

Conclusions

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

CHRISTINE STIX-HACKL

30 päivänä tammikuuta 2003 (1)

Asia C-212/01

Margarete Unterpertinger

vastaan

Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter

(Landesgericht Innsbruckin (Itävalta) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

sekä asia C-307/01

Peter d'Ambrumenil

vastaan

Commissioners of Customs and Excise

(VAT and Duties Tribunalin (Lontoo) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Arvonlisävero – Direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta –
Verovapautus – Käsite lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle – Hoidon terapeuttisen
tavoitteen puuttuminen – Lääketieteelliset asiantuntijalausunnot

I Johdanto

1. Tämä ratkaisuehdotus koskee yhdistettyjä asioita, joista Innsbrucker Landesgericht ja VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, esittävät yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä, jotka koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ? yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste ? 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisen henkilölle annettavaa lääketieteellistä hoitoa koskevan verovapauden soveltamisalaa.

2. Asiassa C-212/01 on kysymys eläkkeenhakijan työkyvyttömyyden toteamisesta tuomioistuimen tai eläkelaitoksen asiantuntijaksi määränneen lääkärin lausunnolla. Asiassa C-307/01 on kyse lääketieteellisistä toimista, jotka suoritetaan työnantajien tai vakuutusyhtiöiden pyynnöstä, tai lääketieteellisten todistusten ja lausuntojen antamisesta, joilla todistetaan tutkittavan lääketieteellinen kunto tai tiettyjen oikeuksien edellytyksenä olevien kriteereiden täyttyminen.

3. Molemmissa asioissa tarkastellaan erityisesti asiassa D (2) 14.9.2000 annetun tuomion ulottuvuutta, jossa yhteisöjen tuomioistuin päätti, että biologisten analyysien avulla tehtävä yksilöiden välisen sukulaisuussuhteen selvittäminen ei kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan A

kohdan 1 alakohdan c alakohdan soveltamisalaan.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Yhteisön oikeus

4. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävistä arvonnalisäverovapautuksista.

5. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan 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: ? c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä.

B Kansallinen lainsäädäntö

1. Asia C-212/01

6. Lääketieteellisten ammattien verovapaudesta säädetään Itävallan Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki) 6 §:n 1 momentissa seuraavaa: Veroa ei ole suoritettava seuraavista 1 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen soveltamisalaan kuuluvista liiketoimista: ? ? 19. Lääkäri, hammaslääkäri, psykoterapeutti, kättilön ammatin harjoittamiseen sekä BGBl:ssä nro 102/1961 julkaistun Bundesgesetzin, sellaisena kuin se on muutettuna BGBl:ssä nro 872/1992 julkaistulla Bundesgesetzillä, 52 §:n 4 momentissa ja BGBl:ssä nro 460/1992 julkaistun Bundesgesetzin 7 §:n 3 momentissa tarkoitettujen itsenäisten ammatinharjoittajien ammatin harjoittamiseen liittyvät liiketoimet; verottomia ovat myös sellaisten yhteisöjen, joiden jäsenet ovat edellä mainittujen ammattien harjoittajia, jäsenilleen suorittamat palvelut, jos näitä palveluita käytetään välittömästi tämän säännöksen mukaan verottomien liiketoimien suorittamiseen ja yhteisö vaatii jäseniltään korvauksena ainoastaan niille yhteisistä kustannuksista kuuluvan osuuden; ? ? .

2. Asia C-307/01

7. Value Added Tax Actin 1994 (arvonnalisäverolaki) liitteessä 9 olevan 7 ryhmän Health and welfare (terveys ja hyvinvointi) 1 a kohdan mukaan lain 31 §:n nojalla verovapaita luovutuksia tai suorituksia ovat: 1. Palvelut, jotka suorittaa sellainen henkilö, joka on rekisteröity tai kirjattu johonkin seuraavista: a) lääkäriluettelo ? ? ;

8. Tätä säännöstä koskee lisäksi seuraava 2 huomautus: 2) pykälään ? ? a ? ? 1 alakohta sisältää palvelut, joiden suorittajaa ei ole rekisteröity tai kirjattu mihinkään tässä pykälässä määritellyyn rekisteriin ? ? , jos nämä palvelut suorittaa kokonaisuudessaan lääkäriluetteloon kirjattu henkilö, tai jos palvelut suoritetaan tällaisen henkilön valvonnassa.

III Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

A Asia C-212/01

9. Asiaa C-212/01 koskevien ennakkoratkaisukysymysten taustalla on asian käsittely Landesgericht Innsbruckissa työ- ja sosiaalioikeusasioden tuomioistuimena, jonka on päätettävä enää vain oikeudenkäyntikuluista, koska pääasian kantaja, Margarete Unterpertinger on kuollut.

10. Asia koski alun perin Margarete Unterpertingerin kannetta, jonka hän oli nostanut Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiterin (eläkelaitos; jäljempänä vastaaja) hylkäävästä päätöksestä. Landesgericht Innsbruckin piti työ- ja sosiaalioikeusasioden tuomioistuimena ratkaista, onko vastaajan myönnettävä kantajalle laissa säädetyn suuruinen työkyvyttömyyseläke 1.8.1999 lähtien.

11. Vastaaja väitti tuomioistuimessa, että yleisillä työmarkkinoilla on runsaasti työtehtäviä, joista kantaja pystyy vielä suoriutumaan. Kantaja sen sijaan katsoi, että hän oli laissa tarkoitetulla tavalla työkyvytön.

12. Asianosaisten esittämien riitaisten väittämien selvittämiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt kansallinen tuomioistuin määräsi 3.4.2000 asiassa pyydettyäksi erilaisia lääketieteen alan asiantuntijalausuntoja.

13. Tuomioistuimen saatua nämä lausunnot kantaja yllättäen kuoli, jolloin kansallisen tuomioistuimen oli keskeytettävä menettely.

14. Oikeudenkäynnin kohteena ovat siten enää ainoastaan oikeudenkäyntikulut. Jäljellä olevan oikeudenkäynnin kohteen osalta oikeudenkäynnin asianosaisiksi jäivät siten vastaaja ja asiantuntijat.
15. Landesgericht Innsbruckin työ- ja sosiaalioikeuden alan asioita käsittelevänä tuomioistuimena asiantuntijaksi määräämä psykiatrian ja neurologian erikoislääkäri sisällytti palkkiolaskuun arvonlisäveron.
16. Vastaaja, jonka on vastattava Itävallan Arbeits- und Sozialgerichtsgesetzin (työ- ja sosiaalioikeusasioita käsittelevistä tuomioistuimista annettu laki) 77 §:n mukaan asiantuntijan palkkiokustannuksista, riitautti suullista käsittelyä edeltäneessä alustavassa käsittelyssä asiantuntijan palkkiolaskun sen sisältämän 20 prosentin arvonlisäveron osalta. Kaikki vahvistetut palkkiolaskut hyväksyttiin niiden perusteen ja määrän osalta paitsi maksettavaksi vaadittu arvonlisävero. Asiantuntijan palkkiot maksettiin aluksi ilman arvonlisäveroa.
17. Tuomioistuin ilmoitti asianosaisille antavansa 20 prosentin arvonlisäveroa koskevan päätöksensä kirjallisesti. Tämä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty sitä varten.
18. Asiantuntijalla on nimittäin Itävallassa voimassa olevan palkkion määräytymistä koskevan lain perusteella oikeus vaatia, että hänelle maksetaan myös palkkioihin liittyvä arvonlisävero, jos ? ja ainoastaan niiltä osin kuin ? hänen suorituksensa ovat arvonlisäverollisia.
19. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen ratkaistava, onko lääketieteellisten asiantuntijoiden lääketieteelliset suoritukset vapautettu arvonlisäverosta.
20. Ennakkoratkaisua pyytäneen kansallisen tuomioistuimen mukaan Itävallan Umsatzsteuergesetzin 6 §:n 1 momentin 19 kohdan sanamuodon perusteella ei voida yksiselitteisesti päätellä, koskeeko verovapaus myös sellaisia lääkärin suorittamia tutkimuksia, joiden tarkoituksena on todeta, onko henkilö työkyvytön, kykenemätön harjoittamaan ammattia tai olemaan ansiotyössä. Se toteaa, että kyseisellä säännöksellä on sen erilaisesta sanamuodosta huolimatta saatettu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta osaksi Itävallan kansallista oikeusjärjestystä ja sitä on siksi tulkittava direktiivin mukaisesti.
21. Tämän vuoksi Landesgericht Innsbruck päätti 9.5.2001 työ- ja sosiaalioikeuden alan asioita käsittelevänä tuomioistuimena esittää EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset: 1) Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta ? yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste ? 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa tulkittava siten, että siinä säädetty vapautus arvonlisäverosta ei koske sellaisia lääkärin ammatin harjoittamiseen liittyviä liiketoimia, joissa on kyse sen toteamisesta, onko eläkkeenhakija työkyvytön vai ei? 2) Onko edellä mainitussa asiassa D. annettua tuomiota tulkittava siten, että lääkärin suorittamat henkilön tutkimukset ja näihin tutkimuksiin perustuvat asiantuntijalausunnot, jotka on annettu sen toteamiseksi, onko henkilö työkyvytön, kykenemätön harjoittamaan ammattia tai olemaan ansiotyössä, vai eikö, eivät kuulu ensimmäisessä kysymyksessä mainitun säännöksen soveltamisalaan siitä riippumatta, onko tuomioistuin tai eläkelaitos määrännyt asiantuntijana toimivan lääkärin tähän tehtävään?
- B Asia C-307/01
22. Peter d'Ambrumenil on yleislääkäri. Hän työskenteli ensin National Health Servicessä (kansallisessa terveydenhuoltopalvelussa) ja sen jälkeen hän otti vastaan potilaita omalla yksityisvastaanotollaan vuoteen 1997 asti. Sen lisäksi hän on ollut lääketieteellisenä asiantuntijatodistajana lukuisissa oikeudenkäynneissä ja toiminut välimiehenä.
23. Vuonna 1994 Peter d'Ambrumenil perusti Dispute Resolution Services Limited -nimisen (jäljempänä DRS) osakeyhtiön. DRS jatkaa nykyisin d'Ambrumenilin liiketoimintaa lukuun ottamatta joitakin merkitykseltään vähäisempiä toimintoja, jotka eivät liity lääketieteelliseen tai oikeudelliseen työhön.
24. Liiketoimet käsittävät erilaisia palveluja kuten esimerkiksi lääkärintarkastukset ja tutkimukset sekä lääkärintodistusten laatiminen.
25. Peter d'Ambrumenilille ilmoitettiin 29.9.1997 kirjallisesti Commissioners of Customs and Excisen tekemästä päätöksestä, jonka mukaan Value Added Tax Actin liitteessä 9 olevan 7

