

## JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

15 päivänä joulukuuta 2005<sup>1</sup>

### I Johdanto

Veroviranomaiset eivät kuitenkaan pidä häiriöalueen diagnostiikkaa verosta vapautettuna palveluna, koska se ei kuulu fysioterapeuttien ammattikuvaan kuuluviin tehtäviin.

1. Alankomaiden Hoge Raad pyytää näissä molemmissa yhdistetyissä asioissa yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määrätymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi)<sup>2</sup> sellaisia lääketieteellisiä hoitoja koskevan verovapautuksen osalta, joita suorittavat avustavan hoitohenkilöstön ammateissa toimivat henkilöt.

3. Asian C-444/04 valittaja van den Hout-van Eijnsbergen on sovellettavan ammattilainsäädännön mukaisesti tunnustettu psykoterapeutti, joka suorittaa myös tälle ammatille tyypillisiä palveluja. Lääketieteen alan palvelujen vapautusta arvonlisäverosta koskevat Alankomaiden säännökset sisältävät psykologien ja psykiatrien palvelut mutta eivät psykoterapeuttien palveluja. Tästä syystä van den Hout-van Eijnsbergen toiminta oli veroviranomaisten mielestä verollista.

2. Asia C-443/04 koskee tiettyjen vaihto-echoisten diagnostiikka- ja hoitomenetelmien – ns. häiriöalueen diagnostiikan – arviointia. Näitä palveluja suorittanut Solleveld on valtion tunnustama fysioterapeutti.

4. Näiden molempien tapausten vuoksi Hoge Raad pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan vastaavaa vapautusta. Ennen kaikkea pitäisi selvittää, miten suuri harkintavalta jäsenval-

<sup>1</sup> – Alkuperäinen kieli: saksa.

<sup>2</sup> – EYVL L 145, s. 1.

tioilla on niiden tunnustaessa ammatteja avustavan hoitohenkilöstön ammanteiksi tämän säännöksen mukaisesti ja määritellässä tunnustetun ammatin yhteydessä harjoitettavaa toimintaa.

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä;

– –

## II Asiaa koskeva lainsäädäntö

### A Kuudes direktiivi

5. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään muun muassa seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

### B Kansallinen lainsäädäntö

6. Vuoden 1968 Wet op de omzetbelasting -nimisen lain (liikevaihtoverolaki) (siinä muodossa kuin se on ollut voimassa 1.12.1997 lähtien) 11 §:n 1 momentin g kohdassa säädetään, että liikevaihtoverosta vapautetaan ”sellaista ammattia harjoittavien henkilöiden suorittamat palvelut, josta säädetään Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg -nimisessä laissa (Wet BIG) tai sen nojalla annetuissa säännöksissä”.

7. Wet BIG:n 3 §:ssä säädetään sellaisen rekisterin perustamisesta, johon kirjataan lääketieteen alan ammatteja harjoittavat henkilöt, esim. fysioterapeutit ja psykoterapeutit, jotka täyttävät rekisteriin kirjaamista varten asetetut edellytykset.

– –

8. Asian C-444/04 kannalta merkityksellinen versio on liikevaihtoverolain ennen vuotta 1997 voimassa ollut versio. Tuolloin 11 §:n 1 momentin g kohdan nojalla liikevaihtoverosta oli vapautettu ”lääkärien – muiden kuin eläinlääkäreiden – psykologien, logopedien, sairaanhoitajien ja kättilöiden suorittamat palvelut; sellaista avustavan hoitohenkilöstön ammattia harjoittavien suorittamat palvelut, jota koskevat säännöt vahvistetaan Wet op de paramedische beroepen -nimisessä laissa (avustavan hoitohenkilöstön ammanteista annettu laki).”<sup>3</sup> Psykoterapeutit eivät kuuluneet tähän luetteloon siinäkään tapauksessa, että heidät oli kirjattu Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten -nimisen päätöksen (psykoterapeuttien rekisteröimisestä annettu päätös)<sup>4</sup> mukaisesti vastaavaan ammattirekisteriin.

9. Wet BIG:n 29 §:ssä viitataan fysioterapeuttisten hoitojen tarkemman määrittelyn osalta Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten -nimiseen päätöseen (fysioterapeuttien koulutusvaatimuksista ja asiantuntemusalueista annettu päätös).<sup>5</sup> Tämän asetuksen 5 §:n 1 momentin mukaan fysioterapeuttien tehtäviin kuuluu potilaiden tutkiminen tuki- ja liikuntaelinten häiriöiden osalta ja näiden häiriöiden käsitteleminen fysioterapian menetelmin.

Kyseisen säännöksen 2 momentin mukaan näihin menetelmiin kuuluu liikehoito, hieronta ja fyysinen stimulaatio (ei kuitenkaan ionisoivien säteiden käyttö).

### III Tosiseikasto, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

*A Asia C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)*

10. Van den Hout-van Eijnsbergen on itsenäisenä ammatinharjoittajana toimiva psykoterapeutti, joka on kirjattu vastaavaan ammattirekisteriin. Hän ei maksanut vuosina 1992–1995 suorittamistaan psykoterapiapalveluista liikevaihtoveroa, koska hän katsoi, että nämä palvelut oli vapautettu liikevaihtoverosta.

11. Veroviranomaiset pitivät palveluja kuitenkin verollisina ja tekivät van den Hout-van Eijnsbergenin osalta jälkiverotuspäätöksen, jonka mukaan tämän piti suorittaa 65 402 Alankomaiden guldenin (NLG) suuruinen liikevaihtovero. Sen jälkeen kun Hout-van Eijnsbergenin tästä päätöksestä ensimmäisessä oikeusasteessa tekemä valitus ei menestynyt, hän teki kassaatiovalituksen Hoge Raadiin. Tämä pyytää yhteisöjen tuo-

3 – Stb. 1963, s. 113.

