

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

21 päivänä syyskuuta 2017 (*)

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 132 artiklan 1 kohdan f alakohta – Riippumattomien henkilöyhteenliittymien jäsenilleen suorittamien palvelujen vapauttaminen verosta – Rajoittaminen riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin, joiden jäsenet harjoittavat vain tiettyjä ammatteja

Asiassa C-616/15,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 20.11.2015,

Euroopan komissio, asiamiehinään M. Owsiany-Hornung, B.-R. Killmann ja R. Lyal,

kantajana,

vastaan

Saksan liittotasavalta, asiamiehinään T. Henze, J. Möller ja K. Petersen,

vastaajana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit E. Juhász, C. Vajda (esittelevä tuomari), K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies X. Lopez Bancalari,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 15.2.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

kuultuaan julkisasiamiehen 5.4.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteessaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaisia velvoitteitaan rajoittaessaan vapautuksen arvonlisäverosta koskemaan vain sellaisia riippumattomia henkilöyhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat tiettyjä ammatteja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Kuudes direktiivi

2 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkavin vaikutuksin direktiivillä 2006/112. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Edellä tarkoitettuja yhteisöjä on joka tapauksessa pidettävä verovelvollisina liitteessä D luetelluista liiketoimista, jos nämä eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

— —?

3 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädettiin seuraavaa:

?1. 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:

— —

f) sellaisten [henkilöiden], joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai joiden toiminta ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, [riippumattomien yhteenliittymien] jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen;

— —?

4 Mainitun direktiivin 28 artiklan 3 ja 4 kohdassa säädettiin seuraavaa:

?3. Jäsenvaltiot voivat 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymä kautena:

a) jatkaa sellaista liiketoimien verottamista, jotka ovat vapautetut 13 tai 15 artiklan mukaisesti ja jotka luetellaan liitteessä E;

— —

4. Siirtymäkausi säädetään aluksi viideksi vuodeksi 1 päivästä tammikuuta 1978. Viimeistään kuusi kuukautta ennen tämän kauden päättymistä ja tarvittaessa tämän jälkeenkin neuvosto tarkistaa komission kertomuksen perusteella tilanteen 3 kohdassa lueteltujen poikkeusten osalta ja päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta tiettyjen tai kaikkien näiden poikkeuksien mahdollisesta lakkauttamisesta.”

5 Mainitun direktiivin liitteessä E, jonka otsikkona on ”Luettelo 28 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista”, säädettiin seuraavaa:

— —

3. direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa tarkoitettut, muut kuin lääketieteellisten tai avustavan hoitohenkilöstön ammattiryhmien suorittamat liiketoimet;

— —?

Kahdeksastoista direktiivi 89/465/ETY

6 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – Tiettyjen kuudennen direktiivin 77/388/ETY 28 artiklan 3 kohdassa säädettyjen poikkeusten kumoaminen – 18.7.1989 annetun kahdeksantoista neuvoston direktiivin 89/465/ETY (EYVL 1989, L 226, s. 21) 1 artiklan mukaan:

”Muutetaan direktiivi 77/388/ETY seuraavasti:

1) Kumotaan liitteessä E olevissa 1, 3–6, 8, 9, 10, 12, 13 ja 14 kohdassa tarkoitettut liiketoimet 1 päivästä tammikuuta 1990.

— —?

Direktiivi 2006/112

7 Direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen.

Jos ne harjoittavat tällaista toimintaa tai suorittavat tällaisia liiketoimia, niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina tämän toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.”

8 Direktiivin 2006/112 IX osaston, jonka otsikko on ”Vapautukset”, 1 luvussa, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”, olevassa 131 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.”

9 Mainitun direktiivin 132 artiklan, joka sisältyy kyseisen direktiivin IX osaston 2 lukuun, jonka otsikko on "Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset", 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

- a) julkisen postilaitoksen palvelujen suoritukset ja niihin liittyvät tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta henkilökuljetus- ja telepalveluja;
- 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;
- d) ihmiselinten, veren ja maidon luovutukset;
- e) hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset;
- f) sellaisten [henkilöiden], joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia, [riippumattomien yhteenliittymien] jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen;
- g) sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset;

--

- i) lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenopetus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä;

--

- m) tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille;
- n) tietyt julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten kulttuuripalvelujen suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset;

--?

