

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

27 päivänä kesäkuuta 2019 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 132 artiklan 1 kohdan c alakohta – Vapautukset – Lääketieteelliset ammatit ja avustavan hoitohenkilöstön ammatit – Kiropraktiikka ja osteopatia – 98 artikla – Liitteessä III olevat 3 ja 4 kohta – Lääkkeet ja lääketieteelliset laitteet – Alennettu verokanta – Luovuttaminen terapeuttisten toimenpiteiden tai hoitojen yhteydessä – Yleinen verokanta – Luovuttaminen esteettisten toimenpiteiden tai hoitojen yhteydessä – Verotuksen neutraalisuuden periaate – Unionin oikeuden vastaisen kansallisen lainsäädännön vaikutusten voimassa pitäminen

Asiassa C-597/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Grondwettelijk Hof (perustuslakituomioistuin, Belgia) on esittänyt 28.9.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.10.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ja Bart Vandendries,

Belgische Unie van Osteopaten ym.,

Plast.Surg. BVBA ym. ja

Belgian Society for Private Clinics VZW ym.

vastaan

Ministerraad,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Toader sekä tuomarit L. Bay Larsen (esittelevä tuomari) ja M. Safjan,

julkisasiamies: E. Tanchev,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ja Bart Vandendries, edustajinaan E. Maes ja M. Deneff, advocaten,

– Belgische Unie van Osteopaten ym., edustajinaan B. Hermans ja J. Bosquet, advocaten, ja H. Van den Keybus, avocate,

- Plast.Surg. BVBA ym., edustajanaan T. De Gendt, advocaat,
- Belgian hallitus, asiamiehinään J.-C. Halleux, P. Cottin ja C. Pochet,
- Ranskan hallitus, asiamiehinään D. Colas, E. de Moustier ja A. Alidière,
- Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskait? ja P. Vanden Heede,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 98 artiklan, 132 artiklan 1 kohdan b, c ja e alakohdan, 134 artiklan sekä liitteessä III olevien 3 ja 4 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat yhtäältä Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ja Bart Vandendries, Belgische Unie van Osteopaten ym., Plast.Surg. BVBA ym. ja Belgian Society for Private Clinics VZW ym. ja toisaalta Ministerraad (ministerineuvosto, Belgia) ja jossa vaaditaan kumoamaan ne Belgian oikeuden säännökset, jotka koskevat arvonlisäveron yksityiskohtaisten soveltamissäännösten soveltamista lääketieteellisiin hoitoihin sekä lääkkeiden ja lääketieteellisten laitteiden luovutuksiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivin 2006/112 96 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.”

4 Direktiivin 98 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

— —”

5 Direktiivin 132 artiklan 1 kohta on sanamuodoltaan seuraavanlainen:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

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;

--

e) hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset;

--”

6 Direktiivin 134 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia seuraavissa tapauksissa:

a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;

b) jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonnisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.”

7 Direktiivin 2006/112 liitteessä III, jonka otsikko on ”Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja”, olevassa 3 kohdassa mainitaan ”farmakologiset tuotteet, joita tavallisesti käytetään terveydenhoidossa, sairauksien ehkäisemisessä sekä lääketieteellisessä ja eläinlääketieteellisessä hoidossa, mukaan lukien ehkäisyyn ja naisten hygieniaan tarkoitettut tuotteet”.

8 Mainitussa liitteessä olevassa 4 kohdassa mainitaan ”vammaisesta henkilön henkilökohtaiseen ja yksinomaiseen käyttöön tavallisesti vammojen lieventämiseksi tai hoitamiseksi tarkoitettuja lääketieteellisiä laitteita, apuvälineitä ja muut laitteet, mukaan lukien näiden tavaroiden korjaus, sekä autojen lastenistuinten luovutus”.

Belgian oikeus

9 Työpaikkojen luomista ja ostovoimaa tehostavista toimenpiteistä 26.12.2015 annetun lain (wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht; Belgisch Staatsblad 30.12.2015, s. 80634; jäljempänä 26.12.2015 annettu laki) 110 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Arvonnisäverolaissa, joka korvattiin 28.12.1992 annetulla lailla ja jota on viimeksi muutettu 12.5.2014 annetulla lailla, olevaan 44 §:ään tehdään seuraavat muutokset:

a) Kyseisen pykälän 1 momentti korvataan seuraavasti:

’1. Verosta on vapautettu seuraavien henkilöiden osana tavanomaista toimintaansa suorittamat palvelut:

1° lääkärit, hammaslääkärit ja fysioterapeutit.

