

Asia C-513/20

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

13.10.2020

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin, Portugal)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

1.7.2020

Valittaja:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Vastapuoli:

Termas Sulfurosas de Alcafache, S.A.

Supremo Tribunal Administrativo (ylin hallintotuomioistuin, Portugal)

[– –]

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVON SECÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO (VERORIITOJA KÄSITTELEVÄ JAOSTO) VÄLIPÄÄTÖS

I. Asian tausta

I.1 Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (Viseun hallinto- ja verotuomioistuin, Portugal) hyväksyi 14.6.2018 antamallaan tuomiolla Termas Sulfurosas de Alcafache, S.A:n nostaman kanteen ja

- a. päätti kumota riitautetut verotuspäätökset (arvonlisävero ja viivästyskorot vuosilta 2010, 2011 ja 2012) siltä osin kuin niissä ei ollut vapautettu ”kylpylähoitoihin ilmoittautumisesta” (*inscrição termal*) ja ”perinteisten kylpylähoitojen” (*termalismo clássico*) tarjoamisesta perittyjä rahamääriä arvonlisäverosta vaan oli tehty vähennyskelpoisen arvonlisäveron osalta suhteellinen oikaisu päinvastaiseen suuntaan;

- b. kumosi verohallinnon sisällä tehtyjen valitusten nro [– –] hylkäämistä koskevat hiljaiset päätökset;
- c. kumosi oikaisuvaatimuksista nro [– –] tehdyt hylkäävät päätökset.

1.2. Fazenda Pública (Portugalin veroviranomainen) edustaja ei hyväksynyt tuomiota, vaan valitti siitä Supremo Tribunal Administrativoon ja esitti valituksessaan seuraavat väitteet ja niihin perustuvat vaatimukset:

A – Valitus koskee 14.6.2018 annettua tuomiota siltä osin kuin siinä hyväksytään väite lain ja erityisesti **[alkup. s. 2]** Portugalin arvonlisäverolain (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, jäljempänä CIVA) 9 §:n rikkomisesta arvonlisäverotukseen tehdyillä oikaisuilla, joissa kylpylähoitoihin ilmoittautumisen on katsottu olevan arvonlisäveron alaista eikä siitä vapautettua, ja kumotaan riitautetut verotuspäätökset tämän mukaisesti (viran puolesta määrätty arvonlisäveronpidätykset ja viivästyskorot vuosilta 2010, 2011 ja 2012).

B – Pääasiassa ratkaistavaksi tuleva keskeinen oikeudellinen kysymys koskee sitä, kuuluvatko tietyt kantajan toteuttamat palvelusuoritukset CIVA:n 9 §:n 2 [kohdassa] säädetyn arvonlisäverosta vapauttamisen soveltamisalaan varsinaisesti sillä perusteella, että niiden katsottaisiin olevan ”sairaanhoidon ja terveydenhuollon palveluihin läheisesti liittyviä toimia”.

C – Kysymykseen vastaaminen edellyttää yhtäältä vapautusta koskevan säännöksen tulkintaa ja siinä käytettyjen käsitteiden vahvistamista mahdollisuuksien ja tarpeen mukaan ja toisaalta tosiasiallisen tilanteen tulkintaa säännöksessä säädetyn soveltamiseksi tosiseikkoihin.

D – Valituksen perusteena ovat molemmat tarkastelun kohteet: säännöksen tulkinta ja tosiseikkojen tulkinta.

E – CIVA:n 9 §:n 2 [kohtaa] (verovapautusta koskevaa säännöstä) on tulkittava unionin oikeuden ja unionin oikeutta koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti.

F – Kyseisellä oikeussäännöksellä saatetaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan b [alakohta] kansallisen lainsäädännön osaksi.

