

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

26 päivänä syyskuuta 2013 (1)

**Asia C-366/12**

**Finanzamt Dortmund-West**

**vastaan**

**Klinikum Dortmund GmbH**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (Saksa))

Arvonlisävero – Solunsalpaajien antaminen avohoidossa – Vapautuksen myöntäminen sairaalahoidolle, lääkärinoidolle sekä niihin läheisesti liittyville toimille – Kysymys siitä, onko ”läheisesti liittyvien toimien” oltava palveluja – Kysymys siitä, onko läheisesti liittyvien toimien oltava sairaalahoidon tai lääkärinoidon antavan henkilön suorittamia – Kysymys siitä, voidaanko toimille myöntää vapautus, jos ne liittyvät läheisesti lääkärinoidon antamiseen muualla kuin sairaalassa tai vastaavanlaisessa laitoksessa

1. Euroopan unionin oikeuden mukaan arvonlisäverosta on vapautettava yhtäältä ”julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaalahoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet” ja toisaalta ”lääketieteellisen hoidon antaminen – – lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä”.

2. Esillä olevassa ennakkoratkaisupyyntöissä Saksan Bundesfinanzhof (veroasioita käsittelevä liittovaltion ylin tuomioistuin) haluaa tietää, kuinka kyseisiä vapautuksia tulee soveltaa silloin, kun kemoterapiassa käytettäviä lääkkeitä jaetaan sairaala-apteekissa ja annetaan avohoidossa sairaalan tiloissa mutta niiden antamisesta vastaavat itsenäisesti toimivat lääkärit.

### **Asian kannalta merkityksellinen unionin lainsäädäntö**

3. Pääasia koskee verovuosia 2005 ja 2006, jolloin kuudes direktiivi(2) oli sovellettava unionin säädös.

4. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa oli kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta". Direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitettiin "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa", ja 6 artiklan 1 kohdan mukaan palvelujen suorituksella tarkoitettiin "liiketoimintaa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta".(3)

5. Kuudennen direktiivin 12 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltioiden oli vahvistettava yleinen arvonlisäverokanta, joka on vähintään 15 prosenttia. Niiden oli myös mahdollista soveltaa liitteessä H määriteltyjen tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin yhtä tai kahta alennettua verokantaa, joka on vähintään 5 prosenttia veron perusteesta.(4)

6. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan mukaan jäsenvaltioiden oli vapautettava verosta ("edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi")

"b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaalahoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet;

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä".(5)

7. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdassa säädettiin kuitenkin seuraavaa:

"Palvelujen suoritukseen ja tavaroiden luovutukseen ei sovelleta 1 kohdan b – – 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."(6)

8. Liitteessä H lueteltiin tavaroita ja palveluja, joihin voitiin soveltaa alennettuja verokantoja. Luettelon kolmanteen kohtaan sisältyivät "farmakologiset tuotteet, joita tavallisesti käytetään terveydenhoidossa, sairauksien ehkäisemisessä sekä lääketieteellisessä – – hoidossa – –".(7)

### **Asian kannalta merkityksellinen Saksan lainsäädäntö**

9. Vuoden 2005 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 1 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaan liikevaihtoveroa (toisin sanoen arvonlisäveroa) kannetaan "elinkeinonharjoittajan vastikkeellisesti yrityksensä puitteissa Saksan alueella suorittamista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista". UStG:n 3 §:n 1 momentin mukaan elinkeinonharjoittajan suorittamia tavaroiden luovutuksia ovat "suoritukset, joilla se tai sen toimeksiannosta kolmas mahdollistaa vastaanottajalle tai tämän toimeksiannosta kolmannelle sen, että tämä saa vallan määrätä tavaroista omissa nimissään (määräämisvallan hankinta)", ja UStG:n 3 §:n 9 momentissa määritellään palvelut "suorituksiksi, jotka eivät ole tavaran luovutusta".

10. UStG:n 4 §:ssä luetellaan vapautukset arvonlisäverosta. Verosta oli 14 kohdan mukaan riidanalaisina vuosina vapautettu ”lääkäriin, hammaslääkäriin, luontaishoitajan, fysioterapeutin tai kättilön toiminta taikka muu vastaava – – lääketieteellinen ammattitoiminta”, kun taas 16 kohdan mukainen vapautus koski tietysti edellytyksin ”sairaaloiden toimintaan läheisesti liittyviä liiketoimia”.

11. Saksan sosiaaliturvalain (Sozialgesetzbuch) V osan (jäljempänä SGB V) 116 §:ssä säädettiin riidanalaisina vuosina, että sairaala-alan toimijan suostumuksella sairaalalääkärit, (joita ei ole hyväksytty lakisääteiseen sairausvakuutusjärjestelmään ja) jotka ovat suorittaneet jatkokoulutuksen, voitiin valtuuttaa antamaan lääkärihoitoa lakisääteisen sairausvakuutusjärjestelmän mukaisesti, ja 116 a §:ssä puolestaan säädettiin, että vastaavien erikoisalojen hyväksytyt sairaalat voitiin valtuuttaa alueilla, joilla on todettu vajausta terveydenhoitopalvelujen tarjonnassa, käyttämään tällaisia lääkäreitään lääkärihoidon antamiseen lakisääteisen sairausvakuutusjärjestelmän mukaisesti, jos ja niin kauan kuin vajauksen täyttäminen sitä edellyttää.