4 – Staatscourant 1986, s. 149.

5 – Stb. 1997, s. 516.

mioistumelta 15.10.2004 tekemällään väli-päätöksellä EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisua seuraavaan kysymykseen:

suunsisäisten tutkimusten avulla. Lähtökoh-tana on näkemys, jonka mukaan purennalla on suuri merkitys sairauksien syntymisessä ihmisruumiin kaikissa osissa.

”Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäverosta ovat vapautettuja psykoterapeuttiset toimet, joiden suorittaja on sellainen ammatinharjoittaja, joka täyttää – – rekisteröintiä varten laissa sää-detyt vaatimukset ja joka on rekisteröity – – psykoterapeuttirekisteriin, myös silloin, kun nämä palvelut eivät kuulu lääketieteellisen ammatin tai avustavan hoitohenkilöstön ammatin harjoittamiseen, sellaisena kuin asianomainen jäsenvaltio on nämä ammatit määritellyt?”

B *Asia C-443/04 (Solleveld)*

13. Mikäli tutkimuksessa todetaan häiriö-alueita, Solleveld hoitaa potilasta itse tai antaa hänelle lähetteen hammaslääkärille tai leukakirurgille. Solleveld hoitaa potilaitaan lähinnä softlaser-käsittelyllä, homeopaattisilla valmisteilla ja manuaalisella terapialla. Häiriöalueen diagnostiikan lisäksi hän toimi riidanalaisina vuosina myös ”perinteisenä” fysioterapeuttina.

14. Noin 40 prosenttia potilaista tuli Solle-veldin hoidettaviksi lääkärin tai hammas-lääkärin läheteellä. Suurin osa sairausva-kuutuksista korvaa häiriöalueen diagnosti-kan perusteella annettavan hoidon kustan-nukset – ainakin silloin, kun asianomaisella on lisävakuutus ns. vaihtoehtoisia hoitome-netelmiä varten.

12. Solleveld on fysioterapeutti, ja hänet on kirjattu Wet BIG:n mukaiseen rekisteriin. Hän tutkii potilailtaan, joilla on hyvin erilaisia fyysisiä ja psyykkisiä ongelmia, ”fokaaliset sydän- ja häiriöalueen toiminnot” siten, että hän kiinnittää ennen kaikkea huomiota leuan ja suun alueen häiriöihin. Nämä häiriöt todetaan röntgenkuvien, suu-virtamittausten sekä elektro-dermaalisten ja

15. Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie -nimisen yhdistyksen (Alankomaiden kuninkaallinen fysiotera-peuttinen liitto) näkemyksen mukaan häiriö-alueen diagnostiikka ei kuulu fysioterapeut-tien toiminnan alaan, sellaisena kuin se on kuvattu fysioterapeuttien koulutusvaatimuk-sista ja asiantuntemusalueista annetussa ase-

tuksessa. Toimivaltaiset terveysviranomaiset ovat yhtyneet tähän näkemykseen.

#### IV Oikeudellinen arviointi

16. Sen jälkeen kun Solleveld ei ollut suositellut arvonlisäveroa, koska hän katsoi toimintansa olevan verotonta, veroviranomaiset tekivät useita liikevaihtoveroa koskeneita jälkiverotuspäätöksiä, jotka olivat suuruudeltaan yhteensä lähes 64 000 NLG ajalta 1994–2000. Ensimmäisessä oikeusas- teessa vahvistettiin veroviranomaisten oikeu- dellinen näkemys, jonka mukaan arvonlisä- verolain 11 §:n 1 momentin g kohdan verovapautus ei ollut sovellettavissa.

17. Tästä päätöksestä tehtyä kassaatiovali- tusta käsittelevä Hoge Raad on esittänyt 15.10.2004 tekemällään välipäätöksellä yhtei- söjen tuomioistuimelle EY 234 artiklan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyk- sen:

”Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäverosta ovat vapautettuja sellaiset toimet, jotka koostuvat – – häiriö- alueen diagnostiikan yhteydessä tapahtuvasta diagnoosin tekemisestä, terapiaehtotusten esittämisestä ja mahdollisesti suoritettavasta käsittelystä, myös silloin, jos nämä palvelut eivät kuulu lääketieteellisen ammatin tai avustavan hoitohenkilöstön ammatin harjoit- tamiseen, sellaisena kuin asianomainen jäsenvaltio on nämä ammatit määritellyt?”

##### A Alustava huomautus

18. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan arvonlisäverosta vapautetaan lääketieteelli- sen hoidon antaminen asianomaisen jäsen- valtion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä.

19. Kuten komissio on perustellusti koros- tanut suullisessa käsittelyssä, molempien pääasioiden oikeudenkäynneissä on riida- tonta, että asianomaiset antavat lääketietee- listä hoitoa. Solleveldinkään tapauksessa ei kyseenalaisteta tätä, vaikka häiriöalueen diagnostiikka on koululääketieteeseen näh- den vaihtoehtoinen menetelmä. Nyt käsi- teltävissä asioissa ei siis tarvitse tulkita – kiistattomasti yhteisön oikeuden – käsitettä hoidon antaminen. Tulkintaa koskevat epä- selvyydet liittyvät yksinomaan kohtaan ”asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä”.