ryhmän 1 a kohta koskee joitakin hänen ja/tai DRS:n tarjoamia palveluja, minkä vuoksi niistä ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa.

26. Esillä olevassa asiassa on päätettävä d'Ambrumenilin ja DRS:n (3) kyseistä päätöstä koskevasta valituksesta. Asianosaiset ovat erimielisiä joidenkin palvelujen oikeasta arvonlisäverokohtelusta. D'Ambrumenilin ja DRS:n mukaan kyseiset palvelut ovat veronalaisia suorituksia, kun taas Commissioners of Customs and Excise eli esillä olevan asian vastaaja katsoo, että palvelut on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan täytäntöönpanosta annettulla lainsäädännöllä vapautettu verosta.

27. Joidenkin palvelujen osalta asianosaiset ovat sopineet riidan keskenään tai asia on ratkaistu tuomioistuimen päätöksellä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, miten kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa pitäisi tulkita vielä kiistanalaisten lääketieteellisten toimien osalta. Tuomioistuin luettelee toimet ennakkoratkaisupyyntönsä seuraavasti:

? Henkilölle suoritettava lääkärintarkastus työnantajan pyynnöstä Lääkärintarkastus käsittää työntekijäehdokkaan fyysisen ja/tai psyykkisen kunnon tarkastamisen työnantajan pyynnöstä ja siihen saattaa myös liittyä vakiomuotoisen kyselylomakkeen täyttäminen. Siihen ei sisälly lääkärin suorittama hoito, eikä siinä anneta työntekijäehdokkaalle hänen terveydentilaansa koskevaa neuvontaa. Joissakin tapauksissa työntekijäehdokas on saattanut olla d'Ambrumenilin nykyinen tai entinen potilas, jolle d'Ambrumenil aikaisemmin on antanut neuvoja, tai jolle hän on määrännyt lääkehoitoa; joissakin tapauksissa henkilö ei ole d'Ambrumenilin nykyinen eikä ole ollut hänen entinen potilaansa.

? Henkilölle suoritettava lääkärintarkastus vakuutusyhtiön pyynnöstä Kyse on vakuutuksenottajan fyysisen ja/tai psyykkisen kunnon tarkastuksesta sairaus- tai henkivakuutusta varten ja siihen voi liittyä vakiomuotoisen kyselylomakkeen täyttäminen. Siihen ei sisälly lääkärin antama hoito, eikä siinä anneta tulevalle vakuutuksenottajalle hänen terveydentilaansa liittyvää neuvontaa. Joissakin tapauksissa työntekijäehdokas on saattanut olla d'Ambrumenilin nykyinen tai entinen potilas, jolle d'Ambrumenil aikaisemmin on antanut neuvoja, tai jolle hän määrännyt lääkehoitoa; joissakin tapauksissa henkilö ei ole d'Ambrumenilin nykyinen eikä ole ollut hänen entinen potilaansa.

? Testaaminen muihin tarkoituksiin Kyse on veri- tai muiden ruumiinnäytteiden ottamisesta virusten, tulehdusten tai muiden sairauksien, ja erityisesti HIV-viruksen, toteamiseksi.

Testaaminen suoritetaan työnantajien tai vakuutusyhtiöiden pyynnöstä ja heidän hyväkseen ja kyseeseen saattavat tulla myös d'Ambrumenilin nykyiset tai entiset potilaat.

? Lääkärintodistukset Lääketieteellisen kunnon toteaminen sitä haluavan henkilön pyynnöstä esimerkiksi matkustamista varten; kyseinen henkilö saattaa olla d'Ambrumenilin nykyinen tai entinen potilas. Tarkastuksessa käytetään hyväksi d'Ambrumenilin lääkärintaitoja ja siihen saattaa liittyä fyysisen tai psyykkisen kunnon tarkastaminen.

? Henkilön terveyteen liittyvät todistukset muita tarkoituksia, kuten sotaeläkettä varten Tämä tarkoittaa esimerkiksi sen varmistamista, että henkilöllä on asevelvollisuuden suorittamisen aikana tapahtuneesta loukkaantumisesta johtuvia oireita, jotta sotaeläke voidaan myöntää. Siihen liittyy tavallisesti henkilön fyysisen kunnon tarkastaminen, muttei oireiden hoitoa. Henkilöt saattavat olla d'Ambrumenilin potilaita.

? Henkilövahinkoihin liittyvät lääkärinlausunnot Vahingonkorvausvastuuseen ja aiheutuneeseen vahinkoon liittyvien asiantuntijalääkärinlausuntojen laatiminen sellaisille henkilöille, jotka harkitsevat kanteen nostamista tuomioistuimessa. Vamman syyn, suuruuden ja ennusteen arvioinnissa käytetään hyväksi d'Ambrumenilin lääkärintaitoja ja lisäksi siihen saattaa liittyä tämän mahdollisen kantajan tutkiminen. Hänelle ei tässä yhteydessä anneta hoitoja.

? Hoitovirhettä koskevat lääkärinlausunnot Asiantuntijalääkärinlausuntojen valmistelu sellaisia henkilöitä varten, jotka harkitsevat kanteen nostamista hoitovirheestä. Vamman syyn, suuruuden ja ennusteen arvioinnissa sekä vahinkojen määrän arvioinnissa käytetään hyväksi lääkärintaitoja ja siihen saattaa liittyä, mutta tavallisesti ei liity, henkilön tutkiminen. Hänelle ei tässä yhteydessä anneta hoitoja.

28. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ennakkoratkaisupyyntönsä lisäksi, että

yhteisöjen tuomioistuimen tuomio asiassa D osoittaa, että isyyden vahvistamiseen liittyviä lääkärin toimia ei ole vapautettu arvonlisäverosta, koska kyseinen toiminta ei liity kenenkään henkilön terveyteen, toisin kuin tässä asiassa.

29. VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, päätti siten 6.6.2001 esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen: Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverojärjestelmän yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa tulkittava niin, että siinä säädetty vapautus käsittää jäsenvaltion määrittelemän lääkärin ammatin harjoittamisen yhteydessä suoritettavat seuraavat toimet

- a) henkilöitä koskevien lääkärintarkastusten suorittaminen työnantajaa tai vakuutusyhtiötä varten
- b) veri- tai muiden näytteiden ottaminen virusten, tulehdusten tai muiden sairauksien toteamiseksi työnantajaa tai vakuutuksenantajaa varten
- c) lääketieteellisen kunnon, esimerkiksi matkustuskunnon, todistaminen
- d) henkilön lääketieteelliseen kuntoon liittyvien todistusten antaminen esimerkiksi sen toteamiseksi, onko henkilö oikeutettu sotaeläkkeeseen
- e) lääkärintarkastus vahingonkorvausvastuuseen ja aiheutuneeseen vahinkoon liittyvien asiantuntijalääkärinlausuntojen laatimiseksi sellaisille henkilöille, jotka harkitsevat loukkaantumista koskevan kanteen nostamista tuomioistuimessa
- f) i) e kohdassa mainittuun lääkärintarkastukseen perustuvien ja ii) lääketieteellisiin muistiinpanoihin perustuvien mutta ilman lääkärintarkastusta annettavien lääkärinlausuntojen laatiminen
- g) asiantuntijalääkärinlausuntojen valmistelu sellaisia henkilöitä varten, jotka harkitsevat hoitovirhettä koskevan kanteen nostamista tuomioistuimessa, ja
- h) i) g kohdassa mainittuun lääkärintarkastukseen perustuvien ja ii) lääketieteellisiin muistiinpanoihin perustuvien mutta ilman lääkärintarkastusta annettavien lääkärinlausuntojen laatiminen?

IV Asianosaisten väitteet

A Asia C-212/01

30. Itävallan hallitus ei komission tavoin ota erikseen kantaa toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vaan tarkastelee molempia kysymyksiä yhdessä.

31. *Itävallan hallituksen* mukaan asiassa D (4) annetussa tuomiossa annetaan riittävä vastaus kysymykseen, onko asiantuntijatehtävistä sosiaalioikeuden alaan kuuluvan oikeudenkäynnin yhteydessä maksettava arvonlisäveroa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoo kyseisessä tuomiossa, että lääketieteelliset suoritukset, joissa ei ole kyse sairauden tai muun terveydellisen poikkeavuuden diagnosoinnin ja hoitamisen käsittävästä hoidon antamisesta henkilöille, ovat arvonlisäverollisia. Jos lähtökohtana pidetään kyseisessä tuomiossa esitettyä tulkintaa, jonka mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaan poikkeussäännös koskee vain terapeutisia lääketieteellisiä suorituksia, on myös katsottava, että lääkärin asiantuntijatehtävät, joiden tarkoituksena on ainoastaan eläkkeenhakijan työkyvyttömyyden toteaminen työkyvyttömyyseläkepääöstä varten, eivät ole verovapaita. Tätä päätelmää tukee erityisesti myös periaate, jonka mukaan arvonlisäverovapautusta koskevia säännöksiä on tulkittava suppeasti.

32. *Komission* kanta vastaa olennaisilta osiltaan Itävallan hallituksen näkemyksiä. Komissio toteaa, että toisin kuin Itävallan Umsatzsteuergesetzin 4 §:n 1 momentin 19 kohdassa säädetään, eivät kaikki lääkärin toimet ole kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaan mukaan arvonlisäverovapaita. Tämä on ristiriidassa Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen näkemyksen kanssa, jonka mukaan lääkäreiden vapaan liikkuvuuden sekä heidän tutkintotodistustensa, todistustensa ja muiden muodollista kelpoisuutta osoittavien asiakirjojensa vastavuoroisen tunnustamisen helpottamisesta annetussa direktiivissä 93/16/ETY (5) käytettyä lääkärintoimen käsitettä voidaan soveltaa esillä olevaan asiaan. Kyseisen direktiivin tavoite ei ole sama kuin kuudennen direktiivin eikä se sisällä lääkärintoimen lopullista määritelmää. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa D (6) antamassaan tuomiossa yksiselitteisesti, mikä lääketieteellinen toiminta ei kuulu käsitteen lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle piiriin.

Yhteisöjen tuomioistuin vahvistaa asiassa komissio vastaan Ranska (7) 11.1.2001 antamassaan tuomiossa tämän oikeuskäytännön, jossa otetaan huomioon lääketieteellisen suorituksen tarkoitus. Terapeuttisen tavoitteen käsitettä, joka on kyseisen oikeuskäytännön mukaan otettava huomioon, on kuitenkin tulkittava laajassa merkityksessä, jolloin se käsittää myös tarkastukset ja ennalta ehkäisevät toimenpiteet. Ylipäänsä olennaista ei ole toiminnan tai yksittäisen lääketieteellisen toimenpiteen luonne vaan lääketieteellisen toimen tarkoitus.

33. Komission mukaan eläkkeenhakijan työkyvyttömyyden toteamisessa tuomioistuinkäsittelyn yhteydessä ei kuitenkaan ole kyse terapeuttisesta tavoitteesta, varsinkin kun lausunnolla pyritään vain saamaan vastaus oikeuskysymykseen. Näin ollen kyseistä toimintaa on kohdeltava verotuksessa arvonlisäveron osalta samalla tavalla kuin tuomioistuimen käyttämien muiden erikoisalojen asiantuntijoiden eli esimerkiksi tilintarkastajien tai insinöörien toimintaa, jolloin se ei ole kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla verovapaata. Sillä ei siis ole merkitystä, että asiantuntija antoi lausuntonsa tuomioistuimen pyynnöstä. Olennaista on ainoastaan lääketieteellisen suorituksen tavoite.

34. Komissio on todennut etenkin suullisessa käsittelyssä esitetystä kysymyksestä, joka koskee arvonlisäveron maksamista käytännössä siinä tapauksessa, jos kaikki lääkärin suorittamat toimet eivät ole verovapaita, että ongelmia ei pitäisi tässä tapauksessa esiintyä enempää kuin muulloinkaan, kun liiketoiminta käsittää sekä verollisia että verovapaita tavaroita ja palveluja. Ennakoon maksettavaa arvonlisäveroa ei nimittäin lasketa yksittäisten käytettyjen hyödykkeiden perusteella vaan verovelvollisen koko liiketoimintaa koskevan suhdeluvun perusteella.

35. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* väittää, että esillä olevassa asiassa kysymyksessä oleva toiminta eli ensi sijassa lääkärintarkastukset ja henkilön terveydentilan määrittäminen tehdyn tutkimuksen perusteella ? eli hallituksen mukaan diagnoosin tekeminen ? on eräs lääkärin ammatin keskeisistä tehtävistä, minkä vuoksi se on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla verovapaata.

36. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen* mukaan sekä verovapautta koskevan säännöksen sanamuoto että vertaaminen tältä osin sovellettavissa olevaan (8) direktiiviin 93/16/ETY osoittavat, että lääkärin tehtävänä ei ole pelkästään sairauksien hoitaminen käsitteen suppeassa merkityksessä. Lääkärin toimenkuvaan kuuluu esimerkiksi ennaltaehkäisevä terveydenhoito kuten rokotukset ja toisaalta myös toimet syntyvyyden säännöstelyn ja synnytyslääketieteen alalla sekä plastiikkakirurgia. Vastaavasti yhteisöjen tuomioistuin katsoi patologian alaan liittyvässä asiassa komissio vastaan Ranska, (9) että lääketieteellisten näytteiden ottaminen ja tutkiminen ovat verovapaita 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan nojalla. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin vastusti kyseisessä tuomiossa verovapautuksen käsitteen erityisen suppeaa tulkintaa ja vetosi tavoitteeseen, jonka mukaan vapautuksella pyritään varmistamaan, että sairaalahoidon ja lääkärinhoidon saamista ei estetä sillä, että hoidon antamisen kustannukset kasvavat. Myös toimet, jotka liittyvät potilaan terveydentilan tutkimiseen ja arviointiin esimerkiksi säännöllisten terveystarkastusten yhteydessä, on vapautettava arvonlisäverosta riippumatta siitä, johtavatko tutkimukset hoitoon käsitteen suppeammassa merkityksessä.

37. Esillä olevassa lääketieteellisessä toimenpiteessä on kyse diagnoosista.

Ennakkoratkaisukysymyksillä halutaan vastaus siihen, onko verovapauden soveltamisen kannalta merkitystä sillä, kuka diagnoosia ja/tai tutkimusta on pyytänyt ja mihin tarkoitukseen.

