

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

15 päivänä marraskuuta 2012 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Vapautukset – 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohta ja 2 alakohta – Julkisoikeudellisten laitosten tai muiden luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustettujen laitosten suoritukset, jotka liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan – Tunnustaminen – Edellytykset, joita ei sovelleta muihin laitoksiin kuin julkisoikeudellisiin laitoksiin – Jäsenvaltioiden harkintavalta – Rajat – Verotuksen neutraalisuuden periaate

Asiassa C-174/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 2.3.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.4.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Steglitz

vastaa

Ines Zimmermann,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit A. Rosas, joka hoitaa toisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, M. Ilešić, U. Lõhmus (esittelevä tuomari), A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: J. Mazák,

kirjaaja: hallintovirkamies A. Impellizzeri,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.5.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Ines Zimmermann, edustajanaan Rechtsanwalt U. Behr,
- Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Mölls ja C. Soulay,

kuultuaan julkisasiamiehen 19.7.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan ja 2 alakohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Ines Zimmermann ja Finanzamt Steglitz (Steglitzin verovirasto, jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee vuosilta 1993 ja 1994 kannettavaa arvonlisäveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetään 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 kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

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

— —

g) sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset;

— —”

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”a) Jäsenvaltiot voivat asettaa [1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädettyjen vapautusten] myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden tai useamman seuraavista ehdoista:

— kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi,

— yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta,

— yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava,

alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveroa maksavat kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista,

– vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

b) Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia, jos:

– ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle,

– niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.”

Saksan oikeus

5 Vuoden 1993 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1993, jäljempänä UStG) 4 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisina vuosina eli vuosina 1993 ja 1994, säädetään seuraavaa:

”– – liiketoimista verovapaita ovat:

– –

16. sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden avohoitoon tarkoitettuihin laitoksiin – – läheisesti liittyvät liiketoimet, jos

a) näitä laitoksia ylläpitää julkisoikeudellinen oikeushenkilö tai

– –

e) – – sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden avohoitoon tarkoitettujen laitosten osalta lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset ovat vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksista vastanneet edeltäneenä kalenterivuonna hoitokuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi;

– –

18. virallisesti tunnustettujen hyväntekeväisyysjärjestöjen ja hyväntekeväisyysjärjestön jäseniksi liittyneiden hyväntekeväisyystarkoituksia palvelevien yhteisöjen, henkilöyhteenliittymien ja omaisuusmassojen suorittamat palvelut, jos

a) näiden toimijoiden tavoitteet ovat yksinomaan ja välittömästi yleishyödyllisiä, hyväntekeväisyyteen liittyviä tai uskonnollisia;

b) palvelut suoritetaan välittömästi yhtiöjärjestyksessä, säätiökirjassa tai muussa perustamisasiakirjassa tarkoitetun henkilöryhmän hyväksi ja;

c) vastikkeet kyseessä olevista palveluista ovat pienemmät kuin voittoa tavoittelevien yritysten samanlaisista palveluista keskimäärin saamat vastikkeet. – –”

6 UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdassa säädetty kahden kolmanneksen kynnysarvo (jäljempänä kahden kolmanneksen kynnysarvo) alennettiin 1.1.1995 alkaen 40 prosenttiin.

7 UStG:n 4 §:n 18 kohdassa esiintyvä käsite ”hyväntekeväisyys” on määritelty yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung; BGBl. 1976 I, s. 613 ja BGBl. 1977 I, s. 269) 66 §:n 2 momentissa seuraavasti:

”Hyväntekeväisyys tarkoittaa hädänalaisten ja vaarassa olevien henkilöiden suunnitelmallista suojelua yleishyödyllisessä tarkoituksessa ja voittoa tavoittelematta. Suojelu voi kohdistua suojeltavien henkilöiden hyvinvointiin terveyden, tapojen, kasvatuksen ja taloudellisen tilanteen osalta, ja sen tarkoituksena voi olla tietyn tilanteen syntymisen ehkäiseminen tai korjaaminen.”