20. Kuudennen direktiivin 13 artiklassa mainitut vapautukset ovat lähtökohtaisesti yhteisön oikeuden omia käsitteitä, joten ne on määriteltävä yhteisön tasolla.<sup>6</sup>

21. Yhteisöjen tuomioistuin korostaa vakiintuneessa oikeuskäytännössään erityisesti sitä, että silloin, kun jäsenvaltiot asettavat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantokappaleen nojalla edellytyksiä vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, nämä edellytykset eivät voi vaikuttaa vapautusten sisällön määrittelyyn.<sup>7</sup> Erityiset edellytykset, jotka koskevat vapautuksen alaan kuuluvia palveluja suoritavan taloudellisen toimijan ominaisuutta ja henkilöllisyyttä, edellyttävät yhteisön oikeuteen perustuvaa määritelmää.<sup>8</sup>

22. Nämä yhteisöjen tuomioistuimen toteamukset pätevät kuitenkin ainoastaan siinä

tapauksessa, että direktiivissä vahvistetaan yhteisön oikeuden omia käsitteitä, mutta ei siltä osin kuin siinä poikkeuksellisesti viitataan jäsenvaltioiden määritelmiin.<sup>9</sup> Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan yksiselitteisestä sanamuodosta seuraa, että jäsenvaltiot määrittelevät lääketieteelliset ammatit ja avustavan hoitohenkilöstön ammatit, joihin vapautus on sovellettavissa.<sup>10</sup>

23. Näissäkään tapauksissa direktiivin lainsäädäntöä lähentävä vaikutus ei ole siten täysin olematon. Käyttäessään toimivaltaansa määritellä direktiivin yhteydessä yksittäisiä käsitteitä jäsenvaltioiden on näet otettava

6 – Asia C-275/01, Sinclair Collis, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5965, 22 kohta); asia C-284/03, Temco Europe, tuomio 18.11.2004 (Kok. 2004, s. I-11237, 16 kohta) ja asia C-498/03, Kingscrest ja Montecello, tuomio 26.5.2005 (Kok. 2005, s. I-4427, 22 kohta). Vastaavasti myös asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6833, 25 kohta).

7 – Edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Kingscrest ja Montecello annetun tuomion 24 kohta, jossa viitataan asiassa C-287/00, komissio v. Saksa, 20.6.2002 annettuun tuomioon (Kok. 2002, s. I-5811, 50 kohta); ks. myös asia C-468/93, Gemeente Emmen, tuomio 28.3.1996 (Kok. 1996, s. I-1721, 19 kohta).

8 – Edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Kingscrest ja Montecello annettu tuomio (22 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jossa viitataan asiassa C-453/93 Bulthuis-Griffioen, 11.8.1995 annettuun tuomioon (Kok. 1995, s. I-2341, 18 kohta).

9 – Edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa Gemeente Emmen annetun tuomion 25 kohta; ks. myös asiassa C-169/04, Abbey National, 8.9.2005 antamani ratkaisuehdotus (tuomio 4.5.2006, Kok. 2006, s. I-4027, ratkaisuehdotuksen 36 kohta), joka koskee kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 6 alakohtaa (jäsenvaltioiden erityisomaisuudeksi määrittelemän omaisuuden hallinnointi pääomayhtiöiden välityksellä).

10 – Monille lääketieteen alan ammattilaisille (esim. lääkäreille, hammaslääkäreille, kättilöille ja sairaanhoitajille) on asetettu direktiivissä ammatillista pätevyyttä koskevia yhteisiä vaatimuksia, jotta niiden vastavuoroinen tunnustaminen mahdollistettaisiin (ks. äskettäin erityisesti ammattipätevyyden tunnustamisesta 7 päivänä syyskuuta 2005 annettu Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2005/36/EY (EUVL L 255, s. 22), jolla korvataan useita erityisdirektiivejä). Jäsenvaltioiden on noudatettava näitä vaatimuksia harkintavaltaansa käyttäessään. Sikäli kuin on havaittavissa, psykoterapeuttien ja fysioterapeuttien osalta ei ole kuitenkaan olemassa johdetun oikeuden säännöksiä. Fysioterapeutin tai lääkintävoimistelijan ammatin on olemassa erityinen koulutus vain muutamissa jäsenvaltioissa (vrt. direktiivin 2005/36 11 artiklan c kohdan ii alakohta luettuna yhdessä liitteessä II olevan 1 kohdan kanssa).

direktiivin tavoitteet ja yhteisön oikeuden yleiset oikeusperiaatteet huomioon.<sup>11</sup>

*B Asia C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)*

## 1. Osapuolten lausumat

24. Niin kauan kuin jäsenvaltio ottaa huomioon tämän harkintavallan rajat, yksityiset eivät voi vaatia oikeuksia jäsenvaltiota kohtaan vetoamalla välittömästi direktiiviin.<sup>12</sup> Ydinkysymys molempien pääasioiden oikeudenkäynneissä on näin ollen se, onko noudatettu sen harkintavallan rajoja, joka kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa annetaan jäsenvaltioille avustavan hoitohenkilöstön ammattien määrittelemisessä.

25. Jotta asiassa C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen) esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen kyettäisiin vastaamaan, on tältä osin selvitettävä, mitä sääntöjä jäsenvaltioiden on noudatettava vahvistaessaan ammattiryhmiä, joihin etua sovelletaan. Asiassa C-443/04 (Solleveld) tulee esiin kysymys siitä, saavatko jäsenvaltiot määritellään ammattiteja vahvistaa myös ne ainoat toiminnot, jotka tunnustetaan arvonlisäverosta vapautetuiksi palveluiksi ammatin harjoittamisen yhteydessä.

26. Komission mielestä jäsenvaltio määrittelee avustavan hoitohenkilöstön ammatin, kun se antaa kansanterveyden suojeluun liittyvistä syistä säännöksiä, joiden mukaan jokin ammattinimike on varattava henkilöille, joilla on tietty pätevyys. Tällainen määritelmä sitoo jäsenvaltiota myös arvonlisäverovapautuksen osalta. Siinä tapauksessa, että fysioterapeuttien kirjaamiseen Alankomaiden ammattirekisteriin liittyy yksinoikeus käyttää vastaavaa nimeä, van den Hout-van Eijnsbergenin palvelut ovat arvonlisäverosta vapaita.