10 Direktiivin 2006/112 133 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman seuraavista edellytyksistä:

— —

d) vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen."

11 Mainitun direktiivin IX osaston 3 luvussa, jonka otsikkona on "Muiden toimintojen vapautukset", olevan 135 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) vakuutus- ja jälleenvakuutustoiminnot, mukaan lukien näihin liiketoimiin liittyvät vakuutuksenvälittäjän ja vakuutusasiamiehen palvelujen suoritukset;

— —

d) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja, lukuun ottamatta saamisten perimistä;

e) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita, lukuun ottamatta keräilykolikoita ja ?seteleitä eli kulta-, hopea- ja muita metallikolikoita ja seteleitä, joita ei tavallisesti käytetä laillisina maksuvälineinä tai jotka ovat numismaattisesti arvokkaita kolikoita;

— —?

Saksan oikeus

12 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) toiseen lukuun, jonka otsikko on "Verosta vapauttaminen ja veron palauttaminen", sisältyvässä 4 §:ssä on luettelo liikevaihtoverosta (arvonlisäverosta) vapautetuista palvelusuorituksista. UStG:n 4 §:n 14 kohdassa, sellaisena kuin sitä sovellettiin kyseessä oleviin tosiseikkoihin, säädetään, että verosta vapautetaan:

"a) hoidon antaminen henkilölle lääkärin, hammaslääkärin, luontaisparantajan, fysioterapeutin, kättilön tai muiden vastaavien lääketieteellisten ammattien harjoittamisen yhteydessä. Ensimmäistä virkettä ei sovelleta hammasproteesien — — eikä hampaiden oikomiskojeiden luovutukseen tai korjaukseen, mikäli elinkeinonharjoittaja on valmistanut tai korjannut ne yrityksessään.

b) julkisoikeudellisten laitosten antama sairaala- ja sairaanhoito, mukaan lukien taudinmääritys, lääkärintarkastukset, ennaltaehkäisy, kuntoutus, kättilötyö ja saattohoitopalvelut sekä niihin läheisesti liittyvät toimet — —;

— —

d) muut sellaisten yhteenliittymien, joiden jäsenet harjoittavat a alakohdassa tarkoitettuja ammatteja tai ovat b alakohdassa tarkoitettuja laitoksia, suoritukset jäsenilleen, kun tällaiset palvelut ovat välittömästi tarpeellisia a tai b alakohdassa tarkoitettujen toimintojen harjoittamiseksi ja kun nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista;

Oikeudenkäyntiä edeltävä menettely

13 Komissio ilmoitti 23.11.2009 päivätyssä virallisessa huomautuksessa Saksan liittotasavallalle epäilevänsä, sopivatko unionin oikeuden kanssa yhteen Saksan kansalliset säännökset arvonlisäverovapautuksesta, joka myönnetään arvonlisäverosta vapautettua tai arvonlisäverovelvollisuuden piiriin kuulumatonta toimintaa harjoittavien henkilöiden riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamista palveluista, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle.

14 Komissio totesi huomautuksessaan, että Saksan oikeudessa vapautus arvonlisäverosta rajoitetaan koskemaan vain sellaisten riippumattomien henkilöyhteenliittymien palvelusuorituksia, joiden jäsenet harjoittavat terveydenhuoltoalan toimintoja tai ammatteja, vaikka direktiivissä 2006/112 ei rajoiteta kyseistä verosta vapautumista tiettyjen ammattiryhmien yhteenliittymiin vaan siinä myönnetään vapautus arvonlisäverosta kaikille yhteenliittymille siltä osin kuin niihin kuuluvien henkilöiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai he eivät ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia. Komissio siis katsoi, että liikevaihtoveroa koskeva Saksan oikeus ei vastaa unionin oikeuden tavoitteita sellaisina kuin ne ilmenevät direktiivistä 2006/112.