8 Vuoden 1993 liikevaihtoverolain täytäntöönpanoasetuksen (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, jäljempänä UStDV) 23 §:ssä luetellaan 11 yhdistystä, joita pidetään UStG:n 4 §:n 18 kohdassa tarkoitettuina virallisesti tunnustettuina hyväntekeväisyysjärjestöinä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Zimmermann on tutkinnon suorittanut sairaanhoitaja, joka on työskennellyt vuodesta 1992 lähtien hoitoaseman hoitopalvelujen johtajana. Tämän lisäksi hän on hoitanut vuoden 1993 alusta lähtien yksittäisiä potilaita itsenäisesti, ja hänen avohoitopalvelunsa on merkitty 1.6.1993 rekisteriin. Zimmermannin 27.8.1993 tekemänsä hakemuksen perusteella sairauskassat myönsivät hänelle luvan kotihoitopalvelujen suorittamiseen 1.10.1993 lähtien. Vuosien 1993 ja 1994 arvonnäköilmoituksissa Zimmermann kohteli suorittamiaan liiketoimia UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdan nojalla verovapaina.

10 Finanzamt totesi vuonna 1999, että Zimmermann oli henkilökuntansa avustamana hoitanut vuonna 1993 yhteensä 76:tä henkilöä, joista 52 henkilöä (68 %) oli potilaita, joiden Zimmermannille maksamista maksuista julkinen sosiaaliturvalaitos ei vastannut miltään osin. Finanzamt epäsi näin ollen UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohtaan perustuvan verovapautuksen Zimmermannin vuonna 1993 suorittamilta palveluilta.

11 Finanzamt huomautti, että tämän säännöksen mukaan lakisääteisten sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitosten on vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksista vastattava kuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi. Finanzamt epäsi UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdan mukaisen verovapautuksen Zimmermannin vuonna 1994 suorittamilta palveluilta sillä perusteella, että kyseisen säännöksen mukaan huomioon otettiin edeltäneen kalenterivuoden tilanne. Finanzamt katsoi kuitenkin, että UStG:n 4 §:n 14 kohdassa säädettyä verovapautusta sovellettiin Zimmermannin suorittamiin terapeuttisiin hoitopalveluihin. Finanzamt arvioi 27.4.1999 tekemässään päätöksessä näiden palvelujen osuudeksi kolmanneksen.

12 Koska Zimmermannin oikaisuvaatimus jäi tuloksettomaksi, hän nosti kyseisistä päätöksistä kanteen Finanzgerichtissä. Kanteessa Zimmermann esitti Berliinin kaupungin terveys-, sosiaali- ja kuluttajaviraston (Senatsverwaltung Berlin für Gesundheit, Soziales ja Verbraucherschutz) hänelle 19.10.2005 lähettämän kirjeen, jonka mukaan yhtäältä Zimmermann oli suorittanut vähintään vuodesta 1988 lähtien kotisairaanhoidon alalla samanlaisia palveluja ja harjoittanut samanlaisia toimintoja kuin hyväntekeväisyysjärjestöjen liiton (Liga der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege) hoitoasemat (sosiaaliasemat) Berliinissä ja toisaalta Zimmermann ja hänen yrityksensä todettiin sosiaalioikeudellisessa mielessä luonteeltaan yhteiskunnalliseksi laitokseksi.

13 Finanzgericht hyväksyi kanteen olennaisilta osin. Se totesi, että vuonna 1993 Zimmermannin 1. päivään lokakuuta mennessä suorittamat liiketoimet ovat terapeuttisten hoitojen osalta UStG:n 4 §:n 14 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaisesti verovapaita. Finanzgericht arvioi näiden hoitojen osuudeksi 75 prosenttia.

14 Finanzgerichtin mukaan Zimmermann voi saada ajanjaksolle 1.10.1993–31.12.1994 UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdan perusteella verovapautuksen. Finanzgericht katsoi, että tästä ajanjaksosta lähtien vähintään kaksi kolmannesta näistä liiketoimista kohdistui henkilöihin, joiden hoitokuluista lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset vastasivat kokonaan tai suurimmaksi osaksi. Finanzgericht totesi, että UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohtaa on kuudennen direktiivin mukaisesti tulkittava niin, että vasta lokakuusta 1993 alkava aika on otettava huomioon.

15 Finanzamt väittää Revision-valituksessaan, että Finanzgerichtin päätös on kumottava ja kanne hylättävä siltä osin kuin Finanzgericht hyväksyi kanteen ajanjakson 1.10.1993–31.12.1994 osalta kyseisen säännöksen nojalla. Zimmermann vaatii, että Bundesfinanzhofin on hylättävä Revision-valitus.