27. Valittaja itse pitää syrjivänä, että psykologit ja psykiatrit, jotka antavat psykoterapiapää, eivät joudu suorittamaan arvonlisäveroa, kun psykoterapeutit, jotka ovat saaneet pedagogisen koulutuksen viimeistään vuonna 1997, ovat velvollisia suorittamaan arvonlisäveron.

11 – Vrt. direktiivin tavoitteiden osalta edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa Gemeente Emmen annetun tuomion 25 kohta; yleisten oikeusperiaatteiden osalta edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Kügler annetun tuomion 55 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja asia C-45/01, Dornier, tuomio 6.11.2003 (Kok. 2003, s. I-12911, 69 kohta). Ks. tästä lähemmin jäljempänä 36 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

12 – Edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Kügler annetun tuomion 55 kohta ja alaviitteessä 11 mainitussa asiassa Dornier annetun tuomion 69 kohta.

28. Alankomaiden hallitus sitä vastoin väittää, että kansallinen säännös vastaa sääntöä,

jonka mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan vapautuksia on tulkittava suppeasti ja ne on liitettävä objektiivisiin ja helposti sovellettaaviin edellytyksiin. Vasta sen jälkeen kun psykoterapiahoidot ovat saavuttaneet suuremman yhteiskunnallisen merkityksen, on ollut asianmukaista vapauttaa nämä palvelut arvonlisäverosta. Verotuksen neutraalisuuden periaatettakaan ei loukata, koska kaikkia psykoterapeutteja käsitellään tältä osin samalla tavoin.

## 2. Arviointi

a) Jäsenvaltioiden harkintavalta avustavan hoitohenkilöstön ammattien määrittelemisessä

29. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa annetaan jäsenvaltioille harkintavaltaa avustavan hoitohenkilöstön ammattien määrittelemisessä. Siinä yhteydessä jätetään niin ikään jäsenvaltioiden tehtäväksi määritellä, millä lainsäädännöllisillä keinoilla se käyttää tätä harkintavaltaansa.

30. Kuten myös kyseisen säännöksen 1 alakohdan johdantolauseesta ilmenee, täytäntöönpanosäännöksillä on mm. mahdollis-

tettava vapautusten yksinkertainen soveltaminen. Jäsenvaltio saavuttaa tämän tavoitteen parhaiten siten, että se luettelee kansallisissa arvonlisäverosäännöksissä ammatit, joita se pitää avustavan hoitohenkilöstön ammatteina ja joihin liittyvät liiketoimet tämän vuoksi vapautetaan arvonlisäverosta. Siinä yhteydessä arvonlisäverosäännöksissä voidaan viitata myös ammattilainsäädäntöön, jossa ammatit yksilöidään tarkemmin.

31. Nimenomaista verosääntelyä ei voida kuitenkaan pakottavasti vaatia.<sup>13</sup> Jotta kyettäisiin määrittämään, mitä ammatteja asianomaisessa jäsenvaltiossa pidetään arvonlisäverovapautuksen kannalta avustavan hoitohenkilöstön ammatteina, voidaan muihin säännöksiin vedota kuitenkin ainoastaan siinä tapauksessa, että vastaava verosääntely puuttuu.

32. Komissio haluaisi sitä vastoin – kansallisista arvonlisäverosäännöksistä riippumatta – ottaa huomioon myös muita säännöksiä, joissa ammatteja säännellään terveydenhoidon kannalta. Tällaisista säännöksistä seuraa sen mielestä arvonlisävero-kohtelu lähes automaattisesti, ilman että jäsenvaltio voisi säätää vapaasti vielä erikseen arvonlisävero-kohtelusta.

<sup>13</sup> – Vrt. tunnustamisesta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetuksi laitokseksi edellä alaviitteessä 11 mainitussa asiassa Dornier annetun tuomion 67 kohta.

33. En yhdy komission tähän näkemykseen. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa edellytetään, että jäsenvaltio määrittelee tietyn ammatin *avustavan hoitohenkilöstön* ammatiksi. Alankomaiden lainsäätäjä on kyllä antanut oikeussääntöjä psykoterapeuttien ammatista, mutta se ei ole luokitellut sitä avustavan hoitohenkilöstön ammatiksi. Sitä ei mainita arvonnli-säverolaissa eikä avustavan hoitohenkilöstön ammateista annetussa laissa, jossa viitataan liikevaihtoverolakiin.

34. Yksistään se seikka, että tiettyä ammat-tinimikettä saavat kansanterveyden suoje-luun liittyvistä syistä käyttää ainoastaan tietyn pätevyyden omaavat henkilöt, ei sano vielä mitään siitä, onko ammattia pidettävä avustavan hoitohenkilöstön ammattina. On kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantolauseessa ilmaistun oikeusvarmuuden vaatimuksen vastaista, mikäli psykoterapeuttien rekisteriä koskevan sääntelyn perusteella ratkaistaan, onko psy-koterapeutteja kohdeltava arvonnli-säveron kannalta avustavan hoitohenkilöstön amma-tin harjoittajina.

#### b) Harkintavallan rajoitukset

35. Jäsenvaltioille arvonnli-säverolainsäädän-nössä tarkoitettujen avustavan hoitohenki-löstön ammattien määrittelemisessä annettu harkintavalta ei ole rajaton. Rajoituksilla

varmistetaan erityisesti se, että jäsenvaltio ei tee mielivaltaisesti eroa arvonnli-säverosta vapautettujen ja arvonnli-säverollisten avusta-van hoitohenkilöstön ammattien välillä.