Edellä 1 kohdassa tarkoitettua vapautusta ei sovelleta lääkäreiden suorittamiin palveluihin, jotka koskevat luonteeltaan esteettisiä toimenpiteitä ja hoitoja,

a) jos kyseiset toimenpiteet ja hoidot eivät sisälly pakollisen sairaus- ja

työkyvyttömyysvakuutuksen terveyspalvelujen luetteloon;

b) jos kyseiset toimenpiteet ja hoidot sisältyvät pakollisen sairaus- ja työkyvyttömyysvakuutuksen terveyspalvelujen luetteloon mutta eivät täytä terveydenhoitoa ja korvauksia koskevasta pakollisesta vakuutuksesta annettujen säännösten mukaisia edellytyksiä korvauksen saamiseksi;

2° kätilöt, sairaanhoitajat ja perushoitajat;

3° tunnustettujen ja säänneltyjen terveydenhuollon ammattien harjoittajat sellaisten terveydenhuoltopalvelujen osalta, jotka sisältyvät pakollisen sairaus- ja työkyvyttömyysvakuutuksen terveyspalvelujen luetteloon’;

b) kyseisen pykälän 2 momentin 1 kohdan säännös korvataan seuraavasti:

’1° a) sairaaloiden ja psykiatristen sairaaloiden, klinikoiden ja neuvoloiden osana tavanomaista toimintaansa suorittamat sairaalahoito ja lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät palvelut ja tavaroiden luovutukset.

Edellä a alakohdassa tarkoitetusta vapautuksesta suljetaan pois sairaalahoito ja lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät palvelut ja tavaroiden luovutukset, kun ne koskevat 1 momentin 1 kohdan 2 alakohdassa tarkoitettuja toimenpiteitä ja hoitoja;

b) sairaiden ja loukkaantuneiden kuljetus sitä varten erityisesti varustetuilla kuljetusvälineillä.’”

10 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että arvonlisäveron verokantojen määrittämisestä ja tavaroiden ja palveluiden jakamisesta verokantojen luokkiin 20.7.1970 tehdyn kuninkaan päätöksen nro 20 (Koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt, jäljempänä 20.7.1970 tehty kuninkaan päätös nro 20; Belgisch Staatsblad 31.7.1970, s. 7920) 1 §:n 2 momentin a kohdan perusteella lääkkeisiin ja lääketieteellisiin laitteisiin sovelletaan Belgiassa tavallisesti 6 prosentin alennettua arvonlisäverokantaa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Eräät kiropraktikot, osteopaatit ja plastiikkakirurgit sekä tietyt ammatilliset yhdistykset nostivat vuoden 2016 toukokuussa ja kesäkuussa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kanteita, joissa vaadittiin muun muassa 26.12.2015 annetun lain 110 §:n kumoamista.

12 Kiropraktikkojen, osteopaattien ja niiden tiettyjen ammatillisten yhdistysten nostamat kanteet perustuvat muun muassa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan rikkomiseen. Ne katsovat, että 26.12.2015 annetun lain 110 § ei sovellu yhteen kyseisen säännöksen kanssa siltä osin kuin sillä ilman asianmukaisia perusteluja rajataan siinä säädetty arvonlisäverovapautus säänneltyjen lääketieteellisten ammattien ja terveydenhuollon ammattien, jollaisia kiropraktikon ja osteopaatin ammatit Belgian oikeuden perusteella eivät ole, harjoittajille.

13 Plastiikkakirurgien kanteet puolestaan perustuvat muun muassa siihen, että Belgian oikeudessa esteettisiin toimenpiteisiin ja hoitoihin liittyvien lääkkeiden ja lääketieteellisten laitteiden luovutuksia kohdellaan perusteettomasti eri tavoin kuin terapeuttisiin toimenpiteisiin ja hoitoihin liittyvien lääkkeiden ja lääketieteellisten laitteiden luovutuksia, koska ainoastaan viimeksi mainittuihin sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi Belgian ministerineuvoston vaatineen

toissijaisesti, että se pysyttäisi väliaikaisesti voimassa niiden säännösten vaikutukset, jotka se mahdollisesti päättäisi kumota, jotta Belgian lainsäätäjän olisi mahdollista saattaa pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö direktiivin 2006/112 mukaiseksi.

15 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että kyseinen pyyntö perustuu yhtäältä pääasiassa kyseessä olevien säännösten taannehtivasta kumoamisesta aiheutuviin varainhoidollisiin ja hallinnollisiin ongelmiin sekä asianomaisten palvelujen vastaanottajille aiheutuvaan oikeudelliseen epävarmuuteen ja toisaalta ennen 26.12.2015 annetun lain antamista voimassa olleen järjestelmän soveltamisesta aiheutuvaan kyseisen direktiivin rikkomiseen.