16 Bundesfinanzhof arvioi – toisin kuin Finanzgericht –, etteivät UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdassa säädetyt edellytykset täyty. Sillä on kuitenkin epäilyjä siitä, voidaanko kahden kolmasosan kynnysarvoa perustaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaan tai 2 alakohdan a alakohtaan. Bundesfinanzhofin mukaan asiassa C-106/05, L.u.P., 8.6.2006 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-5123) ei nimenomaisesti hyväksytty UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdassa ilmaistua edellytystä, jonka mukaan 40 prosentin kynnysarvo on pitänyt saavuttaa edeltäneenä vuonna. Bundesfinanzhof katsoo, että on lisäksi epävarmaa, mikä merkitys verotuksen neutraalisuuden periaatteella on arvonlisäverotuksen alalla nyt käsiteltävässä asiassa annettava.

17 UStG:n 4 §:n 18 kohdan, jota sovelletaan ainoastaan UStDV:n 23 §:ssä lueteltuihin 11 laitokseen, jotka suorittavat samankaltaisia tai samanlaisia palveluja kuin Zimmermannin suorittamat palvelut, soveltamisen kannalta ei näet ole merkitystä sillä, että lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset korvasivat tietyn osan hoitokuluista. Bundesfinanzhofin mukaan tässä yhteydessä huomioon ei myöskään oteta edeltäneen kalenterivuoden tilannetta.

18 Bundesfinanzhof päätti näin ollen lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Annetaanko [kuudennen direktiivin] 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa ja/tai 2 alakohdan a alakohdassa kansalliselle lainsäätäjälle mahdollisuus säätää sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden avohoitopalvelujen verovapautuksen edellytykseksi, että tällaisten laitosten osalta 'lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset ovat vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksista vastanneet edeltäneenä kalenterivuotena hoitokuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi' ([UStG:n] 4 §:n 16 kohdan e alakohta)?

2) Onko arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen perusteella tähän kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että kansallinen lainsäätäjä kohtelee samoja palveluja muiden edellytysten täytyessä verovapaina silloin, kun niitä suorittavat virallisesti tunnustetut hyväntekeväisyysjärjestöt tai hyväntekeväisyystarkoituksia palvelevat yhteisöt, henkilöyhteenliittymät ja omaisuusmassat, jotka ovat liittyneet hyväntekeväisyysjärjestöön jäseniksi ([UStG:n] 4 §:n 18 kohta)?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, joita on syytä tarkastella yhdessä, lähinnä, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohta ja/tai 2 alakohdan a alakohta, tulkittuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti, esteenä sille, että kaupallisten palveluntarjoajien tarjoamien avohoitopalvelujen verovapautuksen edellytykseksi asetetaan pääasiassa kyseessä olevan edellytyksen kaltainen edellytys, jonka mukaan

lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset ovat vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksista vastanneet edeltäneenä kalenterivuotena näiden palvelujen kuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi (jäljempänä pääasiassa kyseessä oleva edellytys), erityisesti, koska tätä edellytystä ei sovelleta kaikkiin mainitunlaisten palvelujen suorittajiin.

20 Ennakkoratkaisupyyntönsä esitetystä UStG:n perusteluista käy ilmi, että sekä UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdan että sen 4 §:n 18 kohdan tarkoituksena on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan täytäntöön paneminen.

21 Kyseisessä direktiivin säännöksessä säädettyä verovapautusta sovelletaan palvelujen suorituksiin tai tavaroiden luovutuksiin, jotka ensinnäkin ”liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan” ja joita toiseksi suorittavat ”julkisoikeudelliset laitokset tai muut kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamat laitokset”.

22 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti. Ilmaisujen tulkinnan on kuitenkin sovellettava yhteen vapautuksille asetettujen tavoitteiden kanssa, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyssä käytettyä sanamuotoa pitäisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (ks. mm. asia C-445/05, Haderer, tuomio 14.6.2007, Kok., s. I-4841, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; asia C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-11079, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-262/08, CopyGene, tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5053, 26 kohta).