G – Asianomaista CIVA:n säännöstä on tulkittava yhdenmukaisella tavalla sen tulkinnan kanssa, jonka unionin tuomioistuin on antanut kansallisen lainsäädännön osaksi saatetulle unionin oikeuden oikeussäännökselle: unionin oikeuden erittäin vakiintuneena periaatteena on, että jäsenvaltioiden tuomioistuinten on tulkittava kaikkea kansallista lainsäädäntöä unionin oikeuden mukaisesti (unionin tuomioistuimen tuomio 4.7.2006, Konstantinos Adeneler ym., C-212/04).

H – Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan sanamuodon perusteella siinä säädetty vapautukset ovat jäsenvaltioita velvoittavia soveltamisalallaan. Jäsenvaltiot eivät voi, nimenomaisesti säädettyjä poikkeustapauksia lukuun ottamatta, olla vapauttamatta verotuksesta siinä lueteltuja toimintoja, ja ne voivat vapauttaa toiminnot verotuksesta vain kyseisessä säännöksessä säädettyssä laajuudessa. Tämä vahvistetaan unionin tuomioistuimen tuomiossa Skatteverket (unionin tuomioistuimen tuomio 21.3.2013, Skatteverket v. PFC Clinic AB, C-91/12).

I – Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa tarkoitetut vapautukset ovat unionin oikeuteen perustuvia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 25.2.1999, Card Protection Plan Ltd (CPP) v. Commissioners **[alkup. s. 3]** of Customs & Excise, C-349/96, 15 kohta; yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties v. Staatssecretaris van Financiën, C-48/87, 11 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 28.1.2010, Eulitz v. Finanzamt Dresden I, C-473/08, 25 kohta).

J – Niin ikään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa mainittujen vapautusten tarkoituksena ei ole vapauttaa arvonlisäverosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja vaan ainoastaan ne yleishyödylliset toiminnot, jotka on siinä lueteltu ja kuvattu hyvin yksityiskohtaisesti (ks. mm. tuomio 11.7.1985, komissio v. Saksa, C-107/84, 17 kohta; tuomio 20.11.2003, D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, C-307/01, 54 kohta, ja em. tuomio Eulitz, 26 kohta).

K – Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 132 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. mm. tuomio 14.6.2007, Haderer, C-445/05, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ja em. tuomio Eulitz, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

L – Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa olevalla käsitteellä ”lääkärinto” (sekä kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa olevalla käsitteellä ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle”) tarkoitetaan sellaisia palveluja, joilla pyritään diagnosoimaan, hoitamaan ja mahdollisuuksien mukaan parantamaan sairauksia tai terveydellisiä poikkeavuuksia (ks. tuomio 21.3.2013, Skatteverket v. PFC Clinic, C-91/12, 25 kohta, ja unionin tuomioistuimen tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, 37 ja 38 kohta).

M – Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan säännöstä on tulkittava suppeasti: direktiivin 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus yleisperiaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen toteuttamasta vastikkeellisesta palvelusuorituksesta.

N – Toisaalta siitä, miten unionin tuomioistuin on soveltanut kyseistä säännöstä tuomiossa *De Fruytier* (unionin tuomioistuimen tuomio 2.7.2015, *Belgia v. Nathalie De Fruytier*, C-334/14) ja erityisesti tuomiossa *Klinikum Dortmund* (tuomio 13.3.2014, *Finanzamt Dortmund-West v. Klinikum Dortmund*, C-366/12), jotka molemmat koskevat terveyspalveluja, käy selvästi ilmi, että unionin tuomioistuin tulkitsee nykyisellään suppeasti säännöksiä, joilla sairaanhoidon ja terveydenhuollon palvelut vapautetaan arvonlisäverosta.

O – Unionin tuomioistuin on hyvin yksiselitteinen: säännöksen tarkoitus on vapauttaa verotuksesta lääkärinhoidon palvelusuoritukset suppeassa merkityksessään.