### **Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymykset**

12. Klinikum Dortmund GmbH (jäljempänä Klinikum Dortmund) on yleishyödyllinen rajavastuuyhtiö, joka ylläpitää sairaalaa. Riidanalaisina vuosina sillä oli SGB V:n 116 a §:n mukainen instituuttilupa, joka oikeutti sairaalan tarjoamaan sekä laitos- että avohoitoa. Avohoitoa antoivat lisäksi Klinikum Dortmundin palkkaamat sairaalalääkärit, jotka toimivat tällöin SGB V:n 116 §:n mukaisen henkilökohtaisen luvan perusteella.

13. Klinikum Dortmund antoi kemoterapiaa syöpäpotilaille. Potilaille annetut lääkkeet (solunsalpaajat) valmistettiin sairaala-apteekissa lääkärin kullekin potilaalle yksilöllisesti antaman määräyksen mukaisesti. On riidatonta, että kun solunsalpaajia käytettiin laitoksessa annettavaan sairaalahoitoon ja lääkärihoitoon, niiden luovutus oli vapautettu arvonlisäverosta.

14. Klinikum Dortmundin valmistamia solunsalpaajia käytettiin myös avohoidossa sairaalan tiloissa, jolloin niiden antamisesta vastasivat itsenäisesti toimivat lääkärit, minkä oletettiin myös kuuluvan arvonlisäverovapautuksen soveltamisalaan. Veroviranomainen katsoi kuitenkin uusien hallinnollisten ohjeiden (jotka eivät sido tuomioistuimia) nojalla, että vastikkeellinen lääkkeiden jakelu osana kasvainpotilaiden avohoitoa oli veronalaista vuodesta 2005 lähtien. Se muutti arvonlisäveron kantamista Klinikum Dortmundilta koskevia päätöksiä tämän mukaisesti eli kanto arvonlisäveroa myynneistä mutta salli ostoihin sisältyvän veron vähentämisen. (Ilmeisesti riidanalaisista ei ole se, että jos itsenäisesti toimivat samat lääkärit olisivat antaneet samoja lääkkeitä mutta yksityisissä tiloissa eikä SGB V:n 116 §:n mukaisen henkilökohtaisen luvan perusteella, lääkkeiden luovutus ei olisi ollut vapautettu arvonlisäverosta.)

15. Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin hyväksyi veron muuttamista koskevan Klinikum Dortmundin kanteen, ja veroviranomainen haki muutosta Revision-menettelyssä Bundesfinanzhofilta, joka pyytää ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

”1) Pitääkö läheisesti liittyvän toimen olla [kuudennen direktiivin] 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu palvelu?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko kyseessä sairaalahoitoon ja lääkärihoitoon läheisesti liittyvä toimi yksinomaan silloin, kun toimen toteuttaa sama verovelvollinen, joka antaa myös sairaalahoidon tai lääkärihoidon?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko kyseessä läheisesti liittyvä toimi myös silloin, kun hoitoa ei ole vapautettu verosta [kuudennen direktiivin] 13 artiklan A kohdan 1

alakohdan b alakohdan vaan c alakohdan perusteella?”

16. Klinikum Dortmund, Saksan hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Nämä asianosaiset esittivät suullisia huomautuksia 13.6.2013 pidetyssä istunnossa ja vastasivat unionin tuomioistuimen kirjallisesti esittämiin kysymyksiin.

## **Asian arviointi**

### *Ensimmäinen kysymys*

17. Kaikki huomautuksia esittäneet asianosaiset katsovat, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa oleva ilmaisu ”läheisesti liittyvät toimet” käsittää sekä tavaroiden luovutukset että palvelujen suoritukset. Yhdyn tähän näkemykseen.

18. Myönnän, että tiettyjä epäilyksiä voi ilmetä kielellisistä syistä. Joissakin kielitoisinnoissa(8) käytetään sanaa, joka vastaa ”toimia” tai ”toimintaa” eli ilmaisua, jonka voidaan kenties helpommin katsoa liittyvän palvelujen suorituksiin kuin tavaroiden luovutuksiin, kun taas useimmissa kielitoisinnoissa(9) käytetään ”liiketoimia” vastaavaa sanaa, jonka voidaan kenties helpommin katsoa käsittävän sekä palvelujen suoritukset että tavaroiden luovutukset. Jos ”toimet” on kuitenkin tarkoitus vapauttaa arvonlisäverosta, tästä seuraa, että ilmaisulla viitataan johonkin, minkä on muussa tapauksessa täytynyt voida olla arvonlisäveron alaista. Lainsäädännön rakenteessa ainoastaan liiketoimet (jotka voivat olla joko tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia mutta joiden on oltava jompaakumpaa) voivat olla arvonlisäveron alaisia.