16 Tässä tilanteessa Grondwettelijk Hof (perustuslakituomioistuin, Belgia) on päättänyt lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettu vapautus rajoitetaan sekä perinteisten että muiden kuin perinteisten hoitomuotojen osalta sellaisiin lääketieteellisen ammatin tai avustavan hoitohenkilöstön ammatin harjoittajiin, joiden ammattiin sovelletaan terveydenhuoltoalan ammatteja koskevaa kansallista lainsäädäntöä ja jotka täyttävät kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä säädetyt vaatimukset, ja että vapautuksen ulkopuolelle jätetään henkilöt, jotka eivät täytä kyseisiä vaatimuksia mutta ovat kiropraktikkojen tai osteopaattien ammatillisen yhdistyksen jäseniä ja täyttävät kyseisen yhdistyksen asettamat vaatimukset?

2) Onko [direktiivin 2006/112] 132 artiklan 1 kohdan b, c ja e alakohtaa sekä 134 ja 98 artiklaa, kun niitä luetaan yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä III olevien 3 ja 4 kohdan kanssa, erityisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta katsottuna tulkittava siten,

a) että ne ovat esteenä kansalliselle säännökselle, jossa säädetään alennetun arvonlisäverokannan soveltamisesta lääkkeisiin ja lääketieteellisiin laitteisiin, joita luovutetaan luonteeltaan terapeuttisen toimenpiteen tai hoidon yhteydessä, kun taas lääkkeisiin ja lääketieteellisiin laitteisiin, joita luovutetaan luonteeltaan pelkästään esteettisen toimenpiteen tai hoidon yhteydessä ja jotka liittyvät siihen läheisesti, sovelletaan yleistä arvonlisäverokantaa,

b) vai siten, että niissä sallitaan kummankin edellä mainitun tapauksen yhdenvertainen kohtelu tai vaaditaan sitä?

3) Voiko perustuslakituomioistuin pitää väliaikaisesti voimassa – – kumottavien säännösten vaikutukset sekä niiden säännösten vaikutukset, jotka olisi soveltuvin osin kumottava kokonaan tai/ja osittain [siitä syystä, etteivät ne sovellu yhteen direktiivin 2006/112 kanssa], jos ensimmäiseen tai toiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavasta vastauksesta seuraisi, että kyseiset säännökset ovat Euroopan unionin oikeuden vastaisia, antaakseen [kansalliselle] lainsäätäjälle mahdollisuuden saattaa kyseiset säännökset unionin oikeuden mukaisiksi?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että sillä rajoitetaan siinä säädetty vapautus asianomaisten jäsenvaltion lainsäädännössä säänneltyjen lääketieteellisten ammattien tai avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittajiin.

18 Heti aluksi on syytä todeta, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste

– 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 13 artiklan A kohdan 1 kohdan c alakohtaa ja direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava samalla tavoin ja että ensin mainitussa säännöksessä säädettyjä vapautuksia koskevaa oikeuskäytäntöä voidaan siis käyttää perustana tulkittaessa jälkimmäistä säännöstä (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, 27 kohta).

19 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan sanamuodon mukaisen tulkinnan mukaan suoritus on vapautettava, jos se täyttää kaksi edellytystä eli yhtäältä edellytyksen, jonka mukaan sen on oltava lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle, ja toisaalta edellytyksen, jonka mukaan se on annettava asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä (ks. vastaavasti tuomio 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, 27 kohta ja tuomio 27.4.2006, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, 23 kohta).

20 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevien ammattien harjoittajat hyvinkin antavat hoitoja henkilölle, sillä he tarjoavat hoitoja, jotka tehdään sairauksien tai terveyshaittojen hoitamisen- ja – mahdollisuuksien mukaan – parantamistarkoituksessa.

21 Esitetyllä kysymyksellä pyritään tässä yhteydessä yksinomaan selventämään tämän tuomion 19 kohdassa mainitun toisen edellytyksen soveltamisalaa määrittämällä, voidaanko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuiksi ”lääketieteellisiksi ammateiksi ja avustavan hoitohenkilöstön ammateiksi” katsoa pelkästään asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännössä säännellyt ammatit.

22 Tässä suhteessa on tärkeää todeta, että vaikka mainitulla edellytyksellä vaaditaankin, että siinä säädetty vapautus rajoitetaan tiettyihin erityisiin ammatteihin, kyseisen säännöksen tekstistä ei ilmene, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena olisi ollut asettaa asianomaisille jäsenvaltioille velvollisuus rajoittaa vapautuksen myöntäminen pelkästään niiden lainsäädännössä säänneltyihin ammatteihin.