36. Nyt käsiteltävässä tapauksessa on tutkit-tava, onko Alankomaat ylittänyt tämän harkintavallan rajat, kun se ei ole tunnusta-nut psykoterapeutteja avustavan hoitohenki-löstön ammatin harjoittajiksi eikä tämän ammatin yhteydessä suoritettavia liiketoimia ole vapautettu arvonnli-säverosta. Tämä tutki-mus edellyttää täsmällistä Alankomaissa ennen vuotta 1997 vallinneen tosiasiallisen tilanteen ja oikeustilan tarkastelemista, ja se on näin ollen lähtökohtaisesti kansallisen tuomioistuimen tehtävänä.<sup>14</sup> Yhteisöjen tuo-mioistuin voi kuitenkin antaa viitteitä siitä, mitkä näkökohdat on siinä yhteydessä otet-tava huomioon.

37. Jäsenvaltioiden on tätä harkintavaltaa käyttäessään otettava huomioon direktiivin tavoitteet ja yleiset oikeusperiaatteet, erityi-

14 – Vrt. edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Kügler annetun tuomion 56 kohta ja edellä alaviitteessä 11 mainitussa asiassa Dornier annetun tuomion 69 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin teki asiassa Dornier antamassaan tuomiossa itsekkin sen päätelmän, että asianomainen jäsenvaltio oli ylittänyt sille kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa annetun harkintavallan hyväksyessään laitoksia, jotka on rinnastettava valtion sairaaloihin (tuomion 70 kohta).

sesti yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaate.<sup>15</sup>

38. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettuja vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta.<sup>16</sup> Kun kyseessä on lääketieteellinen hoito, on kuitenkin otettava myös verovapautuksen sosiaalinen tavoite huomioon. Näiden palvelujen on oltava yleisön saatavilla, eikä niitä saa tehdä kalliimmiksi arvonlisäverolla.<sup>17</sup>

39. Kansallinen lainsäätäjä ei siis saa laajentaa verosta vapautettujen avustavan hoitohenkilöstön ammattien piiriä liian suureksi, ja sen on otettava mukaan vain sellaisia

ammattiryhmiä, joihin kuuluvilla on pätevyys lääketieteellisten palvelujen suorittamiseen. Kuten komissio ja Alankomaiden hallitus perustellusti korostavat, yleinen etu edellyttää, että verosta vapautetaan ainoastaan hoidot, joita antaa pätevä henkilöstö.

40. Yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta seuraa, että eri ammattiryhmiin kuuluvia on kohdeltava verotuksessa samalla tavalla, mikäli heillä on tiettyjen toimintojen osalta samanlainen pätevyys. Verotuksen neutraalisuuden periaate on viime kädessä ainoastaan yleisen yhdenvertaisen kohtelun periaatteen täsmällisempi muoto, ja sen vastaista on lisäksi se, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin.<sup>18</sup>

41. Kansallisen tuomioistuimen on näin ollen tässä tapauksessa tutkittava, onko psykoterapeuttien rekisteröimisestä annetussa asetuksessa tarkoitettu psykoterapeutti, jolla on vastaavanlainen koulutus kuin valittajalla, samalla tavoin pätevä psykoterapeutti.

15 – Vrt. direktiivin tavoitteiden osalta edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa Gemeente Emmen annetun tuomion 25 kohta); yleisten oikeusperiaatteiden osalta edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Kügler annetun tuomion 55 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja edellä alaviitteessä 11 mainitussa asiassa Dornier annetun tuomion 69 kohta. Ks. myös asia C-283/95, Fischer, tuomio 11.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3369, 27 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin totei, että kun kuudennessa direktiivissä on annettu jäsenvaltioille mahdollisuus määrittää vapauksille ehtoja ja rajoituksia, yhteisön lainsäätäjä ei ole antanut niille lupaa loukata kuudennen direktiivin perustana olevaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

16 – Edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Kügler annetun tuomion 28 kohta; asia C-307/01, d'Ambrumenil ja Dispute Resolutions Services Ltd, tuomio 20.10.2003 (Kok. 2003, s. I-13989, 52 kohta) ja edellä alaviitteessä 11 mainitussa asiassa Dornier annetun tuomion 42 kohta sekä edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Kingscrest ja Montecello annetun tuomion 29 kohta.

17 – Edellä alaviitteessä 16 mainitussa asiassa d'Ambrumenil annetun tuomion 58 kohta, jossa viitataan asiassa C-76/99, komissio v. Ranska, 11.1.2001 annettuun tuomioon (Kok. 2001, s. I-249, 23 kohta) ja edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Kügler annetun tuomion 29 kohtaan, jotka koskevat vastaavaa sairaalapalvelujen vapauttamista verosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa.

18 – Edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Kügler annetun tuomion 30 kohta; edellä alaviitteessä 11 mainitussa asiassa Dornier annetun tuomion 44 kohta sekä asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947, 20 kohta) ja yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, tuomio 17.2.2005 (Kok. 2005, s. I-1131, 24 kohta).

tisten palvelujen suorittamiseen kuin psykiatri ja psykologi.

lähtökohtaisesti itsenäisenä palveluna, jota voidaan käyttää myös muista hoitomuodoista erillään.

42. Toisin kuin Alankomaiden hallitus väittää, verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamista ei voida sulkea pois yksinomaan sillä perusteella, että kaikkia psykoterapeutteja kohdellaan samalla tavoin. On näet verrattava *psykoterapiapalveluja*, joita suorittavat yhtäältä psykiatrit ja psykologit ja toisaalta psykoterapeutit. Palvelujen suorittajan henkilöllisyydellä ei sitä vastoin ole lähtökohtaisesti merkitystä palvelujen samankaltaisuuden tutkimisen kannalta.<sup>19</sup> Lääketieteellisen hoidon eri antajien erilainen pätevyys saattaa tosin vaikuttaa itse palvelujen laatua koskeviin päätelmiin ja siten vaikuttaa välillisesti samankaltaisuutta koskevaan tarkasteluun.