19. Kuudetta direktiiviä koskevan alkuperäisen komission ehdotuksen kaikissa kielitoisinnoissa viitattiin ”sairaala- ja lääkärinpalvelujen suorittamiseen ja niihin liittyvien tavaroiden luovuttamiseen”.(10) Mikään ei viittaa siihen, että sanamuodon muutoksella neuvoston lopulta hyväksymässä toisinnossa olisi pyritty sulkemaan tavaroiden luovutukset vapautuksen ulkopuolelle. Jos tämä olisi ollut aikomuksena, se olisi varmastikin ilmaistu eksplisiittisemmin. Onkin todennäköisempää, että tarkoituksena oli sisällyttää sekä palvelujen suoritukset että tavaroiden luovutukset.

20. On totta, että ainakin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan espanjankielisen toisinnon sanamuoto vaikuttaa selvemmin rajatulta: ”prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas”. Tätä toisintoa suppeasti tulkiten(11) voisi päätellä, että kyseessä ovat ainoastaan palvelujen suoritukset.

21. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen jossakin kielitoisinnossa käytettyä sanamuotoa ei voida käyttää tämän säännöksen ainoana tulkintaperusteena eikä sille voida antaa etusijaa muihin kielitoisintoihin nähden. Jos eri kielitoisintojen välillä on keskinäisiä poikkeamia, tulkinnassa on otettava huomioon sen lainsäädännön tarkoitus ja systematiikka, jonka osa kyseiset säännökset ovat.(12) Nyt käsiteltävän asian kannalta on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään vapautuksista ”tietyille yleishyödyllisille toiminnoille”. Jos yleishyödyllisenä pidetään sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon läheisesti liittyvien palvelujen suoritusten vapauttamista arvonlisäverosta, yleishyödyllistä on myös vapauttaa yhtä läheisesti liittyvien tavaroiden luovutukset. Näin ollen minusta vaikuttaa siltä, että tämän säännöksen espanjankieliselle toisinnolle ei voida antaa etusijaa muihin kielitoisintoihin nähden.

22. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen omat epäilyt ovat lähtöisin varsinkin kahdesta tuomiosta – tuomioista yhdistetyissä asioissa Ygeia(13) ja asiassa CopyGene(14) – joissa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan ilmaisuun ”läheisesti liittyvät

toimet” viitattiin käyttäen ilmaisuja, joista oli pääteltävä, että kyse on oltava palvelujen suorituksista.

23. Kuten unionin tuomioistuimelle esitetyissä huomautuksissa on kuitenkin todettu, mainitut tuomiot koskivat sellaisia tosiasiallisia tilanteita, joissa oli kyse ainoastaan palvelujen suorituksista, mikä selittää niissä käytetyt sanamuodot. Lisäksi on huomattava, että asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta annetussa tuomiossa(15) selkeänä lähtökohtana oli, että tavaroiden luovutukset täyttivät kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan mukaisen vapautuksen edellytykset, vaikka vapautusta ei voitukaan perustella 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdalla.

24. Tämän vuoksi katson, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa oleva ilmaisu ”läheisesti liittyvät toimet” käsittää sekä tavaroiden luovutukset että palvelujen suoritukset.

#### *Toinen kysymys*

25. Klinikum Dortmund ja komissio katsovat, että jotta voitaisiin saada kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettu vapautus ”läheisesti liittyville toimille”, ei ole välttämätöntä, että suorituksesta tai luovutuksesta vastaa ”sairaalahoitoa ja lääkärinhoitoa” antava henkilö.

26. Saksan hallitus asettuu päinvastaiselle kannalle. Se viittaa kyseisen säännöksen sanamuotoon (tiettyjen määriteltyjen palveluntarjoajien ”harjoittama” sairaalahoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet) ja unionin tuomioistuimen vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan arvonlisäverovapautuksia on tulkittava suppeasti, ja päätelee, että hoidon ja siihen liittyvien toimien on oltava saman henkilön suorittamia.