23 Itse kyseisen säännöksen sanamuodostakin ilmenee, ettei siinä itsessään määritellä avustavan hoitohenkilöstön ammattien käsitettä, vaan siinä viitataan tältä osin jäsenvaltioiden sisäisessä lainsäädännössä tehtyyn määritelmään (ks. vastaavasti tuomio 27.4.2006, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, 28 kohta).

24 Näin ollen jäsenvaltioilla on muun muassa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetyn vapautuksen oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi harkintavaltaa, kun ne määrittävät ne ammatit, joita harjoitettaessa hoidon antaminen henkilölle on vapautettu arvonlisäverosta, ja erityisesti kun ne päättävät, millainen pätevyys näiden ammattien harjoittamiseksi vaaditaan (ks. vastaavasti tuomio 27.4.2006, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, 29, 30 ja 32 kohta).

25 Tämä harkintavalta ei kuitenkaan ole rajatonta, sillä jäsenvaltioiden on otettava huomioon yhtäältä tavoite, johon kyseisellä säännöksellä pyritään ja jona on se, että vapautusta sovelletaan yksinomaan sellaisen hoidon antamiseen henkilölle, jonka suorittaa vaaditun ammatillisen pätevyyden hankkinut palvelujen tarjoaja, ja toisaalta verotuksen neutraalisuuden periaate (ks. vastaavasti tuomio 27.4.2006, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, 31, 36 ja 37 kohta).

26 Jäsenvaltioiden on näin ensinnäkin taattava tämän tavoitteen toteutuminen varmistamalla, että kyseisessä säännöksessä säädettyä vapautusta sovelletaan ainoastaan sellaisiin henkilölle annettaviin hoitoihin, jotka ovat riittävän laadukkaita (ks. vastaavasti tuomio 27.4.2006, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, 37 kohta).

27 Vaikka jäsenvaltioiden onkin tarkistettava, että asianomaisten hoitojen suorittajilla on tähän vaadittava ammatillinen pätevyys (ks. vastaavasti tuomio 27.4.2006, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, 37 ja 38 kohta), tämä vaatimus ei välttämättä tarkoita sitä, että kyseiset suorittajat harjoittaisivat asianomaisten jäsenvaltion lainsäädännössä säänneltyä ammattia, koska heidän ammatillinen pätevyytensä tarkastamiseksi voidaan ottaa käyttöön muitakin tehokkaita keinoja aina sen mukaisesti, miten lääketieteelliset ammatit ja avustavan hoitohenkilöstön ammatit on kyseisessä jäsenvaltiossa järjestetty.

28 Toiseksi on muistutettava, että jäsenvaltioiden on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jonka vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 27.4.2006, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Tämä vaatimus ei sekään kuitenkaan tarkoita sitä, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetty vapautus olisi välttämättä rajoitettu asianomaisten jäsenvaltion lainsäädännössä säännellyn ammatin harjoittajiin, koska yleisesti ja ehdottomasti ei voida pitää mahdollisena, että tällaiseen ammattiryhmään kuulumattomilla ammatinharjoittajilla voi olla tarvittava pätevyys sellaisten hoitojen antamiseksi, jotka ovat niin laadukkaita, että kyseisten hoitojen voidaan katsoa olevan samankaltaisia kuin tällaisen ammattikunnan jäsenten antamat hoidot, varsinkin, jos he ovat suorittaneet koulutuksen mainitun jäsenvaltion hyväksymässä oppilaitoksessa.

30 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että asianomaisten jäsenvaltion lainsäädännöllinen kehys on vain yksi niistä monista seikoista, jotka on otettava huomioon päätettäessä, onko jollakulla verovelvollisella vaadittava ammatillinen pätevyys, jotta häneen voitaisiin soveltaa mainittua vapautusta (ks. vastaavasti tuomio 27.4.2006, Solleveld ja van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 ja C-444/04, EU:C:2006:257, 46 ja 50 kohta), mikä tarkoittaa sitä, että hoitojen antajien kuuluminen säänneltyyn ammattiin ei voi olla sellainen edellytys, josta jäsenvaltioiden välttämättä pitäisi säätää tätä tarkoitusta varten.

31 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava niin, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan c alakohta on tulkittava siten, ettei siinä rajoiteta siinä säädetyn vapautuksen soveltamista asianomaisten jäsenvaltion lainsäädännössä säänneltyjen lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittajien suorittamiin hoitoihin.

Toinen kysymys

Tutkittavaksi ottaminen

32 Belgian hallitus väittää, että toiselta kysymykseltä puuttuu kohde ja ettei siihen siis tarvitse vastata. Belgian lainsäädännössä lääkkeisiin ja lääketieteellisiin laitteisiin sovellettava arvonlisäverokanta ei nimittäin vaihtele niiden käyttötarkoituksen mukaan eikä siinä siis säädetä eri verokantojen soveltamisesta silloin, kun ne luovutetaan terapeuttisten toimenpiteiden tai hoitojen pikemminkin kuin esteettisten toimenpiteiden tai hoitojen yhteydessä.