15 Saksan liittotasavalta vastasi tähän viralliseen huomautukseen 22.3.2010 päivätyllä kirjeellään. Saksan liittotasavalta vahvisti siinä, että riippumattomien henkilöyhteenliittymien palvelusuoritukset vapautetaan Saksan lainsäädännössä arvonlisäverosta vain sikäli kuin kyseessä ovat lääkärin tai vastaavia ammatteja harjoittavien henkilöiden sekä sairaaloiden tai vastaavanlaisten laitosten muodostamat yhteenliittymät. Se korosti, että tällainen rajoitus on perusteltu siksi, että kansallisen lainsäätäjän kuuluu määrittää, mitkä ammattiryhmät voivat saada vapautuksen kyseisestä verosta ilman, että vapautus johtaa kilpailun vääristymiseen. Näin ollen Saksan liittotasavallan mukaan maan lainsäätäjä oli tutkimuksensa jälkeen katsonut, että kyseinen vapautus on perusteltu ainoastaan terveydenhuoltoalalla.

16 Komissio osoitti 7.4.2011 Saksan liittotasavallalle perustellun lausunnon. Siinä komissio ilmoitti suhtautuvansa epäillen Saksan liittotasavallan väitteeseen, jonka mukaan kilpailun vääristymien estämiseksi kyseessä oleva vapautus voidaan myöntää ainoastaan terveydenhuollon toiminnoille ja ammatteihin. Komission mukaan unionin lainsäädäntömenettely osoittaa, että direktiivin 2006/112 tarkoituksena on juuri laajentaa vapautus koskemaan yhteenliittymiä, joihin kuuluu myös muita henkilöryhmiä. Komissio korosti lisäksi, että saksalaiset tuomioistuimet ovat joutuneet moneen kertaan laajentamaan kyseessä olevan vapautuksen soveltamisalaa muihin kuin Saksan kansallisessa liikevaihtoverolaissa lueteltuihin ammattiryhmiin.

17 Komissio totesi myös, ettei se ymmärrä seikkoja, joihin Saksan lainsäätäjä tukeutui todetessaan kilpailun vääristymien jatkuvan, mikäli se joutuisi myöntämään kyseessä olevan vapautuksen sen piiriin jo kuuluvien terveydenhuollon ammattien lisäksi kaikille kansallisille elinkeinoaloille. Komissio katsoi, ettei Saksan lainsäätäjän pidä arvioida kilpailun mahdollisia vääristymiä yleisluonteisen harkinnan perusteella. Komission mukaan Saksan lainsäätäjän olisi päinvastoin evättävä kyseessä oleva vapautus vain silloin, kun on olemassa todellinen vaara siitä, että vapautus itsessään voisi välittömästi ja tulevaisuudessa johtaa kilpailun vääristymiseen.

18 Saksan liittotasavalta vastasi perusteltuun lausuntoon 6.6.2011 päivätyllä kirjeellään. Se painotti kirjeessään ensinnäkin asemaa, joka kyseessä olevaa vapautusta koskevalla säännöksellä on direktiivin 2006/112 rakenteessa: se sijaitsee luvussa, jossa säädetään tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautuksista. Se päätteli tästä, ettei vapautusta voida laajentaa koskemaan kaikkia elinkeinoelämän toimintoja.

19 Toiseksi Saksan liittotasavalta korosti, että kun mainittua direktiiviä saatettiin osaksi kansallista lainsäädäntöä, otettiin juuri huomioon kilpailun vääristämisen kieltä, ja kyseinen vapautus rajoitettiin siksi koskemaan vain tiettyjä terveydenhuoltoalan ammattiryhmiä. Tältä osin Saksan liittotasavalta korosti, että Saksan lainsäätäjät oli katsonut, että kyseinen vapautus on perusteltu vain terveydenhuoltoalan ammattiryhmien osalta, kun otetaan huomioon, ettei tällaisten yhteenliittymien toimintoja tarjoavia riippumattomia palveluntarjoajia ollut.

20 Kolmanneksi Saksan liittotasavalta korosti, ettei komissio ollut yksilöinyt sitä ammattiryhmää, joka olisi Saksan oikeudessa suljettu perusteettomasti pois kyseessä olevan vapautuksen piiristä.

21 Näin ollen Saksan liittotasavalta hylkäsi komission vaatimuksen ryhtyä kaikkiin tarvittaviin toimenpiteisiin perustellun lausunnon noudattamiseksi.

22 Koska Saksan liikevaihtoverolainsäädännössä rajoitettiin edelleen arvonlisäverovapautus koskemaan vain terveydenhuoltoalan toimintaa harjoittavia riippumattomia yhteenliittymiä, komissio päätti nostaa nyt käsiteltävän kanteen unionin tuomioistuimessa.