38. Sen lisäksi *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* toteaa ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä, että verovapautuksen kannalta on vaikea määritellä mielekkäästi ja tarkoituksenmukaisesti, mitä tarkoitusta varten tai millä perusteella lääkärin diagnoosia pyydetään. On perusteltua väittää, että suorituksen verotus ei voi määräytyä tutkimustuloksen tai tutkittavan potilaan motivaation mukaan. Näitä perusteita olisi sitä paitsi helppo kiertää.

39. Toisen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* korostaa, että esillä oleva asia ja asia D poikkeavat toisistaan. Esillä olevasta asiasta poiketen asiassa D riidanalaisen isyyden vahvistaminen ei liity millään tavalla terveyteen. Sen sijaan tässä asiassa kyseessä oleva toiminta liittyy sairauksien diagnosointiin, joka on asiassa D (10) annettu

tuomion mukaan verovapaata.

40. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan myöskään tutkimusta tai diagnoosia pyytäneen henkilöys ei sovellu rajaamisen perusteeksi. Vapautus määräytyy kuudennen direktiivin 13 artiklan A ja B kohdan mukaan useissa tapauksissa tavaroiden tai palveluiden tarjoajan tai käyttäjän henkilöyden mukaan, mutta 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa edellytyksenä ei mainita palvelun käyttäjän henkilöyttyä. Tulkinta, jonka mukaan säännöksessä säädetään kyseisestä edellytyksestä, rajoittaisi vapautusta tavalla, joka on säännöksen sanamuodon vastainen. Sitä paitsi myös kyseistä edellytystä olisi helppo kiertää.

B Asia C-307/01

41. *Esillä olevan asian kantajan* mukaan yhteisöjen tuomioistuimen asioissa D (11) ja komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta (12) antamista tuomioista käy selvästi ilmi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukainen arvonlisäverovapautus ei koske ennakkoratkaisukysymyksessä kuvattuja toimia. Tästä oikeuskäytännöstä ja asiassa komissio vastaan Ranska (13) annetusta tuomiosta ? jolla ei muuten ole tämän asian kannalta merkitystä ? käy nimittäin ilmi, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettu lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle käsittää vain suoritukset, joiden tavoite on terapeutinen.

42. Tuomiossa todetaan, että kuudennen direktiivin 13 artiklan mukaiset vapautukset muodostavat poikkeuksen yleisestä säännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa on kannettava kaikista verovelvollisen vastikkeellisista suorituksista. Vapautuksen käsitettä on sellaisenaan kylläkin tulkittava asiassa Stichting Uitvoering (14) annetun tuomion mukaan suppeasti, mutta se ei tarkoita, että säännöksen sanamuotoa on tulkittava mahdollisimman suppeasti, vaan että vapautuksen käsitettä ei pidä tulkita sen yleistä merkitystä laajemmassa merkityksessä.

43. Sanamuodon mukaan verovapauden edellytyksenä on kaksi seikkaa. Suorituksen on tapahduttava lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä ja sen on oltava hoitotoimenpide. Tässä tapauksessa ensimmäinen edellytys selvästi täyttyy, koska Peter d'Ambrumenilin suoritukset tapahtuvat hänen ammattinsa harjoittamisen yhteydessä. Suoritukset eivät sen sijaan ole hoitotoimenpiteitä, koska henkilölle annettavan lääketieteellisen hoidon käsitteen piiriin eivät voi kuulua kaikki toimet, joita suoritetaan lääketieteellisen ammatin harjoittamisen yhteydessä. Muutoin toinen edellytys olisi tarpeeton ja kyseisessä direktiivin kohdassa olisi voitu yksinkertaisesti käyttää 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan e alakohdan tavoin ilmausta palvelut.

44. Henkilölle annettavan lääketieteellisen hoidon käsite viittaa ehdottomasti toimintaan, jolla pyritään suojelemaan ihmisten terveyttä ja joka käsittää potilaiden hoidon. Tämä tulkinta vastaa myös kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan tarkoitusta, joka on kansanterveyden suojelun helpottaminen. Tämä kattaa myös pelkän diagnoosin tai tutkimuksen, jos tarkoituksena on todeta, onko potilaalla sairaus, jotta se voitaisiin parantaa. Pelkkä diagnoosi tai tutkimus ei kuitenkaan täytä hoidon tunnusmerkistöä ? vaikka lääkäri sen tekisikin ? jos sillä pyritään johonkin muuhun kuin edellä mainittuun tavoitteeseen eli esimerkiksi toteamaan vakuutuksen perusteella maksettavan korvauksen määrä.

45. Arvonlisäveron perinnän kannalta ei sitä paitsi ole ongelmallista, että verovapaus ei koske kaikkia lääketieteellisiä toimia. Osa lääkäreiden liiketoiminnasta on Yhdistyneessä kuningaskunnassa jo nykyisin veronalaista, kuten esimerkiksi hammasharjojen myynti, ja jo tällä hetkellä on käytössä menetelmät, joilla saadaan laskettua perittävän veron suhteellinen määrä.

46. *Esillä olevan asian kantajat* väittävät, että minkään ennakkoratkaisukysymyksessä kuvatun toimen tavoitteena ei ole henkilön terveyden suojaaminen tai terveydellisen vaivan parantaminen tai hoito. Toimet eivät ole verovapaita, koska niillä ei pyritä terapeuttiseen tavoitteeseen eivätkä ne eroa olennaisesti toimista sukulaisuuden toteamiseksi, mistä oli kyse asiassa D.

47. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* toistaa kannanotossaan olennaiselta osin asiassa C-212/01 esittämänsä väitteet. Se väittää, että ennakkoratkaisukysymyksessä kuvatut toimet kuten diagnoosin tekeminen tai potilaan tutkiminen ovat lääkärin ammatin keskeisiä tehtäviä, minkä vuoksi ne ovat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan kokonaan verovapaita. Näihin toimiin kuuluu lääkärintaitojen hyödyntäminen henkilön

terveydentilaa koskevan lääketieteellisen lausunnon antamiseksi, aivan kuten asiassa C-212/01. Erona on kuitenkin, että esillä olevassa asiassa ei ole kysymys tuomioistuimen määräämän asiantuntijan suorituksista. Molemmissa tapauksissa tarkastellaan kuitenkin kysymystä, onko verovapautuksen soveltamisen kannalta merkitystä, kuka diagnoosia ja/tai tutkimusta on pyytänyt tai mihin tarkoitukseen. Tähän on vastattava kieltävästi. Rajaamiskriteeriksi ei sovellu myöskään yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-353/85 (15) mainitsema potilaan ja hoidon antajan välillä vallitseva luottamussuhde sen laadusta riippumatta, eikä sitä pidä myöskään sellaiseksi tulkita. Verovapauden kannalta ei voi olla ratkaisevaa, tekeekö tutkimuksen potilaan oma vai joku toinen lääkäri.

48. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittaa siihen, että kaikissa ennakkoratkaisukysymyksessä kuvatuissa tapauksissa lääketieteellinen diagnoosi on tehty sen toimittamiseksi kolmannelle osapuolelle, ja monissa tapauksissa ilmeisesti myös kolmannen osapuolen pyynnöstä. Kaikille suorituksille on kuitenkin yhteistä, että kyse on d'Ambrumenilin antamasta hoidosta, jonka yhteydessä hän käyttää lääketieteellistä asiantuntemustaan potilaan terveydentilan määrittämiseksi. Toiminnan voidaan katsoa poikkeavan asiassa D. kysymyksessä olevasta isyyden vahvistamiseksi suoritettavasta tutkimuksesta, joka ei koske millään tavalla potilaan terveyttä.

49. *Komissio* menee kannanotossaan osittain asiassa C-212/01 esittämiään väitteitä pidemmälle. Se väittää esillä olevan asian kantajan tavoin, että arvonlisäverovapaus ei koske lääkäreitä yleisesti eikä kaikkia lääkärin ammattia harjoittaessa suoritettavia toimia koske kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukainen verovapaus, mikä ilmenee jo kyseisen säännöksen sanamuodosta. Verovapautuksen soveltamisalan kannalta ratkaisevaa on se, mitä hoidon käsitteellä tarkoitetaan. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa D antamassaan tuomioissa, että lääketieteellisen toimenpiteen tavoitteen on oltava terapeutti ? laajassa merkityksessä ? eli että toimenpide suoritetaan sairauden tai terveydellisen poikkeavuuden diagnosoimiseksi, hoitamiseksi ja parantamiseksi mahdollisuuksien mukaan. Yhteisöjen tuomioistuin korostaa tämän kriteerin merkitystä vielä myös asian komissio vastaan Ranska yhteydessä. Tämän kriteerin soveltaminen ei aiheuta erityisiä ongelmia, ei ainakaan sen enempää kuin muidenkaan verotusta koskevien poikkeuksien määrittelyn osalta. Komissio korostaa lisäksi, että sillä ei ole merkitystä, kuka on pyytänyt lääkärin suorittamaan toimenpiteen.