33 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee tältä osin, että ennakkoratkaisua pyytäneen

tuomioistuimen mukaan pääasiassa kyseessä olevaa Belgian lainsäädäntöä voitaisiin tulkita usealla tavalla. Tässä asiayhteydessä toisella kysymyksellä pyritään erityisesti selvittämään, onko tämän lainsäädännön tulkitseminen siten, että lääkkeisiin ja lääketieteellisiin laitteisiin pitäisi soveltaa erilaisia arvonlisäverokantoja niiden käyttötarkoituksen mukaan, unionin oikeuden perusteella hylättävä.

34 Vaikka Belgian hallitus katsoo, että kyseisen lainsäädännön tulkitseminen tällä tavoin on joka tapauksessa mahdotonta, on selvää, että kyseinen väite tukeutuu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta esittämästä tulkinnasta eroavaan tulkintaan.

35 Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että SEUT 267 artiklalla käyttöön otetussa tuomioistuinten yhteistyötä koskevassa järjestelmässä unionin tuomioistuimen tehtävänä ei ole lausua kansallisten säännösten tulkinnasta eikä tutkia tai antaa ratkaisua siitä, onko kansallinen tuomioistuin tulkinnut näitä säännöksiä oikein (tuomio 26.3.2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), vaan sen tehtävänä on sen ja kansallisten tuomioistuinten välisen toimivallanjaon mukaisesti ottaa huomioon ennakkoratkaisukysymyksiin liittyvät tosiasiat ja oikeudelliset seikat sellaisina kuin ne on ennakkoratkaisupyynnössä esitetty (ks. vastaavasti tuomio 15.4.2010, Fundación Gala-Salvador Dalí ja VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, 21 kohta).

36 Tästä seuraa, että toinen kysymys on otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

37 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 98 artiklaa, 132 artiklan 1 kohdan b, c ja e alakohtaa sekä 134 artiklaa, luettuina yhdessä sen liitteessä III olevien 3 ja 4 kohdan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhtäältä terapeuttisten toimenpiteiden tai hoitojen yhteydessä luovutettaviin lääkkeisiin ja lääketieteellisiin laitteisiin ja toisaalta yksinomaan esteettisten toimenpiteiden tai hoitojen yhteydessä luovutettaviin lääkkeisiin ja lääketieteellisiin laitteisiin sovelletaan erilaista kohtelua ja jolla viimeksi mainitut suljetaan pois ensin mainittuihin sovellettavan alennetun arvonlisäverokannan piiristä.

38 Aluksi on syytä todeta, että vaikka toisessa kysymyksessä viitataan direktiivin 2006/112 132 ja 134 artiklaan, ennakkoratkaisupyynnössä esitetyissä tämän kysymyksen perusteluissa ei viitata näihin säännöksiin, vaan päinvastoin niissä todetaan, että mainitun kysymyksen ainoana tarkoituksena on saada täsmennys siihen, onko unionin oikeuden mukaan mahdotonta, että tiettyihin lääkkeisiin ja lääketieteellisiin laitteisiin voidaan soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa ja että ne on suljettu kyseisen direktiivin 98 artiklassa, luettuna yhdessä sen liitteessä III olevien 3 ja 4 kohdan kanssa, säädetyn alennetun arvonlisäverokannan ulkopuolelle, kun jäsenvaltio on tehnyt valinnan, jonka mukaan kyseistä alennettua verokantaa sovelletaan muihin lääkkeisiin ja lääketieteellisiin laitteisiin.

39 Tässä tilanteessa toiseen kysymykseen on vastattava tukeutumalla direktiivin 2006/112 98 artiklaan, eikä siihen annettava vastaus vaikuta kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautusta koskevan järjestelmän mahdolliseen soveltamiseen sellaisiin lääkkeisiin ja lääketieteellisiin laitteisiin, jotka ovat välttämättömiä mainitussa säännöksessä tarkoitetuissa toimenpiteissä, eikä kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c ja e alakohdassa säädetyn vapautusjärjestelmän mahdolliseen soveltamiseen sellaisten lääkkeiden ja lääketieteellisten laitteiden luovutukseen, jotka ovat ehdottoman välttämättömiä näiden säännösten kattamia suorituksia tehtäessä (ks. vastaavasti tuomio 13.3.2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, 34 kohta).