Kanne

Asianosaisten lausumat

23 Komissio toteaa, että kyseisessä Saksan lainsäädännössä eli UStG:n 4 §:n 14 kohdassa rajoitetaan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu vapautus koskemaan riippumattomien yhteenliittymien, joiden jäsenet harjoittavat vain tiettyjä – lähinnä terveydenhuoltoalan – ammatteja, tarjoamia palveluja. Komission mukaan kyseinen rajoitus on direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan vastainen.

24 Komissio katsoo ensiksi, ettei tällainen lainsäädäntö ole direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan soveltamisalan mukainen, koska se ei koske ainoastaan sellaisten riippumattomien yhteenliittymien palveluita, joiden jäsenet harjoittavat jonkin tietyn ammattiryhmän ammatteja.

25 Komission mukaan mainitussa säännöksessä säädetty vapautus ei koske ainoastaan sellaisia riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat yleishyödyllisiä toimintoja vaan se koskee kaikkia riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta. Komissio lisää, että vaikka kyseinen vapautus koskee ainoastaan sellaisia riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat yleishyödyllisiä toimintoja, sen soveltamisalaa ei kuitenkaan ole rajoitettu koskemaan vain sellaisia riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat terveydenhuoltoalaan kuuluvia ammatteja, kuten mainitussa Saksan lainsäädännössä säädetään.

26 Komissio katsoo, että sen direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan soveltamisalasta tekemää tulkintaa tukevat kyseisen säännöksen sanamuoto, sen tavoite ja se historiallinen asiayhteys, jossa säännös on laadittu, sekä 20.11.2003 annettu tuomio Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), jossa unionin tuomioistuin sovelsi mainittua vapautusta

vakuutusyhtiöiden yhteenliittymän tarjoamiin palveluihin.

27 Komission mukaan ainoastaan se seikka, että luku, jossa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohda on, on otsikoitu ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”, ei tee kyseisen säännöksen sanamuotoa monitulkintaiseksi. Luvun otsikointi johtunee toimituksellisesta huolimattomuusvirheestä, joka perustunee siihen, että kuudennen direktiivin alkuperäisessä ehdotuksessa säädettiin kyseinen vapautus koskemaan lääketieteellisiä tai terveydenhuoltoon liittyviä riippumattomia yhteenliittymiä.

28 Toiseksi komissio katsoo, ettei mainittua Saksan lainsäädäntöä voida perustella viittaamalla direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettuun kilpailun vääristymättömyyden vaatimukseen.

29 Komission mukaan sitä, onko kilpailu vääristynyt vai ei, voidaan tarkastella vain nyt käsiteltävän asian olosuhteiden perusteella. Olisi mahdotonta arvioida kilpailun vääristymistä yleisesti niiden palvelujen osalta, joita tarjoavat tietyt ammattiryhmät ja sellainen riippumaton yhteenliittymä, joka on niihin suoraan liittyvä. Olisi direktiivin 2006/112 täysimääräisen täytäntöönpanon vastaista, että lainsäätäjät itse tutkisi kokonaisia ammattialoja ryhmittäin, kuten Saksan lainsäätäjät on tehnyt.

30 Saksan liittotasavalta väittää ensiksi, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuodosta ja sijainnista direktiivin systematiikassa sekä siitä historiallisesta asiayhteydestä, jossa kyseinen säännös on laadittu, ja sen tavoitteista seuraa, että kyseisen verosta vapautumisen henkilöllinen soveltamisala on rajoitettu koskemaan henkilöryhmiä, jotka harjoittavat tiettyjä yleishyödyllisiä toimintoja.

31 Seuraavaksi Saksan liittotasavalta toteaa säännöksen sanamuodon ja sen sijainnin osalta, että kyseinen vapautus ilmenee direktiivin 2006/112 132 artiklasta, joka kuuluu mainitun direktiivin 2 lukuun, jonka otsikkona on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”. Tästä seuraa, että mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu vapautus koskee vain sellaisten riippumattomien yhteenliittymien tarjoamia palveluja, joiden jäsenet harjoittavat yleishyödyllisiä toimintoja.