50. Komissio viittaa Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen tavoin myös vapautuksen tavoitteeseen, jonka mukaan pyritään varmistamaan, että lääketieteellisen hoidon saamista ei vaikeuteta kasvavilla kustannuksilla. Samaa mieltä komissio on myös siitä, että verovapautuksen kannalta ei ole merkitystä sillä, kuka lääkärintarkastusta pyytää. Toisaalta ratkaisevaa ei ole myöskään vain se, hyödynnetäänkö toimenpidettä suoritettaessa lääketieteellistä tietoa tai lääkärintaitoja, koska hoidon käsite on hiukan suppeampi, minkä vuoksi myöskään direktiivin 93/16/ETY säännöksiä ei oikeastaan voida soveltaa tässä yhteydessä.

51. Komission mukaan ennakkoratkaisukysymyksen e?h kohdan mukainen suoritusten jaottelu ei ole tarpeen tässä asiassa esillä olevien yksittäisten toimien osalta. Suorituksille on yhteistä tutkimuksen tarkoitus eli uhrin terveydentilan toteaminen mahdollisen vahingonkorvauksen määrittämiseksi ja väitetyn vamman syyn ja vakavuuden määrittäminen. Tällaisen tutkimuksen tavoite ei ole terapeutti ? varsinkin jos sen tekee joku muu kuin uhrin oma lääkäri ? koska sen ja vamman hoidon välillä ei ole välitöntä yhteyttä. Kyseisen suorituksen verotus ei näin ollen myöskään vaikuta lääketieteellisen hoidon saamiseen. Ennakkoratkaisukysymyksen c ja d kohdassa on kyse samantapaisesta tilanteesta. Siinä tapauksessa, että vastaava lääkärintodistus annetaan tavallisen terveystarkastuksen tai jo aloitetun hoidon yhteydessä, voidaan suoritusta pitää toissijaisena tarkastuksen päätavoitteeseen eli potilaan hoitoon nähden. Tämän selvittäminen olisi kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

52. Työnantajien tai vakuutusyhtiöiden pyynnöstä suoritettavat tutkimukset tai testit, joita kuvaillaan ennakkoratkaisukysymyksen a ja b kohdassa, on komission mukaan jaoteltava olosuhteista riippuen seuraavasti: jos tutkimus tehdään työhön soveltuvuuden tai todennäköisen vakuutusriskin toteamiseksi ja erityisesti jos tutkimuksen tekee työnantajan tai vakuutusyhtiön

nimeämä lääkäri, sen on katsottava olevan veronalainen suoritus. Tilanne voi olla toinen säännöllisten lääkärintarkastusten osalta, joita työnantajat tai vakuutusyhtiöt ajoittain työntekijöiltään tai vakuutetuiltaan edellyttävät. Kyseisten tarkastusten tavoite voi olla terapeutinen, jos niillä ohjataan asianomaisia henkilöitä selvittämään lääkärin kanssa oma terveydentilansa ja hakemaan tarvittavia lääketieteellisiä neuvoja. Kyseiset tarkastukset poikkeavat työhön soveltuvuuden tai vakuutusriskin toteamiseksi tehtävistä tutkimuksista siten, että lääkärin ja potilaan välillä on tietty suhde. Verovapauden voidaan siis katsoa koskevan kyseisiä lääketieteellisiä toimia kuten myös asiantuntijalausuntojen laatimista ja lääkärintarkastuksia, jos ne suoritetaan osana annettavaa lääkärinhoitoa. Muut ennakkoratkaisukysymyksessä kuvatut toimet ovat veronalaista toimintaa.

V Arviointi

53. Koska esillä olevien asioiden oikeuskysymykset ovat suureksi osaksi päällekkäisiä, tarkastelen aluksi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisen verovapautuksen soveltamisalaan liittyviä kysymyksiä yleisesti ja kunkin asian ennakkoratkaisukysymyksiä yksityiskohtaisesti sen jälkeen.

A Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisen verovapautuksen soveltamisalaa koskevat yleiset päätelmät

54. Tarkastelen aluksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen kysymystä siitä, missä määrin kuudennen direktiivin mukaisen esillä olevan verovapautuksen soveltamisalasta voidaan tehdä johtopäätöksiä direktiivin 93/16/ETY perusteella.

55. Tuomioistuin totesi asiassa Card Protection Plan, (16) johon Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus viittaa, että käsitettä vakuutus ei ole syytä tulkita eri tavalla siitä riippuen, onko se vakuutusta koskevassa direktiivissä vai kuudennessa direktiivissä. (17) Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että eri direktiiveissä käytetyillä käsitteillä saattaa useinkin olla sama merkitys. Siitä ei kuitenkaan seuraa, että verovapaus koskisi kuudennen direktiivin mukaan kaikkia sellaisia lääketieteellisiä toimia, joihin mahdollisesti viitataan direktiivissä 93/16/ETY, etenkin koska sillä on eri tarkoitus kuin kuudennessa direktiivillä; direktiivillä 93/16/ETY pyritään helpottamaan lääkäreiden sijoittautumisvapauden ja palvelujen tarjoamisen vapauden käyttämistä.

56. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan tarkoituksena on nimittäin vapauttaa arvonlisäverosta tietyt yleishyödylliset toiminnot, jotka on lueteltu ja kuvattu yksityiskohtaisesti kyseisessä säännöksessä. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovapautukset ovat lisäksi itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, joita on tarkasteltava yleisessä asiayhteydessään, joka on direktiivillä perustettu yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, (18) ja joita on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen vastikkeellisesti suorittamista palveluista kannetaan arvonlisäveroa. (19)

57. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisen lääketieteellisiä toimia koskevan verovapauden laajuutta määriteltäessä säännöstä on siis vastaavasti tulkittava yleisessä asiayhteydessään, joka on yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, tekemättä sitovia päätelmiä direktiivin 93/16/ETY soveltamisalasta.

58. Näin ollen verovapauden soveltamisalan osalta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan sanamuodon mukaan kahden edellytyksen on täytyttävä, kuten pääasian kantajat asiassa C-307/01 ovat perustellusti todenneet. Kyseessä on oltava lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle ja hoitoa antavalla henkilöllä on oltava asiakirjat, jotka osoittavat tämän muodollisen kelpoisuuden lääketieteellisen ammatin tai avustavan hoitohenkilöstön ammatin harjoittamiseen. (20)

59. Esillä olevissa asioissa kyseessä olevat toimet suoritti kiistatta lääkäri. Näin ollen on selvitettävä, koskeeko 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukainen vapautus suorituksia niiden luonteen perusteella, eli ratkaisevaa on käsitteen lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle tulkinta.

60. Yhteisöjen tuomioistuin päätti asiassa D (21) antamassaan tuomiossa, että biologisten analyysien avulla tehtävä yksilöiden välisen sukulaisuussuhteen selvittäminen ei kuulu kyseisen käsitteen piiriin. Molempien esillä olevien asioiden ennakkoratkaisukysymysten taustalla on

epävarmuus siitä, voidaanko kyseistä tuomiota soveltaa esillä olevassa asiassa kiistanalaisiin lääketieteellisiin suorituksiin. Epäselvää on ilmeisesti se, minkä vuoksi asiassa D kyseessä oleva isyyden toteaminen ei kuulu 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa säädetyn verovapauden soveltamisalaan.

61. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja asiassa C-307/01 (22) ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitävät ilmeisesti ratkaisevana sitä, että asiassa D kyseessä oleva isyyden toteaminen ei liity millään tavalla henkilön terveyden toteamiseen toisin kuin esillä olevassa asiassa kiistanalaiset toimet.

62. Tämän tulkinnan mukaan lääketieteelliset toimet, joilla todetaan ainoastaan biologisia ominaisuuksia ja lääketieteelliset toimet, joilla todetaan terveydentila, ovat kaksi eri asiaa.