40 Tällaisten vapautusjärjestelmien ulkopuolelle kuuluvien lääkkeiden ja lääketieteellisten laitteiden osalta on tärkeää muistuttaa, että direktiivin 2006/112 96 artiklan mukaan samaa arvonlisäverokantaa eli kunkin jäsenvaltion yleistä arvonlisäverokantaa on lähtökohtaisesti sovellettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin (ks. vastaavasti tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Poikkeuksena tästä periaatteesta kyseisen direktiivin 98 artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus soveltaa alennettuja arvonlisäverokantoja direktiivin liitteessä III mainittuihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin (ks. vastaavasti tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, 21 kohta ja tuomio 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, 22 kohta).

42 Lääkkeiden ja lääketieteellisten laitteiden osalta kyseistä poikkeusjärjestelmää voidaan soveltaa tavaroihin, jotka täyttävät mainitussa liitteessä olevissa 3 tai 4 kohdassa asetetut aineelliset edellytykset.

43 Tässä suhteessa on tärkeää huomauttaa, että vaikka liitteessä oleva 3 kohta koskee farmakologisia tuotteita, joita tavallisesti käytetään terveydenhoidossa, sairauksien ehkäisemisessä sekä lääketieteellisessä ja eläinlääketieteellisessä hoidossa, tämä edellytys sinänsä ei merkitse sitä, että yksinomaan esteettisessä tarkoituksessa suoritettuihin toimenpiteisiin tai hoitoihin luovutettaviin lääkkeisiin ei voitaisi soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa, sillä mainittu edellytys liittyy sen kohteina olevien tuotteiden tavanomaiseen eikä konkreettiseen käyttöön.

44 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että unionin lainsäätäjä on antanut jäsenvaltioille yksinomaan mahdollisuuden soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa direktiivin 2006/112 liitteessä III mainittuihin ryhmiin kuuluviin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin ja että jäsenvaltioiden tehtävänä on näin ollen määrittää täsmällisemmin näistä tavaroiden luovutuksista ja palveluksen suorituksista ne, joihin alennettua verokantaa sovelletaan (ks. vastaavasti tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 23 kohta ja tuomio 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, 23 kohta).

45 Jäsenvaltiot voivat siis soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tiettyihin kyseisen direktiivin liitteessä olevissa 3 ja 4 kohdassa tarkoitettuihin farmakologisiin tuotteisiin tai lääketieteellisiin laitteisiin ja silti soveltaa yleistä arvonlisäverokantaa muihin tällaisiin tuotteisiin tai laitteisiin (ks. vastaavasti tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, 26 kohta).

46 Kun jäsenvaltio päättää soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa valikoivasti tiettyihin kyseisen direktiivin liitteessä III mainittuihin tavaroihin tai palveluihin, sen on kuitenkin noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Mainitun periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 24 kohta ja tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, 30 kohta).

48 Sen määrittämiseksi, ovatko tavarat tai palvelut keskenään samankaltaisia, on otettava ensisijaisesti huomioon keskivertokuluttajan näkökulma. Tavarat tai palvelut ovat samankaltaisia, jos niillä on toisiaan vastaavia ominaisuuksia ja ne vastaavat kuluttajien samoihin tarpeisiin, kun tätä arvioidaan sen perusteella, missä määrin eri tavaroiden tai eri palvelujen käyttötavat ovat toisiinsa rinnastettavissa, ja jos tavaroiden tai palveluiden väliset eroavaisuudet eivät vaikuta

merkittävästi keskivertokuluttajan päätökseen käyttää jompaakumpaa näistä tavaroista tai palveluista (tuomio 11.9.2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, 25 kohta ja tuomio 9.11.2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, 31 kohta).

49 Tässä yhteydessä on tärkeää todeta unionin tuomioistuimen jo katsoneen yhtäältä, ettei kaikkia lääkkeitä ollut välttämättä pidettävä samankaltaisina verotuksen neutraalisuuden periaatetta sovellettaessa (ks. vastaavasti tuomio 3.5.2001, komissio v. Ranska, C-481/98, EU:C:2001:237, 30 kohta), ja toisaalta, että se konkreettinen käyttötarkoitus, johon tavarat luovutetaan, saatetaan ottaa huomioon arvioitaessa, ovatko nämä luovutukset keskivertokuluttajan näkökulmasta samankaltaisia (ks. vastaavasti tuomio 3.3.2011, komissio v. Alankomaat, C-41/09, EU:C:2011:108, 66 kohta).

50 Käsiteltävänä olevassa tapauksessa pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö johtaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan siihen, että terapeuttisiin toimenpiteisiin ja hoitoihin luovutettavia lääkkeitä tai lääketieteellisiä laitteita kohdellaan eri tavoin kuin esteettisiin toimenpiteisiin ja hoitoihin luovutettavia lääkkeitä tai lääketieteellisiä laitteita. On todettava, että terapeuttinen käyttötarkoitus ja esteettinen käyttötarkoitus ovat kaksi sellaista konkreettista käyttötarkoitusta, jotka eroavat selvästi toisistaan ja jotka eivät kuluttajien näkökulmasta vastaa samoihin tarpeisiin.

