jolloin hyväksyminen voi seurata myös vero-oikeuden ulkopuolisista edellytyksistä kunhan ne koskevat liikevaihtoa synnyttävää toimintaa. Sellaisia ovat edellytykset, joiden mukaan sairaskassat ja muut sosiaalivakuutuslaitokset korvaavat hoidot. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista, onko näin tässä asiassa.
- 62 Komission näkemyksen mukaan siitä, että osa kyseisen hoidon kustannuksista korvataan, ei voi kuitenkaan seurata, että laitokset olisi hyväksytyt osittain. Yhtenäinen suoritus on joko kokonaisuudessaan arvonlisäverollinen tai kokonaan arvonlisäveroton. Sellainen lainsäädäntö, jonka nojalla laitokset voidaan hyväksyä osittain sen mukaan, mikä annettavien palveluiden korvattavuusaste on, ei ole selvä tai ennakoitavissa. Näin ollen sellaisella lainsäädännöllä ei tuskin voida varmistaa verovapautuksen oikeaa ja yksinkertaista soveltamista.
- 63 Komission mukaan laitosten hyväksymisen yhteydessä huomioon otettavia muita tekijöitä ovat kyseisen laitoksen antamien hoitojen hinnat ja siten kustannukset. Jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan mukaan asettaa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta tiettyjä ehtoja, kuten sen, että hintojen on oltava verrattain alhaisia, tai sen, että laitokset eivät saa tavoitella järjestelmällisesti voittoa. Komissio lisää, että kaikkien 13 artiklan A kohdan vapautusten tarkoituksena on alentaa tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen kustannuksia.

— Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

- 64 Käsitteen ”muut asianmukaisesti hyväksytyt vastaavanlaiset laitokset” osalta on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa ei täsmennetä hyväksymisen edellytyksiä eikä anneta sitä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä. Näin ollen sellaisten sääntöjen laatiminen, joiden mukaan sellainen hyväksyntä voidaan myöntää sitä hakeneille laitoksille, kuuluu periaatteessa kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin.
- 65 Tämän alan kansallisten sääntöjen antamisesta on sitä paitsi säädetty kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa, jonka mukaan ”jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen myöntämiseksi muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden” tässä säännöksessä jäljempänä luetelluista ”ehdoista”.
- 66 Koska kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa ei kuitenkaan velvoiteta jäsenvaltioita toteuttamaan sellaisia toimenpiteitä, se, että jäsenvaltio ei ole käyttänyt tätä valtuutusta, ei vaikuta mahdollisuuden hyväksyä laitos säännöksessä tarkoitettujen vapautusten myöntämistä varten.
- 67 Lisäksi on todettava, että missään kuudennen direktiivin säännöksessä ei vaadita, että hyväksymisen olisi tapahduttava muodollisessa menettelyssä tai että hyväksymisestä olisi nimenomaisesti säädettävä kansallisissa verosäännöksissä.
- 68 Saksan hallituksen mukaan UStG:n 4 §:n 16 kohdan c alakohta sisältää kansalliset säännökset laitoksen hyväksymisestä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettun vapautuksen myöntämistä

varten. Tästä seuraa, että yksityisoikeudelliseen säätiöön voidaan soveltaa tätä vapautusta, jos se täyttää kansallisessa lainsäädännössä asetetut edellytykset, joihin kuuluu erityisesti se, että nämä palvelut on suoritettava lääkärin valvonnassa.

69 Tässä yhteydessä on syytä palauttaa mieleen, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan osalta, että kun verovelvollinen vaatii saada luonteeltaan yhteiskunnallisen laitoksen aseman, kansallisten tuomioistuinten on tutkittava, ovatko toimivaltaiset viranomaiset noudattaneet säännöksessä annetun harkintavallan rajoja yhteisön periaatteita ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta soveltaessaan (em. asia Kügler, tuomion 56 kohta).

70 Yhteisöjen tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen antamasta vastauksesta käy tältä osin ilmi, 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 lääkärin ammatin harjoittajien vastuulla. Tässä säännöksessä oleva käsite ”lääkäinhoito” ei kata pelkästään välittömästi lääkärin tai muiden terveydenhuollon ammattihenkilöiden lääkärin 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.

71 Tästä seuraa, että jäsenvaltio ei saa oikeudellisesti pätevällä tavalla asettaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua vapautuksen soveltamiseksi laitoksien hyväksymisen edellytykseksi sitä, että näiden laitosten antamat, muiden lääketieteen ammattien kuin lääkärin ammatin harjoittajien suorittamat palvelut on annettava lääkärin valvonnassa.