44. Asiassa C-444/04 esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen on siten vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa annetaan jäsenvaltioille avustavan hoitohenkilöstön ammattien määrittelemistä koskevaa harkintavaltaa. Jäsenvaltioiden on tätä harkintavaltaa käyttäessään otettava kuudennen direktiivin tavoitteet ja yleiset oikeusperiaatteet, erityisesti yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteet huomioon. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tutkia, onko asianomainen jäsenvaltio ylittänyt harkintavaltansa, kun se ei ole vapauttanut arvonlisäverosta psykoterapeuttien palveluja, vaikka psykiatrien ja psykologien vastaavat palvelut on vapautettu verosta.

43. Palvelujen vertailukelpoisuuden yhteydessä ei ole ratkaisevaa merkitystä sillä, että psykiatrit ja psykologit voivat tarjota psykoterapiaa muiden palvelujen, esimerkiksi lääkehoidon, yhteydessä ja saavuttavat siten mahdollisesti tiettyjä synergiaetuja. Se, että on olemassa psykoterapeuttien ammatti, osoittaa näet, että psykoterapiaa on pidettävä

C Asia C-443/04 (*Solleveld*)

45. Tässä oikeudenkäynnissä on selvitettävä, sisältääkö kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa jäsenvaltioille avustavan hoitohenkilöstön ammattien määrittämisen osalta annettu harkintavalta myös toimivallan vahvistaa

19 – Edellä alaviitteessä 18 mainitussa asiassa Gregg annetun tuomion 20 kohta ja alaviitteessä 18 mainituissa yhdistetyissä asioissa Linneweber ja Akritidis annetun tuomion 25 kohta.

kulloisetkin ammatille tyypilliset toiminnot, jotka yksin vapautetaan verosta.

teillä eikä sillä, että palvelut suljetaan pois arvonlisäverovapautuksen piiristä. Jokaisessa yksittäistapauksessa ei pidä tutkia, antaako hoitoa pätevä henkilö ja onko arvonlisäverovapautus siten yleisen edun mukainen. Direktiivin yhtenäinen soveltaminen vaarannetaan, mikäli vapautus riippuu tiettyyn ammattikuvaan kuuluvien hoitojen kuvauksesta.

## 1. Osapuolten lausumat

46. Solleveldin mielestä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa sovelletaan kaikkiin lääketieteellisiin hoitoihin. Jäsenvaltiot eivät saa sulkea pois yksittäisiä hoitomuotoja vapautuksen piiristä, mikäli niitä antavat tiettyyn avustavan hoitohenkilöstön ammattiin kuuluvat henkilöt. Ei voida sallia myöskään sitä, että häiriöalueen diagnostiikan palveluja käsitellään verotuksessa eri tavoin sen mukaan, suorittaako niitä tutkintotodistuksen saanut fysioterapeutti vain lääkäri.

48. Alankomaiden hallitus viittaa sääntöön, jonka mukaan vapautusta on tulkittava suppeasti. On säännöksen sosiaalisen tavoitteen mukaista vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan ne lääketieteelliset hoidot, joita antavat niihin pätevöityneet henkilöt. Alankomaiden lainsäädäntö on objektiivinen ja yksinkertainen. Wet BIG:n perusteella kyetään selvittämään, mitkä palvelut on vapautettu verosta.

## 2. Arviointi

47. Komission mielestä palvelut ovat verottomia, koska ne ovat lääketieteellisiä hoitoja, joita tunnustettuun avustavan hoitohenkilöstön ammattiin kuuluva henkilö antaa ammatin harjoittamisen yhteydessä. Mikäli fysioterapeuteilla ei ole ammattiin sovellettavan kansallisen lainsäädännön mukaan oikeutta antaa kyseisiä hoitoja, jäsenvaltion on kiellettävä tämä ammattilainsäädäntöön tai kurinpitomenettelyyn liittyvillä toimenpi-

49. Lääketieteellisten hoitojen vapauttamisella verosta pyritään – kuten edellä on jo todettu – siihen, että nämä palvelut eivät tulisi kalliimmiksi.<sup>20</sup> Jotta vapautus olisi perusteltavissa, palvelujen on kuitenkin täl-

20 – Ks. edellä 38 kohta.

tettava tietyt laatuvaatimukset; tästä syystä säännöksessä edellytetään, että palvelut suoritetaan lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä ja siten pätevän henkilön toimesta.<sup>21</sup>

50. Jäsenvaltioiden tehtävänä on määritellä kyseiset ammatit. On kuitenkin kyseenalaista, kuuluuko tähän harkintavaltaan sellaisten toimintojen määrittäminen, joita on pidettävä tietyn ammatin harjoittamisena ja siten verosta vapautettuina.

51. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta ei anna tähän selvää ratkaisua. Ainoastaan englanninkielisen version sanamuoto voitaisiin ymmärtää siten, että jäsenvaltiot määrittelevät myös sen, minkä toimintojen on katsottava kuuluvan avustavan hoitohenkilöstön ammatin kulloiseenkin ammattikuvaan. Sen sanamuoto on seuraava: *the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned*. Tässä yhteydessä jää siten avoimeksi, liittyykö lauseen osa *as defined by the Member State* ainoastaan ilmaisuun *medical and paramedical professions* vai koko ilmaisuun *the exercise of the medical and paramedical professions*.

52. Komissio ymmärtää ilmaisun ”avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä” pikemminkin konkreettisesti eli siten, että kyseinen palvelu on suoritettava ammatillisen toiminnan yhteydessä eikä jonkin muun (sivu)toimen yhteydessä.