P – Unionin tuomioistuimen tuomiosta voidaan päätellä, ettei liiketoimen ”terapeuttista **[alkup. s. 4]** tarkoitusta” pidä tulkita erityisen suppeasti, mutta säännöstä on tulkittava suppeasti, joten vain lääkärinhoidon palvelusuoritusten suppeassa merkityksessään ja niihin ”läheisesti liittyvien” palvelusuoritusten on katsottava kuuluvan verosta vapauttamisen soveltamisalaan.

Q – Tarkasteltavana oleva oikeussäännös, CIVA:n 9 §:n 2 kohta, käsittää kaksi tilannetta: (i) ”sairanhoidon ja terveydenhuollon palvelut” ja (ii) ”näihin läheisesti liittyvät toimet”. Vaikuttaa selvältä, että pääasian taustalla olevassa tosiasiallisessa tilanteessa kyseenalaista on ainoastaan se, voidaanko toimia pitää ”sairanhoidon ja terveydenhuollon palveluihin läheisesti liittyvinä toimina”.

R – Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan vastaava ilmaisu on ”sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet”.

S – ”Sairaanhoitoon ja lääkärinhoitoon läheisesti liittyviä toimia” ei ole määritelty arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa eikä missään muussakaan direktiivin kohdassa.

T – Ensimmäisen asteen tuomioistuin toteaa kylpylähoitoihin ilmoittautumisesta perittyjen rahamäärien osalta ainoastaan seuraavaa: ”– – koska kyseinen rahamäärä peritään mahdollisuudesta päästä kylpylähoitoihin, jotka katsotaan vapautetuiksi arvonlisäverosta, joten myös niihin ilmoittautuminen on katsottava vapautetuksi verosta, koska veloitus tapahtuu aina vasta lääkärikäynnin jälkeen ja valtuutetun lääkärin antaman kylpylähoitoja koskevan lähetteen perusteella”. Kaikella kunnioituksella, joka ei voi estää keskustelua, eikö ensimmäisen asteen tuomioistuimen näkemyksessä jätetä ottamatta huomioon velvollisuus tulkita kyseisiä säännöksiä suppeasti?

U – Palataan tarkastelemaan tuomiota De Fruytier sen selvittämiseksi, sovelsiko unionin tuomioistuin siinä sairaanhoitoon ja lääkärinhoitoon läheisesti liittyvien toimien käsitettä niin, että kyseessä katsotaan olevan ”ennen (diagnostiikan) palvelua tai sen jälkeen toteutettu toimi, jolla on kyseiseen palveluun sellainen yhteys tai suhde, että se edesauttaa kyseisen palvelun toteuttamista”, jolloin se voidaan nähdä pääasiallisen suorituksen liitännäisenä palveluna tai tukipalveluna? Vai onko kyseessä toimi, jolla ”ei ole omaa varsinaista tarkoitusta asiakkaalle vaan jolla varmistetaan, että pääasiallinen palvelu on laadukkaampi tai voidaan tarjota parhaissa mahdollisissa olosuhteissa”? (Lainausmerkeissä olevista kohdista ilmenee, miten nämä käsitteet on esitetty oikeuskirjallisuudessa; ks. erityisesti Laires, Rui (2012), *O IVA nas Atividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Coimbra: Almedina I IDEFF, s. 133–134, ja Neves, Filipe Duarte (2010), *Código do IVA e Legislação Complementar, Comentado e Anotado*, Porto: Vida Económica, s. 178).

V – Vastus molempiin kysymyksiin on väistämättä myöntävä. Unionin tuomioistuimen näkemyksen mukaan kyseessä ei tästä huolimatta ole lääkärinhoitoon läheisesti liittyvä toimi. **[alkup. s. 5]** Tämä osoittaa, etteivät oikeuskirjallisuudessa annetut määritelmät ole yhdenmukaisia unionin tuomioistuimen viimeaikaisen oikeuskäytännön kanssa.