63. Komissio pitää kuitenkin tällaista jakoa lääketieteellisen toimen sisällön tai konkreettisen lääketieteellisen toimenpiteen tai hoidon perusteella perustellusti virheellisenä. Mielestäni siihen ei voida päätyä asiassa D annetun tuomion perusteella eikä jako sitä paitsi olisi tarkoituksenmukainenkaan.

64. Samanlainen tai vastaava tutkimus, jota yhteisöjen tuomioistuin ei pitänyt asiassa D hoitona, saattaa olla tarpeen esimerkiksi sopivan elimen luovuttajan löytämiseksi. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen perustelujen mukaan verovapautta ei pitäisi näin ollen soveltaa siihenkään testiin, vaikka se on selvästi osa lääkärin hoitoa tai sen edellytys. Sama koskee esimerkiksi veriryhmän toteamista, koska myös sen yhteydessä on kyse sellaisen biologisen ominaisuuden tieteellisestä toteamisesta, jolla ei sinänsä ole mitään merkitystä terveydentilan kannalta.

65. Ihmiskehon rakenne on monimutkainen ja sen vuoksi myös lääkärin ammatin harjoittamisen edellyttämien hoitomenetelmien määrä on suuri, minkä vuoksi ei vaikuta mielekkäältä tai mahdolliselta jakaa yksittäisiä menetelmiä tai hoitotoimenpiteitä lääkärin ammatin kannalta enemmän tai vähemmän keskeisiin tai tyypillisiin toimiin. Kiistatonta on varmaankin se, että lääketieteellinen asiantuntemus on tarpeen myös sukulaisuussuhteen selvittämiseksi tehtävän testin yhteydessä, minkä vuoksi testi kuuluu lääkärin toimenkuvaan. Juuri tästä syystä asian tuntijaksi pyydetään lääkäri. Näin ollen ratkaisevaa ei myöskään voi olla lääkärintaitojen hyödyntäminen tai lääkärin keskeiset tehtävät, joilla Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ainakin osittain perustelee kantaansa.

66. Lääketieteellisen toimenpiteen arvonlisäverovapauden kannalta ratkaisevaa ei niinkään ole lääketieteellisen toimen sisältö tai sen keskeisyys lääkärin toimenkuvan kannalta vaan lääketieteellisen toimen tavoite, mikä ilmenee yhteisöjen tuomioistuimen tähänastisesta oikeuskäytännöstä, joka koskee 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa käytettyä käsitettä lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle.

67. Yhteisöjen tuomioistuin nimittäin vertaa asiassa D antamassaan tuomiossa kyseisen säännöksen erikielisiä versioita ja toteaa, että käsitettä ei voida tulkita niin, että se kattaisi lääketieteelliset toimenpiteet, jotka suoritetaan muussa tarkoituksessa kuin sairauden tai terveydellisen poikkeavuuden diagnosoimiseksi, hoitamiseksi ja parantamiseksi mahdollisuuksien mukaan. (23) Näin ollen ja kun otetaan huomioon periaate, jonka mukaan säännöksiä, joilla säädetään vapautus liikevaihtoverosta, on tulkittava suppeasti, suoritukset, joilla ei ole tällaista terapeutista tarkoitusta, on jätettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan soveltamisalan ulkopuolelle. (24) Yhteisöjen tuomioistuin vahvistaa tämän oikeuskäytännön asiassa komissio vastaan Ranska (25) ja asiassa Kügler (26) antamissaan tuomioissa.

68. Oikeuskäytännöstä käy siis ilmi, että lääketieteellisen toimenpiteen verovapauden kannalta ratkaisevaa on toimenpiteen tarkoitus; verovapaus ei koske kaikkia lääkärin toimia vaan ainoastaan toimia, joilla on terapeutinen tarkoitus.

69. Määriteltäessä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua käsitettä lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle soveltamisalaa on lisäksi otettava huomioon verovapauden tarkoitus.

70. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan osalta yhteisöjen

tuomioistuin on todennut, että sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon läheisesti liittyvien toimien vapauttamisella pyritään varmistamaan, että sairaalahoidon ja lääkärin hoidon saamista ei estetä sillä, että hoidon antamisen kustannukset kasvavat, mikä seuraisi, jos siitä tai siihen läheisesti liittyvistä toimista kannettaisiin arvonlisäveroa. (27) Tässä yhteydessä on huomautettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan tavoitteena on säännellä tyhjentävästi niiden verovapautusten järjestelmää, joita sovelletaan lääketieteelliseen hoitoon. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädetään sairaaloissa tehtävistä suorituksista ja c alakohdassa hoidosta, jota annetaan muualla kuin sairaaloissa eli suorituksen tekijän yksityisvastaanotolla, potilaan luona tai jossain muualla. (28)

71. Nämä vapautusperusteet yhdessä täyttävät näin ollen tavoitteen, jonka mukaan lääketieteellisen hoidon saamista sekä sairaaloissa että muualla kuin sairaaloissa pyritään edistämään pitämällä hoitokustannukset alhaisina. (29)

72. Sekä verovapauden tavoitteesta että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä johtuu, että Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen epäilyksistä huolimatta myös sellaisia toimia, joiden välittömänä tavoitteena ei ole vaivan parantaminen vaan ainoastaan ehkäisy, on pidettävä toimina, joilla on terapeuttinen tavoite ja joita näin ollen pidetään hoitona ja jotka on vapautettava verosta.

73. Nimenomaan ennaltaehkäisevä lääketiede auttaa pitämään lääketieteelliset kustannukset alhaisina sekä yksittäisten kansalaisten että kansantalouden kannalta. Tästä syystä verovapautta on sovellettava ennaltaehkäiseviin lääketieteellisiin toimenpiteisiin verovapauden tavoitteen mukaan eli lääketieteellisen hoidon saamisen varmistamiseksi.

74. Yhteisöjen tuomioistuin toteaa sitä paitsi nimenomaisesti, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukainen verovapaus koskee lääketieteellisiä toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on ehkäistä sairauksia, diagnosoida tai hoitaa niitä. (30)

75. Kaiken kaikkiaan on siis todettava, että lääketieteellisen toimen 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisen verovapautuksen kannalta on ratkaisevaa, onko toimen tarkoituksena ehkäistä sairauksia, diagnosoida tai hoitaa niitä. Huomioon on otettava myös kyseisen säännöksen tavoite, jonka mukaan verovapaita ovat sellaiset lääketieteelliset toimet, jotka suoritetaan terveyden suojelemiseksi tai palauttamiseksi, minkä vuoksi niiden on oltava yksityisille kansalaisille mahdollisimman edullisia.

76. Tämä osoittaa, että yhteisöjen tuomioistuin ei katsonut asiassa D biologisten analyysien avulla tehtävän yksilöiden välisen sukulaisuussuhteen selvittämisen kuuluvan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan soveltamisalaan sen vuoksi, että kyse oli ennemminkin biologisten ominaisuuksien toteamisesta ainoastaan terveydentilan määrittämisestä, vaan koska lääketieteellisen toimen tarkoitus ei ollut terapeuttinen vaan sen tarkoituksena oli asiantuntijalausunnan antaminen.

77. Asioita C-212/01 ja C-307/01 koskevissa ennakkoratkaisukysymyksissä mainittujen toimien osalta on siis selvitettävä, onko niiden tavoitteen tai luonteen perusteella kyse asiantuntijalausunnasta tai -suorituksesta vai lääketieteellisestä toimenpiteestä, jolla ylläpidetään terveyttä tai parannetaan sairauksia.

78. Joissakin tapauksissa saattaa olla vaikea erottaa esillä olevan verovapauden edellytyksenä oleva hoito eli lääketieteelliset toimet, joilla on terapeuttinen tarkoitus, muista lääketieteellisistä toimista. Toisaalta jako on kuitenkin välttämätön kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan perusteella, jonka mukaan verovapaus ei koske yleisesti kaikkia lääkärin toimia vaan ainoastaan hoitoa, mutta toisaalta vapautusten perusteisiin liittyy usein rajaamisongelmia.

79. Lääkärin liiketoiminnan verovapaus riippuu lopulta yksittäisten liiketoimien tosiasiallisesta luonteesta.

80. Lääkärin suorituksen tosiasialliset piirteet on erotettava oikeudellisista kriteereistä, joiden perusteella suorituksen katsotaan kuuluvan verovapauden piiriin ja joista esimerkkinä voidaan mainita varsinkin oikeuskäytännössä tarkoitettu terapeuttisen tavoitteen vaatimus.