27. En ole samaa mieltä jälkimmäisestä seikasta. Mainitussa sanamuodossa yksinkertaisesti edellytetään, että hoidon ja siihen liittyvät toimet suorittavat palveluntarjoajat ovat tietyn määritelmän mukaisia.(16) Siinä ei todeta, että palveluntarjoajan olisi oltava sama kummassakin tapauksessa. Myöskään unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei ainoastaan todeta, että vapautusten määrittämiseksi käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti. Siinä todetaan lisäksi, että ilmaisujen tulkinnan on sovellettava yhteen vapautuksille asetettujen tavoitteiden kanssa, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta; suppea tulkinta ei tarkoita sitä, että käytettyjä ilmaisuja pitäisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät niillä tavoitellut vaikutukset.(17) Kuten asiassa komissio vastaan Ranska annetussa tuomiossa(18) todettiin, 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. Vapautuksen epäminen yksinkertaisesti sillä perusteella, että hoitoa ja siihen liittyviä toimia ei suorita sama henkilö, olisi vastoin tätä pyrkimystä. Lisäksi mainitussa tuomiossa pidettiin näytteen toimittamista laboratorion toiseen jälkimmäisen laboratorion suorittamaan analyysiin ”läheisesti liittyvänä” ja katsottiin, että siihen on sovellettava samaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua arvonlisäverokohtelua. Näin ollen on selvää, että unionin tuomioistuimen mukaan vapautuksen saamisen edellytyksenä ei ole se, että hoidon ja siihen liittyvät toimet suorittaa sama henkilö.

28. Saksan hallitus katsoo myös, että vapautus voidaan myöntää ainoastaan ”julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten” harjoittamille toimille ja että pääasiassa kyseessä olevat lääkärit eivät ole kyseisen

määritelmän mukaisia.

29. Kuten komissio perustellusti huomauttaa, tätä seikkaa on asianmukaista käsitellä seuraavan kysymyksen yhteydessä.

### *Kolmas kysymys*

30. Kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, voidaanko ”läheisesti liittyville toimille” myöntää kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettu vapautus, jos hoitoa, johon toimet liittyvät läheisesti, ei ole vapautettu arvonlisäverosta tämän säännöksen vaan 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla. Klinikum Dortmundin mukaan vapautus voidaan myöntää, ja Saksan hallitus ja komissio puolestaan katsovat, että vapautusta ei voida myöntää.

31. Tarkasteltavana oleva toiminta on Klinikum Dortmundin harjoittama lääkkeiden jakelu, ja hoidon, johon se liittyy, antavat itsenäisesti toimivat lääkärit. Vaikuttaa siltä, että kansallisessa oikeudenkäynnissä ja kaikissa unionin tuomioistuimelle esitetyissä huomautuksissa on hyväksytty, että tällaisten lääkäreiden antama tosiasiallinen hoito täyttää arvonlisäverovapautuksen edellytykset kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan eikä 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan nojalla, ja yhdyn tähän näkemykseen.

32. Kuten komissio huomauttaa, kyseisissä säännöksissä säädetään lääkärinhoidon antamista koskevista erillisistä vapautuksista. Niitä ei eroteta toisistaan palvelun luonteen vaan palvelun suorittamisen olosuhteiden perusteella.

33. On totta, että unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut tältä osin, että näiden kahden vapautuksen soveltamisalan rajaamiseksi käytettävänä kriteerinä ei ole niinkään pidettävä palvelun luonnetta vaan paikkaa, jossa palvelut suoritetaan.(19) Tämän ei kuitenkaan nähdäkseni voida tulkita tarkoittavan, että lääkärinhoidon antamisen on kuuluttava 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan soveltamisalaan, kun se annetaan tässä säännöksessä määritellyn elimen tai laitoksen *tiloissa*, ellei kyseinen elin tai laitos myös *anna* hoitoa. Tässä yhteydessä ilmaisu ”harjoittama” on selkeä ja yksiselitteinen.

34. Pitää myös paikkansa, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan(20) samankaltaisissa olosuhteissa unionin tuomioistuin katsoi, että ilmaisu ”laitos” ei sulje pois luonnollisia henkilöitä.(21) Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa kuitenkin viitataan elimiin, sairaaloihin, keskuksiin ja laitoksiin, kun taas 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa viitataan sellaisten ammattien harjoittamiseen, joihin periaatteessa vain luonnolliset henkilöt pystyvät. Tältä osin tilanne on erilainen kuin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g kohdan tapauksessa, jota ei seuraa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa vastaava säännös. Vaikuttaa siltä, että tämä ero puhuu sitä vastaan, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa tulkittaisiin yhtä laajasti kuin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaa. Siinäkin tapauksessa, että oletetaan jäsenvaltioiden olevan oikeutettuja tunnustamaan yksittäisiä terveydenhoitoon liittyvän ammatin harjoittajia ”asianmukaisesti hyväksytyinä laitoksina”, jotka suorittavat palveluja ”[julkisyhteisöjen ylläpitämiin laitoksiin] verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa”, ennakkoratkaisupyyntöissä ja huomautuksissa ei esitetä, että kyseessä oleville lääkäreille olisi annettu tällainen tunnustus. Sen perusteella, mitä istunnossa todettiin, vaikuttikin siltä, että SGB V:n 116 §:n nojalla annettu lupa koski ainoastaan sairausvakuutusjärjestelmän mukaisen suojan mahdollisuutta eikä vaikuttanut lääkäreiden asemaan millään tavalla.

35. Tämän vuoksi jatkan tarkastelua siitä lähtökohdasta, että käsiteltävässä asiassa hoito, jonka antaneet lääkärit toimivat sairaalasta riippumatta, vaikka he antoivatkin hoidon sairaalan tiloissa, on vapautettu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla.

36. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan perusteella on selvää, että kun sairaalahoido ja lääkärinhoito on vapautettu kyseisen säännöksen nojalla, tähän hoitoon läheisesti liittyville toimille myönnetään sama vapautus. A contrario voidaan päätellä, että kun lääkärinhoito on vapautettu 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla, jossa ei mainita läheisesti liittyviä toimia, vapautus ei ulotu varsinaisen hoidon antamista pidemmälle.

37. Tältä osin asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta annetussa tuomiossa(22) todettiin, että ”lukuun ottamatta vähäisiä tavarantoimituksia, jotka ovat aivan välttämättömiä annettaessa hoitoa, lääkkeiden ja muiden tuotteiden, kuten lääkärin tai muiden asianmukaisesti hyväksytyjen henkilöiden määräämien silmälasien, toimittaminen on aineellisesti ja taloudellisesti erotettavissa palvelujen tarjoamisesta”.

38. Mainittu asia koski erityisesti lääkärin määräämien silmälasien luovutusta, ja tuomiossa tarkasteltiin lääkärin määräämien lääkkeiden luovutusta samaan tapaan. Tarkastelluissa olosuhteissa diagnosointi (joiden kanssa mahdollisesti toteutetaan vähäisiä ja aivan välttämättömiä tavaroiden luovutuksia, kuten kenties silmätippojen antaminen mustuaisten suurentamiseksi) ja lääkkeiden määrääminen muodostavan yhden suorituksen, joka kuuluu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan soveltamisalaan. Sama luultavasti pätisi sellaisten voiteiden tai siteiden kaltaisten esineiden luovutukseen, jotka ovat välttämättömiä lääkärin vastaanotollaan antaman tosiasiallisen hoidon kannalta. Sitä vastoin se, että optikko tai farmaseutti luovuttaa lääkärin määräämiä esineitä, on erillinen luovutus, joka ei kuulu mainitun vapautuksen soveltamisalaan.

39. Jos käsiteltävän asian olosuhteissa jaetuille lääkkeille olisi määrä myöntää vapautus, se pitäisi mielestäni ulottaa koskemaan kaikkea lääkemääräyksiin perustuvaa lääkkeiden jakelua, koska sen, että lääkärit määräävät lääkkeitä, jotka farmaseutit valmistavat, on periaatteessa aina katsottava liittyvän läheisesti lääkäreiden antamaan lääkärinhoitoon. Tämä ei kuitenkaan olisi asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta annetun tuomion mukaista. On myös selvää, että lääkevalmisteet, joita ”käytetään – – lääketieteellisessä – – hoidossa” (kuvaus, joka näyttää sopivan lääkärin määräämiin lääkkeisiin paremmin kuin käsikauppalääkkeisiin), ovat periaatteessa arvonlisäveron alaisia, sillä muutoin niitä ei mainittaisi kuudennen direktiivin liitteessä H.

40. Näin ollen katson periaatteessa, että kolmanteen kysymykseen on vastattava, että lääkärin hoidon antamisen yhteydessä annetun lääkemääräyksen mukaisten lääkkeiden luovutukselle ei voida myöntää kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettua vapautusta, jos hoitoa, johon toimet liittyvät läheisesti, ei ole vapautettu arvonlisäverosta tämän säännöksen vaan 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla.

41. Tästä ei kuitenkaan välttämättä seuraa, että pääasian nimenomaisissa olosuhteissa ei voitaisi vapauttaa lääkkeiden luovutusta 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla. Luovutusta ei ehkä voitaisi pitää ”läheisesti liittyvänä toimena” vaan luovutuksena, ”joka on aivan välttämätön annettaessa hoitoa” muttei ”aineellisesti ja taloudellisesti erotettavissa palvelujen tarjoamisesta”, käyttäkseni asiassa komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta annetussa tuomiossa käytettyä sanamuotoa.(23)

42. Tämä mahdollisuus voisi ilmetä myös siten, että lääkkeiden luovutuksen ja antamisen katsotaan – unionin tuomioistuimen sanoin – liittyvän ”niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin

olisi keinotekoista”.(24) On myös mahdollista, että sitä olisi pidettävä pääasiallisen suorituksen kannalta liitännäisenä silloin, kun se ”ei ole itsessään päämäärä vaan keino, jonka avulla pääasiallisen suorituksen hyödyt voidaan saavuttaa parhaissa mahdollisissa olosuhteissa”; tämä saattaa koskea ”palvelusuorituksia, jotka johdonmukaisesti liittyvät [lääkärinhoitoon] liittyvien palvelujen tarjoamiseen ja jotka ovat tässä prosessissa välttämätön vaihe palveluilla tavoitellun hoidollisen tavoitteen saavuttamiseksi”.(25)