23 Oikeuskäytännössä on jo muun muassa UStG:n 4 §:n 16 kohdan aikaisempaa versiota koskevassa asiassa todettu, että perushoito ja kodinhoito, jonka avohoitopalvelu antaa fyysisesti tai taloudellisesti avun tarpeessa oleville henkilöille, ovat palveluja, jotka liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettulla tavalla (ks. asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002, Kok., s. I-6833, 8, 17, 44 ja 61 kohta).

24 Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole riitautettu sitä, että Zimmermannin tarjoamia avohoitopalveluja voidaan pitää ”läheisesti sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan liittyvinä” kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettulla tavalla. On kansallisen tuomioistuimen tehtävänä arvioida tätä seikkaa edellä 22 ja 23 kohdassa esitetyn oikeuskäytännön perusteella.

25 Asiakirja-aineistosta ja erityisesti Saksan hallituksen huomautuksista käy ilmi, että pääasiassa kyseessä oleva edellytys koskee kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettua muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten ”yhteiskunnallisen luonteen” tunnustamista.

26 Viimeksi mainitussa säännöksessä ei täsmennetä muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten yhteiskunnallisen luonteen tunnustamisen edellytyksiä eikä anneta sitä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä (asia C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005, Kok., s. I-4427, 49 kohta). Näin ollen sellaisten sääntöjen laatiminen, joiden mukaisesti tällaisten laitosten yhteiskunnallinen luonne tunnustetaan, kuuluu lähtökohtaisesti kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin. Tältä osin kansallisilla viranomaisilla on harkintavaltaa (ks. vastaavasti mm. em. asia Kügler, tuomion 54 kohta; em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 49 ja 51 kohta ja asia C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, tuomio 9.2.2006, Kok., s. I-1385, 23 kohta).

27 Tässä asiayhteydessä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus asettaa 1 alakohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden laitosten kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yksi tai useampi 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa säädetystä ehdoista. Jäsenvaltiot voivat halutessaan edellyttää näiden valinnaisten lisäehtojen soveltamista kyseistä vapautusta myönnettäessä (ks. vastaavasti em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 38 ja 50 kohta; em. asia L.u.P., tuomion 43 kohta ja asia C-434/05, Horizon College, tuomio 14.6.2007, Kok., s. I-4793, 45 kohta).

28 Tästä seuraa, että pääasiassa kyse on olennaisilta osin sen arvioimisesta, noudattiko Saksan liittotasavalta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitetun tunnustamisen järjestämisessä sille kuuluvan harkintavallan rajoja (ks. myös analogisesti em. asia Kügler, tuomion 55 kohta).

29 Saksan hallitus toteaa tästä, että Saksan liittotasavallalla oli oikeus säätää, että muiden laitosten kuin julkisoikeudellisten laitosten tunnustamisesta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen yhteydessä säädetään tyhjentävästi kansallisessa verolainsäädännössä, ja olla myöntämättä hallintoviranomaisille harkintavaltaa tältä osin.

30 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa toki sallitaan muiden laitosten kuin julkisoikeudellisten laitosten yhteiskunnallisen luonteen tunnustamisen edellytyksiä ja tähän tunnustamiseen liittyviä yksityiskohtaisia sääntöjä koskevien kansallisten säännösten antaminen (ks. vastaavasti em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 50 kohta).

31 Oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee, että ratkaistessaan, millä laitoksilla olisi tunnustettava olevan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”yhteiskunnallinen luonne”, kansallisten viranomaisten on unionin oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena otettava huomioon useita seikkoja. Näihin seikkoihin voivat kuulua erityissäännösten olemassaolo, olivat nämä sitten valtakunnallisia tai alueellisia, lainsäädäntötoimia tai hallinnollisia toimia, vero-oikeudellisia tai sosiaaliturvaan liittyviä, kyseisen verovelvollisen toiminnan yleishyödyllisyys ja se, että muut samaa toimintaa harjoittavat verovelvolliset ovat jo saaneet samanlaisen hyväksynnän, sekä se, ottavatko sairauskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset mahdollisesti vastataksaan suuren osan kyseisten palveluiden kustannuksista (ks. vastaavasti em. asia Kügler, tuomion 57 ja 58 kohta; em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 53 kohta sekä analogisesti asia C-45/01, Dornier, tuomio 6.11.2003, Kok., s. I-12911, 72 ja 73 kohta; em. asia L.u.P., tuomion 53 kohta ja em. asia CopyGene, tuomion 65 ja 71 kohta).