81. Esimerkiksi lääketieteellistä toimenpidettä pyytäneen henkilöys on tällainen lääketieteelliseen toimenpiteeseen liittyvä tosiasiallinen piirre, jonka perusteella toimenpiteen tavoite tai luonne

voidaan todeta, mutta joka ei sinänsä ole verovapauden oikeudellinen edellytys. Jos toimenpide suoritetaan tuomioistuimen, vakuutusyhtiön tai työnantajan pyynnöstä, saattaa tämä olla merkinä siitä, että kyseistä lääkärin toimenpidettä on pidettävä lääketieteelliseen asiantuntijalausuntoon liittyvänä toimenpiteenä eikä hoitona, jolla on terapeutinen tavoite, vaikka kyseessä olisi käytännössä yksi ja sama lääketieteellinen toimenpide.

82. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ja komission tavoin on siis todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan ? sekä säännöksen sanamuodon että siihen liittyvän oikeuskäytännön mukaan (31) ? verovapauden kannalta ei ole sinänsä merkitystä sillä, kenen pyynnöstä lääkärintarkastus tehdään. Kyseessä on kuitenkin tosiasiallinen piirre, jonka perusteella voidaan todeta onko kyse hoidosta, jolla on terapeutinen tavoite.

83. Sama koskee potilaan ja lääkärin välistä suhdetta. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa ei edellytetä, että potilaan ja hoidon antajan välillä pitäisi vallita tietty luottamussuhde, ja kyseinen edellytys olisikin itse asiassa epätarkoituksenmukainen. Yhteisöjen tuomioistuin toteaa asiassa 353/85, (32) että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettu hoito tarkoittaa muualla kuin sairaaloissa tapahtuneita suorituksia, joiden osalta potilaan ja hoidon antajan välillä vallitsee luottamussuhde, joka yleensä muodostuu hoidon antajan vastaanottotiloissa, mikä on oikeastaan ominaista muualla kuin sairaaloissa suoritettaville lääketieteellisille toimenpiteille (kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohda) (33) yleisesti. Kyseistä tulkintaa ei näin ollen voida pitää hoidon käsitteen kannalta keskeisenä.

84. Lopuksi tarkastelen väitettä, jolla Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus kantaansa perustelee ja jonka mukaan molemmissa esillä olevissa asioissa kuvatuissa toimissa on kyse lääkärin diagnoosista laajassa merkityksessä, minkä vuoksi verovapauden kannalta ei voi olla ratkaisevaa, kenen pyynnöstä diagnoosi tehdään ja mistä syystä.

85. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvioitaessa liiketoimintaa yhteisön arvonlisäverojärjestelmän puitteissa on liiketoiminta nähtävä kokonaisuutena keskivertokuluttajan näkökulmasta ja keinotekoisia jaotuksia on vältettävä. (34)

86. Jos kysymyksessä olevia lääkärin liiketoimia tarkastellaan tosiasiallisessa asiayhteydessään, niiden luokittelu diagnoosiksi saattaa olla harkitsematon ratkaisu. Sillä kuten komissio ja minä olemme jo todenneet, voidaan lääkärin toimenpide luokitella eri tavoin suoritettavan toimenpiteen asiayhteydestä riippuen, jolloin esimerkiksi henkilön terveydentilan määrittystä voidaan pitää diagnoosina tai asiantuntijalausuntona.

87. Ennen kuin tarkastelen asioiden C-212/01 ja C-307/01 ennakkoratkaisukysymyksissä kuvattuja toimia yksityiskohtaisesti edellä mainitun perusteella, huomauttaisin, että komission tavoin en pidä arvonlisäveron perinnän kannalta kovinkaan ongelmallisena lääketieteellisten suoritusten erilaista verokohtelua, koska se on yleinen käytäntö silloin kun tavaroita tai palveluita tarjotaan sekä verollisen että verovapaan liiketoiminnan yhteydessä. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään, kuinka kyseisissä tapauksissa on meneteltävä. Säännöksen mukaan oikeus kyseisten tavaroiden tai palveluiden arvonlisäveron vähentämiseen määritetään verovelvollisen koko liikevaihtoa koskevan suhdeluvun perusteella. (35)

B Asia C-212/01

88. Aluksi on todettava, että asian C-212/01 toinen ennakkoratkaisukysymys, joka koskee yhteisöjen tuomioistuimen asiassa D antaman tuomion tulkintaa, ei ole ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen nähden luonteeltaan itsenäinen. Tästä syystä vastaan samanaikaisesti molempiin kysymyksiin.

89. Landesgericht Innsbruck pyytää ennakkoratkaisukysymyksillään vastausta siihen, kuuluvatko tuomioistuimen tai vakuutusyhtiön pyynnöstä tehtyjen tutkimusten lääketieteelliset tutkimustulokset ja niihin perustuvat sen toteamiseksi annetut asiantuntijalausunnot siitä, onko eläkkeenhakija työkyvytön, kykenemätön harjoittamaan ammattia tai olemaan ansiotyössä, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan soveltamisalaan.

90. Lääkärin tehtävänä on kyseisessä tapauksessa todeta asiantuntijana henkilön

työkyvyttömyysaste oikeustilan selventävän työkyvyttömyyseläkkeen saamisperusteita koskevan tuomioistuimen ratkaisun antamiseksi. Tämän lääketieteellisen suorituksen tavoite ei siis ole terapeutti eikä 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukainen arvonlisäverovapautus näin ollen koske sitä.

C Asia C-307/01

1. Ennakkoratkaisukysymyksen a ja b kohta

91. Tuomioistuin pyytää ennakkoratkaisukysymyksen a ja b kohdalla vastausta siihen, kuuluvatko henkilöille suoritettavat lääkärintarkastukset ja näytteiden ottaminen virusten, tulehdusten tai muiden sairauksien toteamiseksi työnantajan tai vakuutuksenantajan pyynnöstä 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisen verovapauden piiriin.

92. Kysymykseen ei voida vastata yleispätevästi, koska verovapauden kannalta ei ole sinänsä merkitystä sillä, kenen pyynnöstä tai määräyksestä lääkärintarkastus tehdään.

93. Vaikka lääkärintarkastus tehdään työnantajan tai vakuutusyhtiön pyynnöstä, ei voida automaattisesti olettaa, ettei toimenpiteellä olisi verovapautuksen kannalta ratkaisevaa terapeutista tavoitetta. Komissio on maininnut tästä mielestäni erinomaisena esimerkkinä (säännölliset) lääkärintarkastukset, joihin työntekijöiden on osallistuttava useissa tapauksissa henkilöstösääntöjen velvoittamana. Kyseisten säännöllisten tarkastusten tavoite on terapeutti siinä mielessä, että niillä pyritään ylläpitämään työntekijöiden terveyttä ja ehkäisemään sairauksia. Yhtä hyvin vakuutusyhtiö saattaa kannustaa vakuutettuja käymään tietyissä terveystarkastuksissa. Myös näitä tarkastuksia olisi pidettävä toimeksiantajasta riippumatta lääketieteellisinä toimenpiteinä, joiden tarkoituksena on ehkäistä sairauksia, diagnosoida ja tarvittaessa hoitaa niitä. Suullisessa käsittelyssä esimerkkinä mainittiin myös koulujen terveystarkastukset, ja niiden osalta päätelmien pitäisi olla samat. Vaikka terveystarkastus tehdään koulun eikä oppilaiden pyynnöstä, tarkastusten tavoitteena ei ole asiantuntijalausunnon antaminen vaan oppilaiden terveyden suojaaminen ja tarvittaessa sairauksien parantaminen.

94. Tästä syystä on todettava, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukainen verovapaus koskee ennakkoratkaisukysymyksen a ja b kohdassa mainittuja tarkastuksia ja tutkimuksia vain silloin, kun ne tehdään potilaan terveyteen liittyvistä syistä eikä pelkästään asiantuntijalausunnon antamiseksi työnantajien ja vakuutusyhtiöiden tarpeisiin.

95. Asiantuntijatehtävinä ilman terapeutista tavoitetta olisi pidettävä ennakkoratkaisupyynnössä mainittuja tarkastuksia, joilla todetaan tulevan työntekijän tai vakuutetun fyysinen ja/tai psyykkinen terveydentila työnantajaa tai vakuutusyhtiötä varten tutkittavan henkilön työhön soveltuvuuden tai vakuutusriskin selvittämiseksi.