43. Toisenlaisena mahdollisuutena voitaisiin pitää tarvetta myöntää luovutukselle sama arvonlisäverokohtelu riippumatta siitä, annettiinko lääkkeitä osana laitospai- vai avohoitona, jotta noudatettaisiin arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kieltää sen, että keskenään samankaltaisia, toistensa kanssa kilpailevia suorituksia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.(26)

44. Näiden mahdollisuuksien arvioimiseksi tarvitaan enemmän tietoa hoidon olosuhteista kuin ennakkoratkaisupyyntöissä on esitetty. Tarvittavien tosiseikkojen selvittäminen on tietenkin toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen tehtävä, mutta unionin tuomioistuin pyysi asianosaisia istunnossa tarkastelemaan useiden seikkojen merkityksellisyyttä: muun muassa annetun lääkärin hoidon täsmällistä luonnetta, sitä, voitaisiinko hoito antaa ilman kyseistä lääkkeiden luovutusta, sekä sitä, kuka palvelut tarjoaa ja kenelle siirrettiin omistajalle kuuluva määräämisvalta lääkkeisiin (ts. kuka on luovutuksen saaja).

45. Ymmärrän asianosaisten vastauksista, että kyseisen hoidon on sovittu käsittävän joukon toisiinsa liittyviä toimia. Lääkäri diagnosoi potilaan täsmällisen tilan ja määrää sen mukaisesti suunnitellun solunsalpaajan; hoitoaikataulu laaditaan yhdessä potilaan kanssa; lääkäri määrää ja apteekki valmistaa solunsalpaajan; se tarkistetaan ja lisäksi voidaan määrätä täydentäviä lääkkeitä sivuvaikutusten lievittämiseksi; sitten terveydenhoitohenkilökunta antaa lääkkeitä joko lääkärin valvonnan alaisena tai siten, että lääkärille ilmoitetaan mahdollisista ongelmista, joihin hänen tulee puuttua; missä tahansa vaiheessa lääkärin voi olla tarpeen muuttaa annettavien lääkkeiden annostusta tai koostumusta tai muuttaa hoitoaikataulua.

46. Tämän kuvauksen perusteella on selvää, että on olemassa hoidollinen jatkumo, joka käsittää sekä ”lääketieteellisen hoidon antamisen – – lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä” että lääkkeiden luovutuksen. On myös selvää, että ilman lääkkeiden luovutusta lääketieteellinen hoito olisi tarkoituksetonta; näin ollen lääkkeiden luovutukset ovat ”aivan välttämättömiä annettaessa hoitoa”.

47. Minusta on kuitenkin samanaikaisesti vaikea katsoa, että joko lääkkeiden luovutus ei ole ”aineellisesti ja taloudellisesti erotettavissa [lääkärin hoidon] tarjoamisesta” tai se liittyy ”niin läheisesti yhteen [lääkärin hoidon kanssa], että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista”.

48. Tässä suhteessa on välttämätöntä tarkastella sitä, kuka lääkkeitä luovuttaa ja kenelle. Tätä kysymystä tarkasteltiin istunnossa, ja vaikka tunnustettiin, että lähes joka tapauksessa maksun suorittaa yksityinen tai julkinen sairausvakuutuselin, yhteisymmärrys näytti vallitsevan siitä, että potilas saa ”[lääkkeiden] omistajalle kuuluvan määräämisvallan”. Lääkäri ja sairausvakuutuselin eivät voi sanella potilaalle, hyväksyykö tämä lääkkeiden antamisen vai ei. Tämän vuoksi on mahdotonta katsoa, että lääkäri siirtää lääkkeiden luovutuksen potilaalle osana annettavaa lääkärin hoitoa. Tämän vuoksi lähtökohdaksi on ilmeisesti otettava se, että potilas saa useamman kuin yhden suorituksen tai luovutuksen: lääkärin ja terveydenhoitohenkilökunnan antaman lääkärin hoidon sekä lääkkeiden luovutuksen sairaalan apteekista.

49. Silloin kun eri henkilöt toteuttavat erillisiä suorituksia tai luovutuksia, lienee väistämättä mahdotonta, että ne muodostaisivat ”objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman

taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista” tai että ne olisivat ”aineellisesti ja taloudellisesti erotettavissa”. Ne voivat olla (ja ilmeisesti myös ovat) toisiinsa ”läheisesti liittyviä”, ja tällaisen läheisen suhteen perusteella lääkkeiden luovutus voidaan vapauttaa silloin kun siihen liittyvä lääkärinhoidon antaminen on vapautettu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan nojalla, muttei silloin kun se on vapautettu 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan nojalla. Tältä osin katson, että lääkkeet luovuttavan henkilön ja lääkärinhoidon antavan henkilön erottamisen toisistaan on estettävä se, että näitä kahta pidetään yhtenä suorituksena, riippumatta siitä, että kumpikaan suoritus ei ilman toista voi palvella hyödyllistä tarkoitusta – toisin kuin esimerkiksi tilanteessa, jota tarkasteltiin asiassa Deutsche Bank,(27) jossa yksi ja sama verovelvollinen toteutti kaksi verrattain läheisesti toisiinsa liittyvää suoritusta.