- 72 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa Kügler antamansa tuomion 57 ja 58 kohdassa, että kansallisten viranomaisten on sen ratkaisemisessa, mille laitoksille olisi tunnustettava kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettu yhteiskunnallisen laitoksen asema, otettava yhteisön oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena huomioon useita seikkoja. Niihin kuuluvat kyseisen verovelvollisen toiminnan yleishyödyllinen luonne, se, että samanlainen hyväksyminen koskee jo muita samaa toimintaa harjoittavia verovelvollisia, sekä se, että sairauskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset ottavat mahdollisesti vastatakseen suuresta osasta kysymyksessä olevien palveluiden kustannuksia.
- 73 Kuten julkisasiamies on todennut täysin oikein ratkaisuehdotuksensa 55 kohdassa, näitä seikkoja voidaan pitää pätevinä myös kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan tulkinnan kannalta siltä osin kuin kysymys on tässä säännöksessä tarkoitettujen laitosten hyväksymisestä.
- 74 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on täten ratkaistava kaikkien edellä olevien seikkojen perusteella sen käsiteltävänä olevassa pääasiassa, että loukataanko sillä, että Dornierilta evätään hyväksyminen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua vapautuksen soveltamiseksi, periaatetta, jonka mukaan sitä on kohdeltava yhdenvertaisesti sellaisten muiden toimijoiden kanssa, jotka suorittavat samanlaisia palveluita sen kanssa rinnastettavissa olosuhteissa.
- 75 Tämän osalta on otettava huomioon se, että sosiaalivakuutuslaitokset eivät korvaa psykoterapeuttisesta hoidosta niiden saajille aiheutuneita kustannuksia joko ollenkaan tai ne korvaavat ne vain osittain. Jos Dornierin tilanne on tämän osalta rinnastettavissa muiden samanlaisia hoitoja antavien toimijoiden tilanteeseen, pelkästään sillä, että sosiaalivakuutuslaitos ei ota vastatakseen kokonaan näiden palveluiden kustannuksista, ei voida perustella sitä, että palvelujen suorittajia kohdellaan eri tavalla arvonlisäverovelvollisuuden osalta.

- 76 Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava siten, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettujen laitosten hyväksyminen ei edellytä muodollista hyväksymismenettelyä, eikä hyväksymistä välttämättä täydy voida johtaa kansallisista verosäännöksistä. Jos kansalliset laitosten hyväksymistä koskevat säännökset sisältävät rajoituksia, joilla ylitetään jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa annettu harkintavalta, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista kaikkien asian kannalta merkityksellisten seikkojen perusteella, onko verovelvollinen katsottava tässä säännöksessä tarkoitetuksi ”muuksi asianmukaisesti hyväksytyksi vastaavanlaiseksi laitokseksi”.

Neljäs ennakkoratkaisukysymys

- 77 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy neljännellä kysymyksellään, voiko verovelvollinen vedota pääasian kaltaisissa olosuhteissa kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan säännöksiin, jotta sen suorittamat palvelut vapautetaan arvonnalis-verosta.
- 78 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, Mohsche, tuomio 25.5.1993, Kok. 1993, s. I-2615, 17 kohta; asia C-134/99, IGI, tuomio 26.9.2000, Kok. 2000, s. I-7717, 36 kohta ja em. asia Kügler, tuomion 51 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 näissä säännöksissä määritellään oikeuksia, joihin yksityiset voivat vedota suhteessa valtioon.

- 79 Lisäksi 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 myöntämislle asetettujen edellytysten tosiasiallisesti täyttyvän oman verotuksellisen tilanteensa kohdalla (em. asia Kügler, tuomion 52 kohta).
- 80 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan säännösten sisällöstä on todettava, että — toisin kuin Saksan hallitus väittää — näissä säännöksissä määritellään riittävän täsmällisesti ja ehdottomasti ne toiminnot, joita vapautus koskee (ks. vastaavasti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan osalta em. asia Kügler, tuomion 53 kohta).
- 81 Se, että näissä säännöksissä annetaan jäsenvaltioille harkintavalta määrätä toisaalta ne laitokset, jotka eivät ole ”julkisyhteisön” ylläpitämiä laitoksia mutta joita 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettu vapautus voi koskea, sekä yhtäältä muut lääketieteen ammatit kuin lääkärin ammatti, joita varten voidaan myöntää 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetty vapautus, ei estä sellaisia yksityisiä, jotka suorittavat objektiivisten perusteiden mukaan sellaisia yleishyödyllisiä palveluita, joita nämä vapautukset koskevat, vetoamasta välittömästi kuudennen direktiivin säännöksiin kaikkia sellaisia kansallisia oikeussääntöjä vastaan, jotka eivät ole tämän direktiivin säännösten mukaisia.
- 82 Toiseen kysymykseen annetusta vastauksesta seuraa nyt esillä olevassa asiassa, että kansalliset säännökset laitoksen hyväksymisestä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua vapautuksen myöntämistä varten sisältävät tämän säännöksen sanamuodon kanssa yhteensoveltumattoman rajoituksen. Verovelvollinen voi täten vedota kansallisissa tuomioistuimissa välittömästi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan

1 alakohdan b alakohtaan sellaisen kansallisen oikeuden säännöksen soveltamista vastaan, jossa vaaditaan, että palvelut on suoritettava lääkärin valvonnassa. Toiseen kysymykseen annetusta vastauksesta seuraa kuitenkin myös, että siihen, että laitos voi saada ”muun asianmukaisesti hyväksytyyn vastaavanlaisen laitoksen” aseman, ja siis saada hyväkseen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua vapautuksen, tarvitaan, että kansallinen tuomioistuin määrittelee kaikkien asiaa koskevien merkityksellisten seikkojen ja erityisesti kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan oikeudenkäyntiasian tosiasiallisten olosuhteiden perusteella, täyttääkö verovelvollinen tämän verovapautuksen soveltamisedellytykset.

83 Mitä tulee kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettuun vapautukseen, on todettava, että kolmanteen kysymykseen annetusta vastauksesta käy ilmi, että tätä vapautusta sovelletaan sellaisiin yksityisoikeudellisen säätiön psykoterapeuttisiin hoitoihin, jotka se antaa sen palveluksessa työskentelevien psykoterapeuttien välityksellä. Tästä seuraa, että verovelvollinen voi vedota tähän säännökseen sellaisia kansallisia lainsäädännöksiä tai hallintokäytäntöjä vastaan, joissa verovapautuksen saamisen ehdoksi asetetaan se, että palvelujen suorittajalla on oltava tietty oikeudellinen muoto.

84 Neljänteen kysymykseen on siten vastattava, että verovelvollinen voi vedota pääasian kaltaisissa olosuhteissa kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohtaan näiden säännösten kanssa yhteensoveltumattoman kansallisen oikeuden säännöksen soveltamista vastaan.

Oikeudenkäyntikulut

85 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan ja Tanskan 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 (viides jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 14.12.2000 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

- 1) Diplomipsykologien, jotka eivät ole lääkäreitä, yksityisoikeudellisen säätien ylläpitämässä sairaalainfastruktuurin ulkopuolisessa vastaanottoyksikössä antamat psykoterapeuttiset hoidot eivät ole 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 alakohdassa tarkoitettuja sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon ”läheisesti liittyviä toimia” paitsi jos nämä hoidot on tosiasiallisesti annettu niiden saajien sairaalahoidon tai lääkärin hoidon, joka on pääasiallinen suoritus, liitännäisenä suorituksena. Sen sijaan tässä säännöksessä olevaa käsitettä ”lääkärinhoito” on tulkittava siten, että se kattaa kaikki 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettujen henkilöille annettavat hoidot, ja erityisesti sellaisten henkilöiden suoritukset, jotka eivät ole lääkäreitä mutta jotka antavat muiden lääketieteen ammattien kuin lääkärin ammatin harjoittajien suorittamia hoitoja, kuten diplomipsykologien antamat psykoterapeuttiset hoidot.
- 2) Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetun laitoksen hyväksyminen ei edellytä muodollista hyväksymismenettelyä eikä hyväksymistä välttämättä täydy voida johtaa

kansallisista verosäännöksistä. Jos kansalliset laitosten hyväksymistä koskevat säännökset sisältävät rajoituksia, joilla ylitetään jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa annettu harkintavalta, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista kaikkien asian kannalta merkityksellisten seikkojen perusteella, onko verovelvollinen kuitenkin katsottava tässä säännöksessä tarkoitetuksi ”muuksi asianmukaisesti hyväksytyksi vastaavanlaiseksi laitokseksi”.

- 3) Koska kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettun verovapautuksen soveltamisen kannalta ei ole merkitystä sen verovelvollisen oikeudellisella muodolla, joka antaa kyseisessä säännöksessä mainitut lääketieteelliset hoidot tai muiden lääketieteen ammattien kuin lääkärin ammatin harjoittajien antamat hoidot, sellaiset yksityisoikeudellisen säätiön antamat psykoterapeuttiset hoidot, jotka se antaa palveluksessaan työskentelevien psykoterapeuttien välityksellä, voivat kuulua tämän vapautuksen piiriin.

- 4) Verovelvollinen voi vedota pääasian kaltaisissa olosuhteissa kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohtaan näiden säännösten kanssa yhteensoveltumattoman kansallisen oikeuden säännöksen soveltamista vastaan.

Edward

Jann

Rosas

Julistettiin Luxemburgissa 6 päivänä marraskuuta 2003.

R. Grass

kirjaaja

V. Skouris

presidentti