32 Verovelvollinen voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettuun vapautukseen tämän säännöksen kanssa yhteensoveltumattomia kansallisia säännöksiä vastaan. Tällaisessa tapauksessa kansalliselle tuomioistuimelle kuuluu sen määrittelemisen, onko verovelvollinen kaikkien merkityksellisten seikkojen valossa kyseisessä säännöksessä tarkoitettu luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustettu laitos (ks. em. asia Kügler, tuomion 61 kohta).

33 Silloin, kun verovelvollinen riitauttaa sen, että se on tunnustettu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitetuksi yhteiskunnalliseksi laitokseksi tai sitä ei ole tunnustettu sellaiseksi, kansallisten tuomioistuinten on tutkittava, ovatko toimivaltaiset viranomaiset noudattaneet tässä säännöksessä myönnetyn harkintavallan rajoja unionin oikeuden periaatteiden ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatteen – jota verotuksen neutraalisuuden periaate arvonlisäverotuksen alalla ilmentää – mukaisesti (ks. vastaavasti mm. em. asia Kügler,

tuomion 56 kohta ja em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 52 ja 54 kohta ja em. asia L.u.P., tuomion 48 kohta).

34 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää tiedusteluja ensinnäkin kahden pääasiassa kyseessä olevaa edellytystä koskevan seikan laillisuudesta kuudenteen direktiiviin nähden, eli yhtäältä kahden kolmasosan kynnysarvon laillisuudesta ja toisaalta sen seikan laillisuudesta, että kyseisen tuomioistuimen tulkinnan mukaan tämän edellytyksen täyttymistä koskevan arvioinnin on kohdistuttava edeltäneen kalenterivuoden tilanteeseen (jäljempänä velvollisuus ottaa huomioon ainoastaan edeltänyt kalenterivuosi).

35 Kahden kolmasosan kynnysarvosta on ensinnäkin todettava, että edellä 31 kohdassa esitetyn oikeuskäytännön mukaan se, ottavatko sairauskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset mahdollisesti vastataksaan suuren osan kyseisten palvelujen kustannuksista, on seikka, joka voidaan ottaa huomioon niiden laitosten määrittämistä koskevassa arvioinnissa, joiden kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettu ”yhteiskunnallinen luonne” on tämän säännöksen soveltamista varten tunnustettava.

36 Näin ollen oikeuskäytännössä on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen asiayhteydessä todettu, että kun jäsenvaltio asettaa yksityisoikeudellisten laboratorioiden tunnustamiselle edellytyksen, jonka mukaan vähintään 40 prosenttia niiden tekemistä lääketieteellisistä tutkimuksista on tehtävä sosiaaliturvalaitoksen edunsaajille, jotta näihin laboratorioihin voitaisiin soveltaa kyseistä vapautusta, se ei ylitä sille kyseisessä säännöksessä annetun harkintavallan rajoja (ks. em. asia L.u.P., tuomion 53 ja 54 kohta).

37 Pääasiassa vahvistetun kahden kolmasosan kynnysarvoa koskevan edellytyksen kaltaista edellytystä on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan soveltamiseksi arvioitava analogisella tavalla. Tällainen kynnysarvon edellyttäminen näet vastaa samankaltaisella tavalla tarvetta tunnustaa laitosten yhteiskunnallinen luonne kyseisen säännöksen soveltamista varten. Kun jäsenvaltio pääasiassa kyseessä olevan edellytyksen yhteydessä lisäksi edellyttää, että lakisääteisten sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitosten on vastattava kyseisten avohoitopalvelujen kuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi, se ei lähtökohtaisesti ylitä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa myönnetyn harkintavallan rajoja.

38 Toiseksi siltä osin kuin kyse on velvollisuudesta ottaa huomioon ainoastaan edeltänyt kalenterivuosi, kansallinen tuomioistuin pohtii, voiko tämä velvollisuus perustua kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantokappaleeseen, jonka mukaan jäsenvaltioiden on otettava huomioon saman alakohdan loppuosassa säädettyjen vapautusten ”selkeä” soveltaminen.