50. Samankaltainen päättely saa minut katsomaan, että lääkkeiden luovutusta ei voida pitää ”pääasiallisen suorituksen kannalta liitännäisenä silloin, kun se ei ole itsessään päämäärä vaan keino, jonka avulla pääasiallisen suorituksen hyödyt voidaan saavuttaa parhaissa mahdollisissa olosuhteissa”. Silloin kun lääkäri suorittaa diagnosointiin, lääkkeiden määräämiseen ja valvontaan liittyviä palveluja, jotka on hahmoteltu vastauksessa unionin tuomioistuimen kysymyksiin, olisi keinotekoista sanoa, että eri henkilö luovutti annetut lääkkeet, jotta ”suorituksen hyödyt voidaan saavuttaa parhaissa mahdollisissa olosuhteissa”. On loogista, että lääkkeiden luovutus liittyy läheisesti lääkärin palveluihin, mutta se on selvästi erillinen näistä eikä sillä pyritä siihen, että palveluiden hyödyt voidaan saavuttaa parhaissa mahdollisissa olosuhteissa (ts. se ei ole keino nauttia palveluista parhaissa olosuhteissa, mikä on muotoilu, joka on lähempänä unionin tuomioistuimen työkielellään eli ranskaksi esittämää muotoilua). Lääkkeiden luovutusta voidaan jopa pitää potilaan kannalta pääasiallisena näkökohtana ja diagnoosia, lääkkeiden määräämistä ja lääkkeiden antamisen valvontaa keinona päästä siihen, että suorituksen hyödyt voidaan saavuttaa parhaissa mahdollisissa olosuhteissa.

51. On vielä tarkasteltava sitä, johtaako verotuksen neutraalisuuden periaate toisenlaiseen tulokseen.

52. Yhdyn komission näkemykseen, jonka mukaan näin ei ole.

53. Mainitun periaatteen nojalla ei voida laajentaa vapautuksen soveltamisalaa nimenomaisen säännöksen puuttuessa. Mainittu periaate ei ole primaarioikeuden määräys vaan tulkintaperiaate, jota on sovellettava samanaikaisesti vapautusten suppean tulkinnan periaatteen kanssa.(28)

54. Tältä osin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdassa erotetaan selkeästi toisistaan julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama hoito ja muiden henkilöiden muissa olosuhteissa harjoittama hoito lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä.

55. Silloin kun hoitoa koskeva ero esitetään selkeästi kuudennessa direktiivissä, sitä ei ole syytä ohittaa tulkintaperiaatteella, joka ei ole ensisijainen säädöstekstiin nähden.

56. Jäsenvaltion voi kuitenkin edelleen olla mahdollista ehkäistä mahdolliset kilpailun vääristymisen mahdollisuudet joko asettamalla kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaisesti edellytykset ”väärinkäytösten estämiseksi” tai myöntämällä 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan nojalla vapautuksen suorituksille tai luovutuksille, jotka muutoin vapautettaisiin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan nojalla, jos niiden pääasiallinen tarkoitus on ”lisätulojen hankkiminen – – tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa”. Tällaisessa toimenpiteessä olisi kuitenkin rajoitettava 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa

tarkoitetuille sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon läheisesti liittyville liiketoimille myönnettävää vapautusta, eikä vapautusta siis voitaisi laajentaa liiketoimiin, jotka liittyvät läheisesti 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettuun lääketieteellisen hoidon antamiseen lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä. Toisin sanoen tämä merkitsisi veron määräämistä tapauksissa, joissa sitä ei tällä hetkellä kanneta, eikä arvonlisäverovapautuksen soveltamisalan laajentamista.

57. Myönnän, että näkemys, johon olen päätenyt – eli että lääkkeiden luovutus voi olla arvonlisäveron alaista tai arvonlisäverosta vapautettu aina niiden olosuhteiden mukaan, joissa lääkkeet annetaan –, voi vaikuttaa epäloogiselta. Kuitenkin toteamus, jonka mukaan 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan on tarkoitus käsittää 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan tapaan kuvailtuun hoitoon läheisesti liittyvät toimet, tarkoittaisi, että ensin mainitussa säännöksessä nähdään sanoja, joita siinä ei ole. On totta, että lainsäädännössä voi näin ollen olla aukko. Jos näin on, tämä asia kuuluu lainsäätäjälle. Minusta ei kuitenkaan vaikuta tarkoituksenmukaiselta ulottaa asiassa komissio vastaan Ranska annetussa tuomiossa(29) esitettyä ratkaisua koskemaan kaikkia sellaisia asioita, joissa arvonlisäverovelvollisuus saattaa lisätä kustannuksia, kun lainsäätäjällä ei ole selvästi ollut tällaista tarkoitusta.