53. Ensinnäkin tässä yhteydessä jää kuitenkin epäselväksi, miten avustavan hoitohenkilöstön ammatin harjoittamisen konkreettiset puitteet on tässä yhteydessä määriteltävä. Tässä yhteydessä voitaisiin tosin ottaa huomioon erilaisia indisioita, kuten se, että hoito annetaan vastaanottotiloissa. Mutta miten kotikäyntejä on tuolloin arvioitava? Nimenomaan se seikka, että tietyllä toiminnalla ei ole mitään tekemistä harjoitettavan ammatin kanssa, on luotettava indisio siitä, että palvelun suorittaja ei ole toiminut ammatinsa harjoittamisen yhteydessä.

54. Toiseksi komissio unohtaa direktiivin tavoitteen, jonka mukaan lääketieteelliset hoidot on vapautettava verosta ainoastaan silloin, kun niitä antavat siihen pätevyityneet henkilöt.<sup>22</sup>

21 – Ks. edellä 37 kohta.

22 – Ks. edellä 39 kohta.

55. Direktiivissä jätetään jäsenvaltioiden tehtäväksi määrittellä lääketieteelliset ammatit ja avustavan hoitohenkilöstön ammatit, joihin kuuluvat ovat päteviä antamaan lääketieteellistä hoitoa. Tämä määritelmä olisi puutteellinen, mikäli siinä asetettaisiin ainoastaan abstrakteja pätevyysvaatimuksia niille, jotka haluavat harjoittaa tiettyä lääketieteellistä ammattia, eikä samalla vahvistettaisi, mitä toimintoja tämä ammatti käsittää. Kaikki lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien ammattipätevyys ei anna valmiuksia kaikenlaisiin lääketieteellisiin hoitoihin. Esimerkiksi fysioterapeutti ei ole saanut koulutusta kirurgisten toimenpiteiden suorittamiseen. Mikäli hän kuitenkin suorittaisi tällaisia toimenpiteitä, olisi direktiivin tavoitteen vastaista vapauttaa tällaiset palvelut arvonlisäverosta. Näin ollen jäsenvaltioille lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien määrittämisen osalta annettu harkintavalta sisältää myös toimivallan määrittellä toiminnot, joihin tämä tietty ammatti antaa pätevyyden, ja rajoittaa siten myös arvonlisäverovapautuksen koskemaan yksinomaan näitä toimintoja.

56. Komissio ehdottaa tässä yhteydessä, että sellaisten hoitojen antaminen, joilla ylitetään ammatin rajat, kiellettäisiin vastaavilla ammattilainsäädännöllisillä säännöksillä sen

sijaan, että siitä tehtäisiin päätelmiä arvonlisäverovapautuksen osalta.

57. Komission lausumaan on yhdyttävä siltä osin, että laadunvarmistusta ei normaalisti suoriteta arvonlisäverolainsäädännössä. Vastaavasti yhteisöjen tuomioistuinkin on todennut vakiintuneessa oikeuskäytännössään, että yleisen eron tekeminen laillisten liiketoimien ja laittomien liiketoimien välillä on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista.<sup>23</sup>

58. Nyt käsiteltävällä vapautuksella pyritään arvonlisäverolainsäädännössä kuitenkin nimenomaan yhteiseen etuun liittyvään tavoitteeseen. Tämä tavoite edellyttää sitä, että palvelu vapautetaan verosta ainoastaan siinä tapauksessa, että sen suorittaa siihen yleisesti pätevoitynyt henkilö.

59. Komissio pelkää kuitenkin sitä, että hoitotoimenpiteiden verovapautuksen soveltaminen voisi poiketa huomattavasti jäsenvaltiosta toiseen, mikäli vapautus riippuisi kulloisestakin ammattikuvasta.

23 – Asia C-111/92, Lange, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I-4677, 16 ja 17 kohta); edellä alaviitteessä 15 mainitussa asiassa Fischer annetun tuomion 21 kohta sekä 27 kohta ja sitä seuraavat kohdat asia C-158/98, Coffeeshop ”Siberiä”, tuomio 29.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3971, 14 ja 21 kohta) ja asia C-455/98, Salumets, tuomio 29.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4993, 19 kohta).

60. Tähän on aluksi todettava, että yhteisön lainsäätäjä on hyväksynyt tietyt poikkeamat kansallisissa oikeusjärjestyksissä, kun se on antanut jäsenvaltioille itsenäistä harkintavaltaa lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien määrittelemisessä.

62. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tutkia, ovatko Alankomaiden veroviranomaiset ottaneet verotuksen neutraalisuuden periaatteen riittävässä määrin huomioon, kun ne ovat arvioineet häiriöalueen diagnostiikkaa.

61. Lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaate sulkee pois sen, että jossain jäsenvaltiossa omaksuttava ammattikuva voisi johtaa mielivaltaiseen ja muista jäsenvaltioista liikaa poikkeavaan verovapautuksen soveltamiseen.<sup>24</sup> Tämän periaatteen mukaan samantlaisia palveluja ei saa kohdella eri tavoin pelkästään sen vuoksi, että niitä suorittavat henkilöt, joilla on erilaisia ammatillisia taustoja.<sup>25</sup> Lääketieteellisten hoitojen yhteydessä palvelun suorittajan henkilökohtainen pätevyys vaikuttaa kuitenkin ratkaisevasti itse palvelun laatuun. Näin ollen palveluja, joita eivät suorita niihin koulutetut henkilöt, ja palveluja, joita suorittavat siihen pätevät henkilöt, ei yleensä voida pitää samantlaisina.

63. Tässä yhteydessä ilmenee tosin se ongelma, että tällaista hoitomuotoa ei mahdollisesti voida yksiselitteisesti luokitella mihinkään lääketieteelliseen ammattiin eikä avustavan hoitohenkilöstön ammattiin kuuluvaksi, koska kyseessä on uusi ja vaihtoehtoinen hoitomenetelmä. Lisäksi tämä menetelmä näyttää olevan lähtökohdiltaan poikkitieteellinen, koska sillä käsitellään henkisiä ja fyysisiä häiriöitä, joita perinteisesti ovat käsitelleet eri ammattiryhmiin kuuluvat henkilöt – mm. myös fysioterapeuttit, kun kyseessä ovat tuki- ja liikuntaelinten sairaudet – diagnoosein ja hoidoin suun ja leuan alueella.