39 Vaikka on toki niin, että jäsenvaltioiden on asetettava 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 kuitenkaan voi vaikuttaa vapautusten sisällön määrittelyyn (ks. mm. asia 8/81, Becker, tuomio 19.1.1982, Kok., s. 53, Kok. Ep. VI, s. 295, 32 kohta; em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 24 kohta ja asia C-401/05, VDP Dental Laboratory, tuomio 14.12.2006, Kok., s. I-12121, 26 kohta).

40 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tarvittaessa arvioida niissä tilanteissa, joissa kyseisten toimintojen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettu ”yhteiskunnallinen luonne” olisi tunnustettava näiden aloittamisesta lähtien edellä 31 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti, johtaako

velvollisuus ottaa huomioon ainoastaan edeltänyt kalenterivuosi kyseisten toimintojen ensimmäisen tai kahden ensimmäisen kalenterivuoden osalta siihen, että tässä säännöksessä tarkoitettu ”yhteiskunnallinen luonne” on tämän palveluntarjoajan osalta automaattisesti ja väistämättä suljettu pois.

41 Siltä osin kuin velvollisuudella ottaa huomioon ainoastaan edeltänyt kalenterivuosi on tällainen seuraus, sitä ei voida pitää perusteltuna kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantokappaleen nojalla.

42 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii seuraavaksi, onko verotuksen neutraalisuuden periaatteella vaikutusta pääasiassa, kun otetaan huomioon, että UStG:n 4 §:n 18 kohdan, jota sovelletaan ainoastaan UStDV:n 23 §:ssä lueteltuun 11 laitokseen, yhteydessä Zimmermannin suorittamien palvelujen kaltaisia palveluja koskevaan verovapautukseen ei sovelleta pääasiassa kyseessä olevaa edellytystä.

43 Edellä 22 ja 33 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä nimittäin seuraa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen täytäntöönpanossa verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen edellyttää lähtökohtaisesti, että kaikki muut laitokset kuin julkisoikeudelliset laitokset on asetettava yhdenvertaiseen asemaan niiden tunnustamiseksi samankaltaisten palvelujen tarjoamista varten (ks. myös analogisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan osalta em. asia L.u.P., tuomion 50 kohta ja em. asia CopyGene, tuomion 71 kohta).

44 Saksan hallitus katsoo, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan erityisessä asiayhteydessä on kyse yhdenvertaisen kohtelun soveltamisesta tunnustettaessa laitosten yhteiskunnallinen luonne niiden rinnastamiseksi julkisiin laitoksiin. Kyseinen hallitus väittää, että tämän mukaisesti verotuksen neutraalisuuden periaatteen ei voida katsoa tässä merkityksessä tarkoittavan sitä, että samanlaisten palvelujen sisältöä on verotettava samalla tavalla, vaan sitä, että samanlaisten verovelvollisten on saatava vapautus samoin edellytyksin.

45 Saksan hallitus väittää, että pääasiassa kyseessä olevan edellytyksen – mukaan lukien erityisesti kahden kolmasosan kynnysarvo – tarkoituksena on taata se, että asianomainen palveluntarjoaja todella on yhteiskunnallinen laitos, ja sillä asetetaan tämä palveluntarjoaja yhdenvertaiseen asemaan julkisoikeudellisten laitosten kanssa. Kyseinen hallitus katsoo sitä vastoin, että koska UStG:n 4 §:n 18 kohta koskee – toisin kuin saman pykälän 16 kohta – ainoastaan voittoa tavoittelemattomia oikeushenkilöitä, joiden yhteiskunnallinen luonne on virallisesti tunnustettu, kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä ei kohdella samanlaisia verovelvollisia keskenään eri tavalla vaan ainoastaan asetetaan erilaiset edellytykset aineellisesti ja oikeudellisesti erilaisissa asemissa olevien verovelvollisten tunnustamiselle luonteeltaan yhteiskunnallisiksi laitoksiksi.

46 Tästä on muistutettava, että neutraalisuuden käsitettä käytetään arvonlisäveron alalla erilaisissa merkityksissä.

47 Oikeuskäytännössä on yhtäältä muistutettu, että kuudennessa direktiivissä säädetyllä arvonlisäveron vähennysoikeudella pyritään kokonaan poistamaan maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta elinkeinonharjoittajalle aiheutuva rasitus sen koko taloudellisessa toiminnassa, ja todettu, että yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään näin ollen takaamaan kaiken liiketoiminnan verorasituksen täydellinen neutraalisuus edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. vastaavasti mm. asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10567, 27 kohta ja asia C-277/09, RBS Deutschland Holdings, tuomio 22.12.2010, Kok., s. I-13805, 38 kohta).