### **Ratkaisuehdotus**

58. Edellä esitetyn perusteella katson, että unionin tuomioistuimen pitäisi vastata Bundesfinanzhofin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa oleva ilmaisu ”läheisesti liittyvät toimet” käsittää sekä tavaroiden luovutukset että palvelujen suoritukset.
- 2) Jotta direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa säädetyin sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon läheisesti liittyville toimille myönnettävän vapautuksen edellytykset täytyisivät, ei ole välttämätöntä, että kyseisen hoidon antava henkilö toteuttaa kyseisen suorituksen tai luovutuksen.
- 3) Tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset, jotka
  - i) liittyvät läheisesti direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettuun lääketieteellisen hoidon antamiseen lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä,
  - ii) ovat aineellisesti ja taloudellisesti erotettavissa lääkärin hoidon tarjoamisesta ja
  - iii) eivät liity läheisesti mainitun direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettuun sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon,

eivät täytä vapautuksen edellytyksiä kummankaan säännöksen nojalla.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

- 2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1). Se kumottiin ja korvattiin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), jolla laadittiin kuudennen direktiivin rakenne ja sanamuoto uudelleen periaatteessa tekemättä sisällöllisiä muutoksia (ks. johdanto-osan kolmas perustelukappale).
- 3 – Ks. direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdan a alakohta, 14 artiklan 1 kohta ja 24 artiklan 1 kohta.
- 4 – Ks. direktiivin 2006/112 96–99 artikla.
- 5 – Ks. direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohta. Englanninkielisen toisinnon kummassakin säännöksessä käytetään ilmaisua ”medical care”, kun taas joissakin muissa kielitoisinnoissa käytetään keskenään erilaisia ilmaisuja. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että merkitys on sama kummassakin säännöksessä: ks. asia C-45/01, Dornier, tuomio 6.11.2003 (Kok., s. I-12911, 46–50 kohta).
- 6 – Ks. direktiivin 2006/112 134 artikla.
- 7 – Ks. direktiivin 2006/112 liitteessä III oleva 3 kohta.
- 8 – Englanninkielisen toisinnon lisäksi ks. esim. unkarin-, maltan- ja ruotsinkieliset toisinnot.
- 9 – Englantia lukuun ottamatta kaikki viisi kielitoisintoa, joilla kuudes direktiivi alun perin annettiin: tanska, hollanti, ranska, saksa ja italia.
- 10 – EYVL 1973, C 80, s. 1, 14 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohta.
- 11 – Sananmukaisesti ”sairaala- ja terveydenhoitopalvelujen ja niihin suoraan liittyvien muiden palvelujen suoritukset”.
- 12 – Ks. esim. asia C-41/09, komissio v. Alankomaat, tuomio 3.3.2011 (Kok., s. I-831, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös asia C-296/95, EMU Tabac ym., tuomio 2.4.1998 (Kok., s. I-1605, 36 kohta).
- 13 – Yhdistetyt asiat C-394/04 ja C-395/04, tuomio 1.12.2005 (Kok., s. I-10373, 25 kohta).
- 14 – Asia C-262/08, tuomio 10.6.2010 (Kok., s. I-5053, 40 kohta).
- 15 – Asia C-353/85, tuomio 23.2.1988 (Kok., s. 817, 33–35 kohta).
- 16 – Ks. myös taulukkomuotoinen analyysi edellä alaviitteessä 14 mainitussa asiassa CopyGene antamani ratkaisuehdotuksen 27 kohdassa.
- 17 – Ks. tuoreena esimerkkinä asia C-174/11, Zimmermann, tuomio 15.11.2012, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.
- 18 – Asia C-76/99, tuomio 11.1.2001 (Kok., s. I-249, 23 kohta).
- 19 – Ks. esim. asia C-106/05, L.u.P., tuomio 8.6.2006 (Kok., s. I-5123, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja edellä alaviitteessä 14 mainittu asia CopyGene, tuomion 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

20 – Mainitussa alakohdassa vapautetaan ”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”.

21 – Edellä alaviitteessä 17 mainittu asia Zimmermann, tuomion 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

22 – Mainittu edellä alaviitteessä 15, tuomion 33 kohta.

23 – Ks. edellä 37 kohta ja alaviite 22.

24 – Ks. tuoreena esimerkkinä asia C-18/12, Žamberk, tuomio 21.2.2013, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

25 – Ks. esim. edellä alaviitteessä 14 mainittu asia CopyGene, tuomion 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

26 – Ks. esim. edellä alaviitteessä 19 mainittu asia L.u.P., tuomion 24 ja 32 kohta.

27 – Asia C-44/11, Deutsche Bank, tuomio 19.7.2012, 20–29 kohta; ks. myös tässä asiassa annetun ratkaisuehdotuksen 26–32 kohta.

28 – Ks. edellä alaviitteessä 27 mainittu asia Deutsche Bank, tuomion 45 kohta.

29 – Mainittu edellä 27 kohdassa ja alaviitteessä 18.