64. Ei olisi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaista, mikäli palvelusta, jota on kiistattomasti pidettävä lääketieteellisenä hoitona, kannettaisiin kuitenkin viime kädessä arvonlisäve-

24 – Ks. tästä edellä 37 kohta sekä 41 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

25 – Ks. tästä edellä 42 kohta ja alaviitteessä 19 mainittu oikeuskäytäntö.

roa, koska se ei sovi mihinkään perinteiseen ammattikuvaan.<sup>26</sup>

lääkärit lähettävät potilaita Sollefeldille, koska eivät ilmeisestikään itse osaa (tai halua) käyttää tätä menetelmää.

65. Jotta tämä lopputulos vältettäisiin, kansallisia säännöksiä, joissa vahvistetaan ammatin toiminta-alat, ei saa tulkita liian suppeasti. Pikemminkin täytyy varmistaa, että ne ovat riittävän avoimia, jotta ne kattavat myös uudet ja poikkeusteelliset menetelmät. Ammattilaisille, jotka edellyttävät kattavaa koulutusta, annetaan siinä yhteydessä yleensä suurempi liikkumavara kuin ammattilaisille, jotka edellyttävät vähäisempää koulutusta.

67. On epäselvää, onko häiriöalueen diagnostiikkaan liittyvät palvelut Alankomaiden oikeuden mukaan todellisuudessa vapautettu verosta, mikäli ne suorittaa lääkäri. Sollefeld esittää tällaisen näkemyksen. Alankomaiden hallitus ei ole halunnut todeta tästä mitään vastatessaan suullisessa kuulustelussa esitettyyn nimenomaiseen kysymykseen. Mikäli kansallinen tuomioistuim vakuuttuu siitä, että lääkärin toiminta tällä alalla on vapautettu arvonnäkökulmasta, sen on tutkittava, onko fysioterapeuttien vastaavia palveluja pidettävä samankaltaisina, koska tähän ammattiin kuuluvat ovat samalla tavoin päteviä tähän toimintaan kuin lääkärit. Mikäli näin on, verotuksen neutraalisuuden periaate edellyttää niiden kohtelemista samalla tavoin.

66. Tämän lähtökohdan perusteella voitaisiin olettaa, että häiriöalueen diagnostiikkaan liittyvät liiketoimet joka tapauksessa vapautetaan arvonnäkökulmasta, mikäli ne suorittaa lääkäri tai hammaslääkäri, koska näihin ammattiryhmiin kuuluvat henkilöt saavat kattavan lääketieteen alan koulutuksen. Toisaalta on kyseenalaista, ovatko lääkärit tai hammaslääkärit todellisuudessa pätevämpiä siihen kuin fysioterapeutit. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että usein nimenomaan

68. Mikäli tunnustettu hoitomuoto ei voimassa olevien sääntöjen mukaan kuulu lääketieteellisten ammattien eikä avustavan hoitohenkilöstön ammattien toimialaan, on otettava huomioon myös se, onko palvelun suorittajalla erityinen pätevyys uudenlaisen menetelmän käyttämiseen erityisesti sen vuoksi, että hän on käynyt sitä varten erityisen jatkokoulutuksen.

<sup>26</sup> – Tämän seikan perusteella voitaisiin tosin esittää kysymys siitä, voidaanko tällaisia palveluja todellisuudessa pitää hoitoina.

69. Kaiken kaikkiaan on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa sallitaan jäsenvaltioiden määrittelevän sen, mitä lääketieteellisiä hoitotoimenpiteitä on pidettävä tietyn lääketieteellisen ammatin tai avustavan hoitohenkilöstön ammatin toimenpiteinä ja siten arvonlisäverosta vapautettuina. Näiden määritelmien on kuitenkin oltava riittävän

avoimia, jotta myös vaihtoehtoiset tai poikkitieteelliset menetelmät, jotka on tunnus-tettu hoitomenetelmiksi, kyetään luokittelemaan yhteen tai useampaan ammattiryhmään kuuluviksi. Jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaa käyttäessään otettava lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaate huomioon.

## V Ratkaisuehdotus

70. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Hoge Raadin ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaisiin seuraavasti:

*Asia C-444/04*

Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa annetaan jäsenvaltioille avustavan hoitohenkilöstön ammattien määrittelemistä koskevaa harkintavaltaa. Jäsenvaltioiden on tätä harkintavaltaa käyttäessään otettava kuudennen direktiivin tavoitteet ja yleiset oikeusperiaatteet, erityisesti yhdenvertaisen kohtelun ja verotuksen neutraalisuuden periaatteet, huomioon. Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tutkia, onko asianomainen jäsenvaltio ylittänyt harkinta-

valtansa, kun se ei ole vapauttanut arvonnäköverosta psykoterapeuttien palveluja, vaikka psykiatrien ja psykologien vastaavat palvelut on vapautettu verosta.

*Asia C-443/04*

Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa sallitaan jäsenvaltioiden määrittelevän sen, mitä lääketieteellisiä hoitotoimenpiteitä on pidettävä tietyn lääketieteellisen ammatin tai avustavan hoitohenkilöstön ammatin toimenpiteinä ja siten arvonnäköverosta vapautettuina. Näiden määritelmien on kuitenkin oltava riittävän avoimia, jotta myös vaihtoehtoiset tai poikkitieteelliset menetelmät, jotka on tunnustettu hoitomenetelmiksi, kyetään luokittelemaan yhteen tai useampaan ammattiryhmään kuuluviksi. Jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaa käyttäessään otettava lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaate huomioon.