48 Toisaalta vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on erityisesti se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. mm. yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, tuomio 17.2.2005, Kok., s. I-1131, 24 kohta ja yhdistetyt asiat C-259/10 ja C-260/10, Rank Group, tuomio 10.11.2011, Kok., s. I-10947, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Nyt käsiteltävän asian kannalta merkityksellinen on neutraalisuuden käsitteen viimeksi mainittu merkitys. Kuten edellä 22 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, verotuksen neutraalisuuden periaatetta on kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädettyjen vapautusten tulkinnan yhteydessä sovellettava samanaikaisesti vapautusten suppean tulkinnan periaatteen kanssa (ks. vastaavasti myös asia C-44/11, Deutsche Bank, tuomio 19.7.2012, 45 kohta).

50 Tämän vuoksi on muistutettava, että verotuksen neutraalisuuden periaate, joka on unionin johdetun oikeuden tasolla ja verotuksen erityisalalla yhdenvertaisen kohtelun periaatteen erityinen ilmentymä (ks. vastaavasti em. asia NCC Construction Danmark, tuomion 44 kohta), ei ole primaarioikeuden sääntö, joka voisi määrittää kuudennen direktiivin 13 artiklassa ilmaistun vapautuksen pätevyyden. Se ei myöskään voi olla perustana tällaisen vapautuksen soveltamisalan laajentamiselle yksiselitteisen säännöksen puuttuessa (ks. vastaavasti em. asia VDP Dental Laboratory, tuomion 35–37 kohta ja em. asia Deutsche Bank, tuomion 45 kohta).

51 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa on määritetty yleishyödylliset toiminnot, jotka on vapautettava arvonlisäverosta, toiminnot, jotka jäsenvaltiot voivat vapauttaa verosta, ja toiminnot, joita ne eivät voi vapauttaa, samoin kuin ne ehdot, jotka jäsenvaltiot voivat asettaa niille toiminnoille, jotka voidaan vapauttaa verosta (ks. asia C-144/00, Hoffmann, tuomio 3.4.2003, Kok., s. I-2921, 38 kohta ja asia C-253/07, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, tuomio 16.10.2008, Kok., s. I-7821, 38 kohta).

52 Verotuksen neutraalisuuden periaate ei siis ole esteenä esimerkiksi sille, että julkisoikeudellisten laitosten yhteiskunnallisen luonteen tunnustaminen ei ole tarpeen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa säädetyin vapautuksen soveltamiseksi, kun taas tällaista tunnustamista edellytetään muilta laitoksilta kuin julkisoikeudellisilta laitoksilta.

53 Kuten edeltä 42 ja 52 kohdasta käy ilmi, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitetun vapautuksen yhteydessä verotuksen neutraalisuuden periaate ei nimittäin edellytä yhteiskunnallisen luonteen tunnustamisessa yhdenvertaista kohtelua julkisoikeudellisiin laitoksiin nähden vaan se edellyttää, että kaikkia muita laitoksia kohdellaan keskenään yhdenvertaisella tavalla.

54 Kuten Saksan hallitus unionin tuomioistuimen istunnossa vahvisti, UStG:n 4 §:n 18 kohdan soveltamisalaan kuuluvat laitokset – jotka on lueteltu tyhjentävästi UStDV:n 23 §:ssä – eivät ole julkisoikeudellisia laitoksia vaan yksityisoikeudellisia yhteisöjä, samalla tavoin kuin verovelvolliset, joihin pääasiassa kyseessä olevaa edellytystä sovelletaan.

55 Kuten Saksan hallitus lähinnä väittää, pitää paikkansa, ettei verotuksen neutraalisuuden periaate sellaisenaan ole esteenä sille, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan nojalla ei vapauteta verosta laitoksia, joiden tarkoituksena on pääasian valittajan tavoin järjestelmällinen voiton tavoittelu, direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa ilmaistun mahdollisuuden mukaisesti.