X – Kyseisen näkemyksen tueksi on syytä viitata toiseen tuomioon, jonka unionin tuomioistuin on antanut asiassa C-366/12 (tuomio 13.3.2014, Finanzamt Dortmund-West v. Klinikum Dortmund, C-366/12) ja jonka loppupäätelmissä se katsoo, ettei solunsalpaajalääkkeiden toimittamista sairaalan apteekista avohoidossa oleville syöpäpotilaille voida vapauttaa arvonlisäverosta. Tuolloin ei tietenkään tarkasteltu läheisesti liittyvien toimien käsitettä, mutta tuomiossa esitetystä arvioinnista on hyötyä siltä kannalta, että sen perusteella nähdään, miten suppeasti unionin tuomioistuin on tulkinnut vuonna 2015 terveystalvelujen vapauttamista verosta.

Y – Edellä mainittujen kahden unionin tuomioistuimen ratkaisun perusteella ei pystytä määrittelemään sairaanhoidon ja terveydenhuollon palveluihin ”läheisesti liittyviä toimia”, mutta voidaan väittää, että unionin tuomioistuin edellyttää kyseisen käsitteen suppeaa tulkintaa.

Z – Toisaalta tuomiossa De Fruytier on tehty toistaiseksi ainoa pätevä rajanveto: sellaisia toimia, joilla on enintään yhtä lähteinen yhteys ”pääasialliseen” lääketieteellisen hoidon palvelusuoritukseen kuin tuossa tapauksessa, ei voida pitää sairaanhoidon tai terveydenhuollon palveluihin ”läheisesti liittyvinä toimina”.

AA – Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että kantajan kylpylähoitoihin ilmoittautumisesta perimiä rahamääriä ei voida katsoa sairaanhoidon tai terveydenhuollon palveluihin ”läheisesti liittyviksi toimiksi”.

AB – Nyt tarkasteltavassa tuomiossa [– –] mainitaan verotarkastuskertomukseen ja sen liitteisiin viitaten seuraavaa: verovelvollisen (kantajan) ”kylpylähoitoihin ilmoittautumisesta” veloittama rahamäärä maksetaan vain kerran vuodessa, eikä sen maksaminen merkitse hoitojen toteutumista, sillä käyttäjillä on kyseisen ilmoittautumismaksun maksaessaan oikeus ainoastaan ostaa haluamansa hoidot muttei oikeutta kyseisten hoitojen toteutumiseen.

AC – Näin ollen [– –]: ”käsiteltävässä asiassa on kuitenkin niin, ettei käyttäjien ’kylpylähoitoihin ilmoittautumisesta’ suorittama maksu vastaa maksua sairaanhoidon palveluista, minkä vuoksi kyseessä ei ole tosiasiallinen lääkärinhoidon palvelusuoritus eikä terveyden suojaamista, ylläpitämistä tai palauttamista koskeva palvelusuoritus, joten siihen ei voida soveltaa CIVA:n 9 §:n 2 kohdassa eikä 2 kohdassa säädettyä verovapautusta.”

AD – Oikaisuvaatimusta [– –] koskevan hylkäämispäätöksen luonnokseen liitetyistä tiedoista [– –] voidaan päätellä lisäksi, että 20.4.1928 annetussa asetuksessa 15401 (jossa säädettiin hoitokylpylöistä), [alkup. s. 6] säädettiin ”ilmoittautumismaksusta” seuraavaa: ilmoittautumismaksu voitiin maksaa vasta sen jälkeen, kun klinikan johtaja tai yksi kylpylän klinikalla luvallista toimintaa harjoittavista vesihoitoihin erikoistuneista lääkäreistä oli tutkinut käyttäjän; ilmoittautuminen tehtiin tarkastuksen tehneen lääkärin asianmukaisesti täyttämän lääkärintodistuksen perusteella, ja se edellytti maksun suorittamista, tai muussa tapauksessa käyttäjä ei voinut aloittaa kylpylähoitoja. Kyseinen 20.4.1928 annettu asetus 15401 kumottiin 11.6.2004 annetulla asetuksella nro 142/2004, johon ei enää sisälly säännöstä ilmoittautumismaksusta; ilmoittautumismaksusta ei siis säädetä laissa.