2. Ennakkoratkaisukysymyksen c?h kohta

96. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää ennakkoratkaisukysymyksen c?h kohdalla vastausta siihen, millaista verokohtelua eri lääkärintodistuksiin tai -lausuntoihin pitäisi soveltaa.

97. Mielestäni tämän kysymyksen yhteydessä todistuksia tai asiantuntijalausuntoja ja niitä varten tehtyjä lääkärintarkastuksia ei pidä tarkastella erillisinä. Lääkärintarkastuksia on nimittäin pidettävä ainoastaan liitännäisinä suorituksina, koska niillä ei ole tarkastusten toimeksiantajalle merkitystä sinänsä vaan ne ovat keino saada todistus tai lausunto. (36) Tässä yhteydessä olennaisen lääketieteellisen suorituksen tavoitteen kannalta ei ole merkitystä sillä, annetaanko todistukset tai lausunnot lääketieteellisten muistiinpanojen vai lääkärintarkastusten perusteella.

98. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan kannalta on ratkaisevaa ennemminkin se, että kyseisten suoritusten tarkoituksena on lääketieteellisen kunnon eli esimerkiksi matkustuskunnon toteaminen tai tiettyjen perusteiden toteaminen esimerkiksi sotaeläkkeen myöntämiseksi tai loukkaantumista tai hoitovirhettä koskevan kanteen nostamiseksi tuomioistuimessa. Kyse on siis lääketieteellisistä (asiantuntija)tehtävistä, joiden tavoite ei ole terapeutti, minkä vuoksi ne eivät kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan soveltamisalaan.

99. Lääketieteellisen kunnon todistamisella saattaa lisäksi olla ennaltaehkäisevä tarkoitus käsitteen laajassa merkityksessä, jos tutkittava henkilö esimerkiksi peruu matkan, joka saattaisi olla hänen terveydentilansa kannalta liian rasittava. Myös sotaeläkkeen tai vahingonkorvauksen

saaminen saattaa laajasti tulkittuna edistää terveyttä tai sairauden paranemista. Siitä huolimatta nämä lääketieteelliset toimet ovat luonteeltaan ensi sijassa asiantuntijatehtäviä ja niiden terapeuttiset yhteydet ovat erittäin välillisiä, minkä vuoksi näiden lääketieteellisten suoritusten tavoitteen ei voida mielestäni katsoa olevan terapeuttinen.

VI Ratkaisuehdotus

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

A Asia C-212/01

1) Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että siinä säädetty arvonlisäverovapautus ei koske lääkärin toimenpiteitä, joiden tarkoituksena on antaa tuomioistuimen tai vakuutusyhtiön pyynnöstä asiantuntijalausunto eläkkeen hakijan työkyvyttömyydestä tai kyvyttömyydestä harjoittaa ammattia tai olla ansiotyössä, minkä vuoksi toimenpiteiden tavoite ei ole terapeuttinen vaan asiantuntijalausuntoon liittyvä.

B Asia C-307/01

1) Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että ? henkilöitä koskevia lääkärintarkastuksia ja ? veri- tai muiden ruumiinnäytteiden ottamista virusten, tulehdusten tai muiden sairauksien toteamiseksi työnantajan tai vakuutusyhtiön pyynnöstä ei vapauteta arvonlisäverosta, jos niillä ei ole terapeuttista tarkoitusta kuten sairauden tai muun terveydellisen poikkeavuuden ehkäisyn sekä diagnosoinnin ja hoitamisen käsittävän hoidon antaminen henkilöille, vaan jokin muu tarkoitus, kuten terveydentilaa koskevien tietojen hankkiminen asiantuntijalausunnon antamiseksi työnantajaa tai vakuutusyhtiötä varten.

2) Sellaisten lääketieteellisten toimien kuten

? lääketieteellisen kunnon, esimerkiksi matkustuskunnon todistaminen

? henkilön lääketieteelliseen kuntoon liittyvien todistusten antaminen esimerkiksi sen toteamiseksi, onko henkilö oikeutettu sotaeläkkeeseen

? vahingonkorvausvastuuseen ja aiheutuneeseen vahinkoon liittyvien, lääkärintarkastukseen perustuvien tai lääketieteellisiin muistiinpanoihin perustuvien, mutta ilman lääkärintarkastusta annettavien asiantuntijalääkärinlausuntojen laatiminen ja tarvittavien lääkärintarkastusten tekeminen sellaisille henkilöille, jotka harkitsevat loukkaantumista koskevan kanteen nostamista tuomioistuimessa

? hoitovirhettä koskevien, lääketieteellisiin muistiinpanoihin perustuvien tai lääkärintarkastukseen perustuvien asiantuntijalääkärinlausuntojen laatiminen ja tarvittavien lääkärintarkastusten tekeminen sellaisille henkilöille, jotka harkitsevat kanteen nostamista tuomioistuimessa tarkoitus ei ole terapeuttinen vaan asiantuntijalausuntoon liittyvä. Ne eivät näin ollen kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan soveltamisalaan eivätkä siis ole arvonlisäverovapaita.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – Asia C-384/98, D, tuomio 14.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6795).

3 – Jäljempänä esillä olevan asian kantaja.

4 – Mainittu edellä alaviitteessä 2.

5 – 5 päivänä huhtikuuta 1993 annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 165, s. 1), jäljempänä direktiivi 93/16/ETY.

6 – Mainittu edellä alaviitteessä 2.

7 – Asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001 (Kok. 2001, s. I-249, 24 kohta).

8 – Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan direktiiviä voidaan soveltaa asiassa C-349/96, Card Protection Plan, 25.2.1999 annetun tuomion (Kok. 1999, s. I-973, 18 kohta) perusteella.

9 – Mainittu edellä alaviitteessä 7.

10 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia D, tuomion 18 kohta.

11 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu tuomio.

12 – Asia 353/85, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 23.2.1988 (Kok. 1988, s. 817).

- 13 – Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia, tuomion 24 kohta.
- 14 – Asia 348/87, Stichting Uitvoering, tuomio 15.6.1989 (Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta).
- 15 – Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia 353/85, 23.2.1988 annetun tuomion 33 kohta.
- 16 – Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia C-349/96, tuomion 18 kohta.
- 17 – Vrt. mm. asia C-287/00, komissio v. Saksa, tuomio 20.6.2002 (Kok. 2002, s. I-5811, 45 kohta) ja asia C-149/97, Institute of the Motor Industry, tuomio 12.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7053, 18 kohta).
- 18 – Vrt. esim. asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3017, 21 kohta), edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Stichting Uitvoering, tuomion 11 kohta sekä asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987 (Kok. 1987, s. 1471, 18 kohta).
- 19 – Vrt. mm. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia D, tuomion 15 kohta, edellä alaviitteessä 18 mainittu asia SDC, tuomion 20 kohta sekä edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Stichting Uitvoering, tuomion 13 kohta.
- 20 – Asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-0000, 27 kohta).
- 21 – Mainittu edellä alaviitteessä 2.
- 22 – Ks. edellä 28 kohta.
- 23 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia D, tuomion 18 kohta.
- 24 – Kuten edellä, tuomion 19 kohta.
- 25 – Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 24 kohta.
- 26 – Edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Kügler, tuomion 38 ja 39 kohta.
- 27 – Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 23 kohta.
- 28 – Vrt. edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Kügler, tuomion 36 kohta. Vrt. myös 10.12.2002 antamani ratkaisuehdotus asiassa C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung (45 ja 46 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).
- 29 – Vrt. myös julkisasiamies Saggion ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa D, 16 kohta.
- 30 – Edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Kügler, tuomion 40 kohta.
- 31 – Vrt. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia D, tuomion 22 kohta.
- 32 – Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia 353/85, 23.2.1988 annetun tuomion 33 kohta.
- 33 – Vrt. myös edellä alaviitteessä 28 mainittu ratkaisuehdotukseni 10.12.2002 asiassa C-45/01, 45 ja 46 kohta.
- 34 – Vrt. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia C-349/96, 25.2.1999 annetun tuomion 29 kohta.
- 35 – Vrt. mm. ratkaisuehdotukseni 6.3.2001 asiassa C-16/00, Cibo Participations (Kok. 2001, s. I-6663, erityisesti 6 kohta).
- 36 – Vrt. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Card Protection Plan, tuomion 30 kohta.