32 Saksan liittotasavalta katsoo aivan erityisesti, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettua vapautusta sovelletaan vain niihin riippumattomiin yhteenliittymiin, joiden jäsenet harjoittavat direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b–e alakohdassa mainittuja toimintoja, jotka mainitaan ennen tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta ja jotka koskevat terveydenhuoltoalaa. Jos asia ei olisi näin, lainsäätäjät olisi sijoittanut kyseisen vapautuksen direktiivin 2006/112 132 artiklan loppuun tai jopa erilliseen artiklaan.

33 Tulkinta, jonka mukaan mainittu vapautus koskee direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b–e alakohdassa mainittuja toimintoja, saa Saksan liittotasavallan mukaan tukea unionin tuomioistuimen tavasta, jolla se käytti käsitettä ”ammattinharjoittajat”, kun se tulkitsi kyseistä vapautusta 11.12.2008 antamassaan tuomiossa Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, 37 kohta). Direktiivissä 2006/112 käsitettä ”ammatti” käytetään nimittäin pääasiassa lääketieteellisten ammattien yhteydessä.

34 Seuraavaksi Saksan liittotasavalta korostaa, että sen perustelut saavat tukea siitä historiallisesta asiayhteydestä, jossa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohda on laadittu. Tältä osin se toteaa muun muassa, että kuudennen direktiivin ensimmäisessä versiossa 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja liitteessä E olevan 3 kohdan tarkoituksena oli taata, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta sovelletaan lääketieteellisten tai terveydenhuoltoon liittyvien riippumattomien henkilöyhteenliittymien suorittamiin palveluihin,

kun taas jäsenvaltiot voivat jatkaa muiden riippumattomien yhteenliittymien suorittamien vastaavanlaisten palvelujen verottamista 31.12.1989 saakka. Se, että oikeus verottaa muita riippumattomia yhteenliittymiä kumottiin 1.1.1990 alkavin vaikutuksin, ei vaikuttanut kyseisen vapautuksen soveltamisalaan vaan sillä pyrittiin pikemminkin poistamaan joitakin pelkästään arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolisia käytännön ongelmia.

35 Toiseksi Saksan liittotasavalta katsoo, että mainittu Saksan lainsäädäntö on perusteltu sen edellytyksen osalta, jonka mukaan kyseistä vapautusta sovelletaan vain, jos vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen. Se korostaa, että toisin kuin komissio väittää, kansallinen lainsäätäjä voi käyttää arviointia, jossa tietyissä ammattiryhmissä esiintyvä kilpailun vääristymisen vaara arvioidaan riskiryhmittäin, ja tämän arvioinnin perusteella rajoittaa vapautuksen koskemaan vain joitakin näistä aloista.

36 Tältä osin Saksan liittotasavalta muistuttaa, että kyseinen edellytys ei ole riittävän selkeä eikä sisällöltään ehdoton ja että sen vuoksi sitä on täsmennettävä kansallisella tasolla. Kyseisen edellytyksen arviointia ei voida antaa veroviranomaisille, koska arviointi voidaan suorittaa ainoastaan kutakin toimintasektoria koskevien monimutkaisten taloudellisten analyysien perusteella.

37 Tässä yhteydessä Saksan liittotasavalta toteaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ja erityisesti 16.9.2008 annetusta tuomiosta *Isle of Wight Council ym.* (C-288/07, EU:C:2008:505, 35 ja 36 kohta) käy ilmi, että direktiivin 2006/112 13 artiklan 1 kohdasta ilmenevän kilpailun vääristymättömyyden edellytyksen – joka vastaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä edellytystä – arvioinnin voi suorittaa kansallinen lainsäätäjä.

38 Saksan liittotasavalta lisää, että SEUT 258 artiklan nojalla nostetun kanteen yhteydessä komission on näytettävä toteen väitteensä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä ja esitettävä unionin tuomioistuimelle tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, onko jäsenyysvelvoitteita jätetty noudattamatta. Komissio ei ole osoittanut, että riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen tarjoamia palveluja koskeva vapautus ei johda kilpailun vääristymiseen muilla kuin UStG:ssä tarkoitetuilla ammattialoilla.

Unionin tuomioistuimen arviointi asiasta

39 Aluksi on korostettava, että komission kanne koskee vain Saksan liittotasavallan säätämää direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua arvonlisäverovapautuksen rajoittamista niin, että vapautus koskee vain sellaisia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat tiettyjä ammatteja.