51 Tässä yhteydessä on syytä todeta, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitseman kaltaisessa lainsäädännössä tehdään ero kahden sellaisen lääkeryhmän tai lääketieteellisten laitteiden ryhmän välillä, jotka eivät selvästikään ole samankaltaisia verotuksen neutraalisuuden periaatetta sovellettaessa.

52 Edellä lausuttu huomioon ottaen toiseen kysymykseen on vastattava niin, että direktiivin 2006/112 98 artiklaa, kun sitä luetaan yhdessä saman direktiivin liitteessä III olevien 3 ja 4 kohdan kanssa, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhtäältä terapeuttisiin toimenpiteisiin ja hoitoihin luovutettaviin lääkkeisiin tai lääketieteellisiin laitteisiin ja toisaalta yksinomaan esteettisiin toimenpiteisiin ja hoitoihin luovutettaviin lääkkeisiin tai lääketieteellisiin laitteisiin sovelletaan erilaista kohtelua ja jolla viimeksi mainitut suljetaan pois ensin mainittuihin sovellettavan alennetun arvonlisäverokannan piiristä.

Kolmas kysymys

53 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kolmannessa kysymyksessään pääasiallisesti, voiko kansallinen tuomioistuin pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa soveltaa kansallista säännöstä, jolla se valtuutetaan pysyttämään väliaikaisesti voimassa kumotun toimen eräät vaikutukset, pysyttääkseen direktiivin 2006/112 vastaisiksi katsomiensa kansallisten säännösten vaikutukset voimassa väliaikaisesti siihen saakka, kunnes nämä on saatettu direktiivin mukaisiksi, jotta se yhtäältä voisi rajoittaa tämän kumoamisen taannehtivasta vaikutuksesta seuraavasta oikeudellisesta epävarmuudesta aiheutuvia riskejä ja toisaalta välttää soveltamasta näitä säännöksiä edeltävää direktiivin vastaista kansallista järjestelmää.

54 Unionin tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että jäsenvaltioiden on SEU 4 artiklan 3 kohdassa määrätyn lojaalia yhteistyötä koskevan periaatteen nojalla poistettava unionin oikeuden rikkomisesta aiheutuvat lainvastaiset seuraukset ja että tällainen velvollisuus lankeaa jokaiselle jäsenvaltion elimelle niille kuuluvan toimivallan rajoissa (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2012, Inter-Environnement Wallonie ja Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, 43 kohta ja tuomio 28.7.2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, 31 kohta).

55 Jos asianomaisen jäsenvaltion viranomaiset toteavat, että jokin kansallinen lainsäädäntö on unionin oikeuden vastainen, niillä säilyy vapaus valita toteutettavat toimenpiteet, mutta niiden on huolehdittava siitä, että kansallinen oikeus saatetaan mahdollisimman nopeasti yhdenmukaiseksi unionin oikeuden kanssa ja että unionin oikeudesta yksityisille johtuville oikeuksille annetaan täysi oikeusvaikutus (ks. vastaavasti tuomio 21.6.2007, Jonkman ym., C-231/06–C-233/06, EU:C:2007:373, 38 kohta).

56 Kansallisten tuomioistuinten, joiden ratkaistavana on direktiivin 2006/112 vastaisesta kansallisesta lainsäädännöstä pätevästi nostettu kanne, on tällöin kansallisen oikeuden perusteella toteutettava toimet, joiden tarkoituksena on estää kyseisen lainsäädännön täytäntöönpano (ks. analogisesti tuomio 28.2.2012, Inter-Environnement Wallonie ja Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, 47 kohta ja tuomio 28.7.2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, 32 kohta).

57 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä pääasiassa on kumoamiskanne, ja se haluaa tietää, voiko se, kun pääasiassa kyseessä olevat olosuhteet otetaan huomioon, riidanalaiset kansalliset säännökset kumotessaan pysyttää kyseisten säännösten vaikutukset voimassa siirtymäajan siihen saakka, kunnes nämä on korvattu direktiivin 2006/112 mukaisilla uusilla kansallisilla säännöillä.

58 Tässä yhteydessä on ensinnäkin todettava, ettei tällaista ratkaisua voida pääasiassa perustella kyseisten säännösten kumoamisesta aiheutuvasta taannehtivasta vaikutuksesta seuraavalla oikeudellisen epävarmuuden riskillä ja tämän riskin rajoittamisella.