AE – Toisaalta ”viittauksia asiakirja-aineistoon ei pidä katsoa tosiseikkoihin vetoamiseksi, sillä kaikki menettelylliset epäkohdat on tutkittava viran puolesta”, ks. Jorge Lopes de Sousa, *CPPT anotado e comentado*, 6. painos, s. 225, jossa viitataan Supremo Tribunal Administrativon tuomioihin [– –].

AF – Se, että käyttäjät maksavat vaihtelevan määrän ”ilmoittautumisesta”, ei vastaa sairaalassa toteutettujen tai lääkärin, hammaslääkärin, kättilöiden, sairaanhoitajien tai avustavan hoitohenkilöstön antaman sairaanhoidon palvelusuorituksista maksamista vaan palvelujen käyttöoikeutta, kuten kantaja toteaa: ”se antaa käyttäjille mahdollisuuden sekä lääkärintarkastukseen että määrättäviin hoitoihin”, joten kyseessä ei ole tosiasiallinen lääkärinhoidon palvelusuoritus eikä terveyden suojaamista, ylläpitämistä tai palauttamista koskeva palvelusuoritus, eikä siihen voida siksi soveltaa CIVA:n 9 §:n 1 eikä 2 [kohdassa] säädettyä verovapautusta.

AG – Ensimmäisen asteen tuomioistuin päätyi päinvastaiseen päätelmään: se väittää, että kyseinen rahamäärä on peritty mahdollisuudesta kylpylähoitoihin, jotka katsotaan verosta vapautetuiksi, joten myös mahdollisuuden antaminen on katsottava verosta vapautetuksi, koska veloitus tapahtuu aina vasta lääkärikäynnin

jälkeen valtuutetun lääkärin määrättyä kylpylähoitoja; tämä on kyseisen päätelmän ainoa perustelu.

AH – Tuomiossa ei pyritä esittämään mitään perusteita sen osoittamiseksi, miten kyseessä olevat toimet kuuluvat (edes implisiittisesti) käsitteeseen ”näihin läheisesti liittyvät toimet, jotka tarjotaan sairaaloissa, klinikoilla, terveysasemilla ja muissa vastaavissa yksiköissä”.

AI – Selväksi ei käy myöskään, miten ensimmäisen asteen tuomioistuin on voinut päätyä tähän tulokseen, joka ei perustu lakiin, esittämättä lainkaan perusteluita ja mainitsematta lainkaan kirjallisuutta tai oikeuskäytäntöä tulkintansa tueksi.

AJ – Kuten edellä on todettu, käsitettä ”sairaanhoitoon tai lääkärinhoitoon läheisesti liittyvät toimet” ei ole vielä määritelty oikeuskäytännössä. Luotettavin tieto käsitteen soveltamisesta konkreettiseen tapaukseen on unionin tuomioistuimen sille tuomiossa De Fruytier antama tulkinta. Unionin **[alkup. s. 7]** tuomioistuin katsoi kuitenkin, ettei verenkuljetus laboratorioon ollut liitännäinen toimi.

AK – Tämän vuoksi kyseessä olevaa kylpylähoitoihin ilmoittautumista ei voida pitää ”sairaanhoidon tai terveydenhuollon palveluihin läheisesti liittyvänä toimena”. Päinvastaistakaan tulkintaa ei ole osoitettu pätevällä tavalla.

AL – Koska tarkasteltavasta kysymyksestä herää vakavia epäilyjä, on unionin tuomioistuimelta pyydettävä ennakkoratkaisua ja valitusasian käsittely on keskeytettävä, kunnes unionin tuomioistuin on antanut ratkaisunsa.

Edellä esitetyn perusteella valitus on lain mukaan ja arvoisan tuomioistuimen näin katsoessa hyväksyttävä ja valituksenalainen tuomio on kumottava kaikkine oikeudellisine vaikutuksineen.