40 Näin ollen ensiksi on tutkittava direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan henkilöllinen soveltamisala ja toiseksi on arvioitava kyseisessä säännöksessä tarkoitettu kilpailun vääristymättömyyden vaatimus.

Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan soveltamisala

41 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan soveltamisalan osalta komission pääasiallinen väite perustuu siihen, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettua vapautusta ei rajoiteta koskemaan riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat yleishyödyllisiä toimintoja, vaan se kattaa kaikki riippumattomat yhteenliittymät, joiden jäsenet harjoittavat arvonlisäverosta vapautettua toimintaa – näin ollen myös ne, joiden jäsenet harjoittavat taloudellista toimintaa pankki- ja vakuutusalailla. Toiseksi komissio väittää, että vaikka kyseinen säännös koskisi ainoastaan riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat

yleishyödyllisiä toimintoja, sen soveltamisalaa ei kuitenkaan voida rajata koskemaan vain riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat terveydenhuoltoalaan kuuluvia ammatteja, kuten Saksan lainsäädännössä säädetään.

42 Tästä on muistettava, että kyseisen säännöksen sanamuoto, jossa mainitaan riippumattomien yhteenliittymien jäsenten verosta vapautettu toiminta, mahdollistaa myös sellaisen tulkinnan, jonka mukaan kyseistä vapautusta voidaan soveltaa kaikkiin riippumattomiin yhteenliittymiin, joiden jäsenet harjoittavat arvonlisäverosta vapautettua toimintaa.

43 Kuitenkin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkittamisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on (tuomio 26.4.2012, Able UK, C?225/11, EU:C:2012:252, 22 kohta ja tuomio 4.4.2017, Fahimian, C?544/15, EU:C:2017:255, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan asiayhteydestä on korostettava, että mainittu säännös sisältyy tämän direktiivin IX osaston 2 lukuun, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”. Otsikko osoittaa, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettu vapautus koskee ainoastaan niitä riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat yleishyödyllisiä toimintoja.

45 Tämä tulkinta saa tukea myös kyseisen direktiivin IX osaston, joka on otsikoitu ”Vapautukset”, rakenteesta. Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohta ei nimittäin ole direktiivin IX osaston 1 luvussa, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”, vaan kyseisen osaston 2 luvussa. Lisäksi kyseisessä osastossa on erotettu toisistaan 2 luku, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”, ja 3 luku, jonka otsikko on ”Muiden toimintojen vapautukset”, mikä osoittaa, että 2 luvun sääntöjä, jotka koskevat tiettyjä yleishyödyllisiä toimintoja, ei voida soveltaa muihin, 3 luvussa tarkoitettuihin toimintoihin.

46 Mainituissa 3 luvussa olevassa 135 artiklan 1 kohdan a alakohdassa on vapautettu verosta vakuutus- ja jälleenvakuutustoiminta sekä sen d ja e alakohdassa puolestaan liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletus- ja käyttötiliä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja, ja liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita. Direktiivin 2006/112 yleisestä rakenteesta siis seuraa, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua vapautusta ei sovelleta vakuutus- ja jälleenvakuutustoiminnassa eikä rahoituspalvelualalla tehtäviin liiketoimiin ja että näin ollen kyseinen vapautus ei koske niiden riippumattomien yhteenliittymien tarjoamia palveluja, joiden jäsenet toimivat näillä aloilla.

47 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tarkoituksesta on muistettava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan tarkoituksena on vapauttaa arvonlisäverosta tietyt yleishyödylliset toiminnat, jotta voidaan helpottaa tiettyjen palvelujen saamista ja tiettyjen tavaroiden toimittamista välttämällä lisäkulut, jotka niiden arvonlisäverollisuudesta aiheutuisivat (tuomio 5.10.2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Näin ollen riippumattomien yhteenliittymien suorittamiin palveluihin on sovellettava direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua vapautusta, kun palvelut edistävät suoraan kyseisen direktiivin 132 artiklassa tarkoitettua yleishyödyllisen toiminnan harjoittamista (ks. analogisesti tuomio 5.10.2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, 31–33 kohta).