56 Unionin tuomioistuimelle toimitetuista tiedoista ei kuitenkaan ilmene, että Saksan tasavalta olisi halunnut käyttää kyseistä mahdollisuutta säätämällä pääasiassa kyseessä olevasta edellytyksestä. On päinvastoin niin, että tämä edellytys koskee kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen yhteydessä nimenomaan voittoa tavoittelevien kaupallisten laitosten yhteiskunnallisen luonteen tunnustamista.

57 Oikeuskäytännössä on sitä paitsi jo todettu edellä 22 kohdassa esitettyjä tulkintasääntöjä soveltamalla (ks. mm. asia C-473/08, Eulitz, tuomio 28.1.2010, Kok., s. I-907, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan sisältävä kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten käsite on lähtökohtaisesti riittävän laaja sisältämään myös luonnolliset henkilöt ja yksityiset yksiköt, jotka tavoittelevat voittoa (ks. asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999, Kok., s. I-4947, 17 kohta; em. asia Hoffmann, tuomion 24 kohta; em. asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 35 ja 47 kohta ja asia C-492/08, komissio v. Ranska, tuomio 17.6.2010, Kok., s. I-5471, 36 ja 37 kohta).

58 Näin ollen kansallisessa lainsäädännössä ei voida kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen täytäntöönpanon yhteydessä asettaa aineellisesti erilaisia edellytyksiä yhtäältä voittoa tavoitteleville laitoksille ja toisaalta voittoa tavoittelemattomille oikeushenkilöille, jotka kuuluvat UStG:n 4 §:n 18 kohdan soveltamisalaan.

59 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan tulkittuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti, on esteenä kahden kolmasosan kynnysarvon kaltaiselle kynnysarvolle, siltä osin kuin tätä säännöstä sovelletaan olennaisesti samanlaisten palvelujen yhteydessä yhteiskunnallisen luonteen tunnustamiseksi siinä tarkoitetulla tavalla tiettyihin yksityisoikeudellisiin verovelvollisiin muttei tiettyihin toisiin yksityisoikeudellisiin verovelvollisiin.

60 Kattavan vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on muistutettava, että tämän tehtävänä on niiden konkreettisten seikkojen perusteella, joista sen käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse, ottaa huomioon kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdassa säädetyt edellytykset.

61 Riippumatta ilmaisulle ”liittyä läheisesti” kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan soveltamisen yhteydessä annettavasta tulkinnasta on muistutettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan perusteella vapauttaminen edellyttää joka tapauksessa, että kyseiset tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset ovat välttämättömiä vapautettujen liiketoimien toteuttamiselle (ks. em. asia Stichting Kinderopvang Enschede, tuomion 25 kohta). Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää, ovatko kaikki Zimmermannin suorittamat palvelut välttämättömiä viimeksi mainitun säännöksen perustella vapautettujen liiketoimien toteuttamiselle.

(ks. analogisesti em. asia Horizon College, tuomion 38–41 kohta).

62 Lisäksi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan toisen luetelmakohdan mukaan palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta saman artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädettyä vapautusta, jos niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

63 Kaiken edellä todetun perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohta, tulkittuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti, on esteenä sille, että kaupallisten palveluntarjoajien tarjoamien avohoitopalvelujen verovapautuksen edellytykseksi asetetaan pääasiassa kyseessä olevan edellytyksen kaltainen edellytys, jonka mukaan vapautus saadaan vain, jos lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset ovat vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksista vastanneet edeltäneenä kalenterivuotena näiden palvelujen kuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi, mikäli tällä edellytyksellä ei voida taata yhdenvertaista kohtelua muiden laitosten kuin julkisoikeudellisten laitosten yhteiskunnallisen luonteen tunnustamisessa tätä säännöstä sovellettaessa.

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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohta, tulkittuna verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti, on esteenä sille, että kaupallisten palveluntarjoajien tarjoamien avohoitopalvelujen verovapautuksen edellytykseksi asetetaan pääasiassa kyseessä olevan edellytyksen kaltainen edellytys, jonka mukaan vapautus saadaan vain, jos lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset ovat vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksista vastanneet edeltäneenä kalenterivuotena näiden palvelujen kuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi, mikäli tällä edellytyksellä ei voida taata yhdenvertaista kohtelua muiden laitosten kuin julkisoikeudellisten laitosten yhteiskunnallisen luonteen tunnustamisessa tätä säännöstä sovellettaessa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.