I.3 Vastapuoli on esittänyt lausumassaan väitteitä ja niihin perustuvia vaatimuksia, kuten vaatimuksen siitä, että ”valitus on hylättävä ja valituksenalainen tuomio on pysytettävä”.

I.4 Ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen julkisasiamies on antanut seuraavan lausuman:

”Valituksenalainen tuomio on kumottava riitautetuilta osin.

Valitus on hyväksyttävä ja valituksenalainen tuomio on kumottava riitautetuilta osin tai, jos riidanalaisen kysymyksen katsotaan herättävän vakavia epäilyjä, on unionin tuomioistuimelta pyydettävä ennakkoratkaisua ja asian käsittely keskeytettävä.”

II. Valituksen kohde

Valitus koskee sitä osaa valituksenalaisesta tuomiosta, joka on epäedullinen valittajan kannalta, joten valituksen kohteena on selvittää, onko niin, *ettei ”kylpylähoitoihin ilmoittautumisesta” perittyjä määriä ole vapautettu arvonlisäverosta siksi, etteivät ne ole CIVA:n 9 §:n 2 [kohdassa] ja 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin (arvonlisäverodirektiivin) 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja ”sairaanhoidon tai terveydenhuollon palveluihin läheisesti liittyviä toimia”*. [alkup. s. 8]

Koska viimeksi mainitun säännöksen tulkinnasta herää epäilyjä, on arvioitava, onko tässä esitetty kysymys saatettava unionin tuomioistuimen tarkasteltavaksi ennakkoratkaisumenettelyssä ja onko asian käsittely keskeytettävä.

III. Perustelut

III. 1. Tosiseikat

Valituksenalaisessa tuomiossa vahvistettujen tosiseikkojen perusteella kantaja oli muun muassa veloittanut julkisen terveydenhuollon (Serviço Nacional de Saúde) ulkopuoliseksi ensisijaiseksi terveydenhoitoyksiköksi, jolla ei ole oikeutta ottaa potilaita ympärivuorokautiseen hoitoon, katsotun Termas de Alcafachen kylpylän käyttäjiltä ”kylpylähoitoihin ilmoittautumisesta” maksuja, joiden kokonaismäärät olivat 87 003,00 euroa vuonna 2010, 72 654,00 euroa vuonna 2011 ja 55 627,50 euroa vuonna 2012, mikä ilmenee verotarkastuskertomuksesta, johon perustuvat valittajan viran puolesta antamat arvonlisäverotusta koskevat verotuspäätökset, joiden mukaan kyseisistä määristä perittiin 23 prosentin vero viivästyskorkoineen.

Verotarkastuskertomuksesta [– –] ilmenee lisäksi seuraavaa:

”– – Kun käyttäjä saapuu vastaanottoon ja ilmoittaa vastaanottovirkailijalle haluamansa palvelun, virkailijalla on kaksi mahdollisuutta, miten menetellä:

1. Jos asiakas haluaa ’perinteisen kylpylähoidon’, hänet on ohjattava ensin lääkärintarkastukseen, jonka tekee yksi kylpylässä vastaanottoa pitävistä vesihoitoihin erikoistuneista lääkäreistä, jotta asiakas saa lähetteen annettaviin hoitoihin.

Tuolloin käyttäjä maksaa lääkärikäynnin sekä ’kylpylähoitoihin ilmoittautumista’ koskevan maksun (yrityksen verkkosivuilla käytetään nimitystä ’kylpyihin ilmoittautuminen’), joka on voimassa koko kuluvaan vuoden ja kattaa kaikki lääkärin määräämät hoidot (jotka voidaan toteuttaa heti tai vasta myöhemmin, sillä lähete on voimassa siihen merkityn vuoden joulukuun loppuun); verovelvollinen ilmoittaa kyseisten hoitojen olevan vapautettu arvonlisäverosta merkitsemällä laskuun perusteeksi CIVA:n 9 §:n 2 [kohdan]. [alkup. s. 9]

Maksut suoritetaan ennen hoitojen aloittamista.