59 Vaikka nimittäin katsottaisiinkin, että oikeusvarmuuteen liittyvien pakottavien syiden perusteella voitaisiin poikkeuksellisesti päättää väliaikaisesti lykätä sitä vaikutusta, että välittömästi sovellettava unionin oikeuden sääntö syrjäyttää sen kanssa ristiriidassa olevan kansallisen oikeuden säännön, tällainen lykkääminen on esillä olevassa asiassa suljettava heti pois, koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole maininnut sellaisia konkreettisia seikkoja, jotka osoittaisivat, että jokin erityinen oikeudellisen epävarmuuden riski olisi olemassa (ks. analogisesti tuomio 8.9.2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, 67 kohta).

60 Etenkään pelkkä vetoaminen sellaisiin varainhoidollisiin tai hallinnollisiin ongelmiin, joita pääasiassa riitautettujen säännösten kumoamisesta voisi aiheutua, ei voi riittää perusteeksi sille, että kyse olisi oikeusvarmuuteen liittyvistä pakottavista syistä (ks. analogisesti tuomio 18.10.2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, 44 kohta ja tuomio 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, 111 kohta).

61 Toiseksi siitä seikasta, että kyseisten säännösten kumoaminen johtaisi näitä säännöksiä edeltävän, direktiivin 2006/112 vastaisen kansallisen järjestelmän soveltamiseen, on syytä todeta unionin tuomioistuimen todenneen, että kansallinen tuomioistuin saa tiettyjen edellytysten täytyessä poikkeuksellisesti soveltaa sellaista kansallista säännöstä, jolla se valtuutetaan pysyttämään voimassa kumotun toimen tietyt vaikutukset. Näiden edellytysten joukossa on vaatimus, jonka mukaan kyseisen toimen on oltava asianmukainen toimenpide unionin oikeudessa asetetun velvollisuuden saattamiseksi osaksi kansallista oikeusjärjestystä (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2012, Inter-Environnement Wallonie ja Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, 63 kohta ja tuomio 28.7.2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, 43 kohta).

62 Pääasiassa ei ole ilmennyt, että riidanalaiset säännökset olisivat tällainen asianmukainen täytäntöönpanotoimenpide.

63 Tästä seuraa, että kolmanteen kysymykseen on vastattava niin, ettei kansallinen tuomioistuin voi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa soveltaa kansallista säännöstä, jolla se valtuutetaan pysyttämään voimassa kumotun toimen tietyt vaikutukset, pysyttääkseen väliaikaisesti voimassa direktiivin 2006/112 vastaiseksi katsomiensa kansallisten säännösten vaikutukset siihen asti, kunnes nämä on saatettu kyseisen direktiivin mukaisiksi, jotta se voisi yhtäältä rajoittaa tämän kumoamisen taannehtivasta vaikutuksesta seuraavasta oikeudellisesta epävarmuudesta aiheutuvia riskejä ja toisaalta välttää soveltamasta näitä säännöksiä edeltävää direktiivin vastaista kansallista järjestelmää.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

- 1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, ettei siinä rajoiteta siinä säädetyn vapautuksen soveltamista asianomaisen jäsenvaltion lainsäädännössä säänneltyjen lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittajien suorittamiin hoitoihin.**
- 2) **Direktiivin 2006/112 98 artiklaa, kun sitä luetaan yhdessä saman direktiivin liitteessä III olevien 3 ja 4 kohdan kanssa, on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan yhtäältä terapeutteihin toimenpiteisiin ja hoitoihin luovutettaviin lääkkeisiin tai lääketieteellisiin laitteisiin ja toisaalta yksinomaan esteettisiin toimenpiteisiin ja hoitoihin luovutettaviin lääkkeisiin tai lääketieteellisiin laitteisiin sovelletaan erilaista kohtelua ja jolla viimeksi mainitut suljetaan pois ensin mainittuihin sovellettavan alennetun arvonlisäverokannan piiristä.**
- 3) **Kansallinen tuomioistuin ei voi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa soveltaa kansallista säännöstä, jolla se valtuutetaan pysyttämään voimassa kumotun toimen tietyt vaikutukset, pysyttääkseen väliaikaisesti voimassa direktiivin 2006/112 vastaiseksi katsomiensa kansallisten säännösten vaikutukset siihen asti, kunnes nämä on saatettu kyseisen direktiivin mukaisiksi, jotta se voisi yhtäältä rajoittaa tämän kumoamisen taannehtivasta vaikutuksesta seuraavasta oikeudellisesta epävarmuudesta aiheutuvia riskejä ja toisaalta välttää soveltamasta näitä säännöksiä edeltävää direktiivin vastaista kansallista järjestelmää.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.