Yrityksen virallisilla verkkosivuilla kerrotaan seuraavaa: *'Otathan huomioon, että ilmoittautuminen on aina henkilökohtainen ja sen tarkoituksena on saada aika lääkärintarkastukseen. Kylpylässä toimiva lääkäri antaa tämän jälkeen lähetteen annettaviin hoitoihin.'*

— —

2. Jos asiakas haluaa 'kylpyläpalvelun' [(spa termal)], lääkärintarkastus on vapaaehtoinen, jos hoidot kestävät enintään kolme päivää — —.

Käyttäjä ei suorita mitään maksua 'kylpylähoitoihin ilmoittautumisesta', riippumatta siitä, käykö hän lääkärintarkastuksessa."

Samassa verotarkastuskertomuksessa [— —] todetaan myös seuraavaa:

"— — jotta käyttäjä voidaan ohjata 'perinteisiin kylpylähoitoihin', hänen on käytävä lääkärintarkastuksessa sekä suoritettava ilmoittautuminen.

Ilmoittautumisen osalta käyttäjä suorittaa maksun, joka on ollut 30,00; 33,00 ja 36,00 euroa vuosina 2011 ja 2012 ja jota verovelvollinen nimittää 'kylpylähoitoihin ilmoittautumiseksi'; käyttäjät eivät voi aloittaa kylpylähoitoja maksua suorittamatta — —".

Verotarkastuskertomuksesta [— —] ilmenee niin ikään seuraavaa:

1. Asiakkailta havaittiin veloittettavan erä, joka on merkitty kylpylähoitoja koskevaan laskuun/kuittiin tai kylpylähoitoja koskevaan ennakkolaskuun "kylpylähoitoihin ilmoittautumiseksi".

2. Edellä esitetyn mukaisesti yritys on selvittänyt kirjallisesti 18.6.2014 seuraavaa [— —]:

"'Kylpylähoitoihin ilmoittautuminen' käsittää vuosittain ajan tasalle saatettavan asiakastiedoston avaamisen jokaiselle kylpylähoitojen käyttäjälle, mikä sisältää muun muassa [alkup. s. 10] potilaskansion (on otettava huomioon, että Termas de Alcafache ei anna kylpylähoitoja ilman edeltävää lääkärintarkastusta), ja kirjelmän tarkastelun perusteella sen on katsottava kuuluvan 9 §:n 2 [kohdan] soveltamisalaan [— —]. Ilmoittautuminen on voimassa yhden kylpyläkauden ajan eli vuoden viimeiseen päivään, jona kylpylä on toiminnassa."

3. Kyseisen määrän pakollisen maksamisen vastikkeena on ainoastaan mahdollisuus päästä vesihoitoihin, jotka voivat siis toteutua tai jäädä toteutumatta.

4. Verovelvollisen "kylpylähoitoihin ilmoittautumisesta" veloittama maksu

- a. suoritetaan vain kerran vuodessa.
- b. ei merkitse hoitojen toteutumista.
- c. antaa käyttäjälle vain oikeuden ostaa haluamansa hoidot, muttei oikeutta hoitojen toteutumiseen.

Edellä mainitut ”perinteiset kylpylähoidot” käsittävät erilaisia hoitoja, jotka kohdistuvat korvien, nenän ja kurkun alueelle; hengitysteiden alueelle sekä tukija liikuntaelimiin ja muihin pehmytkudoksiin; valituksenalaisessa tuomiossa katsotaan toteen näytetyksi, että niillä on terapeuttinen tarkoitus, jollaista ei ole muun tyyppisillä kyseisessä kylpylässä tarjottavilla palveluilla, joita nimitetään ”hyvinvointipalveluiksi” tai ”kylpyläpalveluiksi”.

III. 2. Oikeudelliset seikat

CIVA:n 9 §:n 2 [kohdassa] säädetään arvonlisäverosta vapautettaviksi muun muassa

– ”sairaanhoidon ja terveydenhuollon palvelusuoritukset sekä näihin läheisesti liittyvät toimet, jotka tarjotaan sairaaloissa, klinikoilla, terveysasemilla ja muissa vastaavissa yksiköissä”.

Kyseisellä säännöksellä on saatettu kansallisen lainsäädännön osaksi 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY [alkup. s. 11] (arvonlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan b alakohta, jossa säädetään niin ikään arvonlisäverosta vapautettaviksi ”sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet”.

Edellä mainitun CIVA:n säännöksen mukaan arvonlisäverosta vapauttaminen kattaa toimet, joilla on läheinen yhteys ”sairaanhoidon ja terveydenhuollon palvelusuorituksiin”, kun nämä tarjotaan ”sairaloissa” ja muissa vastaavissa laitoksissa.

On tutkittava, voidaanko ”kylpylähoitoihin ilmoittautumisella” osoittaa olevan läheinen yhteys lääkärinhoitoon (ja terveydenhuollon palvelusuorituksiin CIVA:n sanamuodon mukaisesti), sillä unionin tuomioistuimen aiemmin määrittelemien arviointiperusteiden perusteella on epäselvää, onko mainituilla ”kylpylähoitoihin ilmoittautumisesta” veloitetuilla rahamäärillä katsottava olevan läheinen yhteys lääkärinhoitoon.

Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin katsoo, että tähän suuntaan voivat viitata jotkin seikat, kuten se, että maksu kattaa kunkin käyttäjän henkilökohtaisen asiakastiedoston avaamisen, mihin sisältyy potilaskansio, ja että maksu antaa oikeuden ostaa ”perinteisiksi kylpylähoidoiksi” luokiteltuja hoitoja, joiden luonnetta arvonlisäverosta vapautettuna palvelusuorituksena ja toimintana ei ole riitautettu.

Epäilyjä jää kuitenkin siitä, onko kyseiset ”kylpylähoitoihin ilmoittautumisesta” maksetut rahamäärät mahdollista sisällyttää arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun lääkärinhoidon palvelujen tarjoamiseen.

Lisäksi osoitteessa www.curia.europa.eu/juris/ sijaitsevalla sivustolla tehtyjen hakujen perusteella Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei ole otettu toistaiseksi kantaa siihen, kannetaanko arvonlisävero kyseessä olevista ”kylpylähoitoihin ilmoittautumisesta” maksetuista rahamääristä, eikä tätä seikkaa ole tarkasteltu esimerkiksi edellä mainitussa tuomiossa De Fruytier.

Kun huomioon otetaan vielä unionin oikeuden ensisijaisuuden ja unionin oikeuden mukaisen tulkinnan periaatteet sekä se, että ennakkoratkaisupyyntö on olennainen keino varmistaa päämääränä oleva unionin oikeuden yhdenmukainen tulkinta ja soveltaminen kaikissa unionin jäsenvaltioissa sekä unionin oikeussuojajärjestelmän yhtenäisyys ja [alkup. s. 12] yksityisten oikeuksien tehokkaan oikeussuojan periaate, katsotaan, että unionin tuomioistuimelta on hyödyllistä ja välttämätöntä pyytää SEUT 267 artiklan mukaisesti ennakkoratkaisua seuraavasta kysymyksestä, joka koskee arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkintaa:

– Voivatko maksut, jotka suoritetaan vastikkeena sellaisen henkilökohtaisen asiakastiedoston avaamisesta kullekin käyttäjälle, johon sisältyy potilaskansio ja joka antaa oikeuden ostaa ”perinteisiä kylpylähoitoja”, kuulua arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuun käsitteeseen ”läheisesti liittyvät toimet”, ja voidaanko ne näin katsoa vapautetuiksi arvonlisäverosta?

[– –]