49 Lisäksi on muistutettava, että direktiivin 2006/112 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten soveltamisalaa on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen suorittamasta

vastikkeellisesta palvelusta (ks. vastaavasti tuomio 5.10.2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Tästä seuraa, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua vapautusta ei sovelleta palveluihin, jotka eivät edistä suoraan 132 artiklassa tarkoitettujen yleishyödyllisten toimintojen harjoittamista vaan muita, muun muassa mainitun direktiivin 135 artiklassa tarkoitettujen verosta vapautettujen toimintojen harjoittamista.

51 Tämän johdosta direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa on tulkittava siten, että kyseisessä säännöksessä tarkoitettu vapautus koskee ainoastaan niitä riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat tässä artiklassa mainittuja yleishyödyllisiä toimintoja. Komission pääasiallinen väite, jonka mukaan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua vapautuksen soveltamisalaa ei rajoiteta koskemaan vain niitä riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat yleishyödyllisiä toimintoja, on siis hylättävä.

52 Tältä osin on huomautettava, että – toisin kuin nyt annettavassa tuomiossa – 20.11.2003 annetussa tuomiossa Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621) ei ole ratkaistu kysymystä siitä, koskiko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa (joka vastaa direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa) tarkoitettu vapautus vain sellaisen riippumattoman yhteenliittymän tarjoamia palveluja, jonka jäsenet harjoittavat yleishyödyllisiä toimintoja.

53 Saksan liittotasavallan väitteet, joiden mukaan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu vapautus koskee vain niitä riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat ammatillista toimintaa terveydenhuoltoalalla, on kuitenkin hylättävä.

54 Ensinnäkään ei voida päätellä pelkästään sen seikan perusteella, että riippumattomia yhteenliittymiä koskevasta vapautuksesta säädetään direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa, että mainittua vapautusta sovelletaan vain niihin riippumattomiin yhteenliittymiin, jotka harjoittavat mainitun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b–e alakohdassa mainittuja toimintoja, jotka on lueteltu direktiivissä ennen 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettuja toimintoja ja jotka koskevat terveydenhuoltoalaa.

55 Tällä vapautuksella nimittäin viitataan sellaisten henkilöiden riippumattomiin yhteenliittymiin, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverollisia. Direktiivi 2006/112 koskee terveydenhuoltoalan liiketoimien lisäksi myös muita yleishyödylliseen toimintaan liittyviä liiketoimia, kuten liiketoimia, jotka liittyvät sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan, opetukseen, urheiluun ja kulttuuriin ja joista säädetään direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g, i, m ja n alakohdassa.

56 Toiseksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua verovapautuksen tavoitteena on välttää se, että tiettyjä palveluja suorittava henkilö olisi velvollinen suorittamaan kyseistä veroa, jos se on päättänyt toimimaan yhteistyössä muiden ammatinharjoittajien kanssa sellaisen yhteisen rakenteen kautta, joka on ottanut hoidettavakseen kyseisten palvelujen toteuttamiselle tarvittavia toimintoja (ks. vastaavasti tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, 37 kohta).

57 Toisin kuin Saksan liittotasavalta väittää, sen esittämä argumentti, jonka mukaan mainittu verovapautus koskisi ainoastaan niitä riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet toimivat terveydenhuoltoalalla, ei kuitenkaan saa tukea ammatinharjoittajan käsitteestä, jota unionin tuomioistuin käytti kyseistä vapautusta tulkitessaan. Direktiivin 2006/112 132 artiklassa käytetään

nimittäin ammattiin viittaavia käsitteitä vain mainitun artiklan 1 kohdan c ja e alakohdassa, eikä näiden käsitteiden käytön perusteella voida näin ollen päätellä, että direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu verosta vapautus koskisi ainoastaan niitä riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet toimivat terveydenhuoltoalalla.

58 Kolmanneksi direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan lainsäädäntöhistoriasta ei voida päätellä, että mainitussa direktiivissä tarkoitettu verovapautus koskisi vain terveydenhuoltoalaa. Historiallisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa, luettuna yhdessä saman direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja liitteen E kanssa, säädettiin kylläkin mahdollisuudesta rajoittaa kyseinen vapautus koskemaan vain lääketieteellisiä tai terveydenhuoltoon liittyviä riippumattomia yhteenliittymiä.

59 Kuitenkin se seikka, että kuudennessa direktiivissä säädettiin mahdollisuudesta rajoittaa vapautus poikkeuksen perusteella koskemaan muita kuin lääketieteellisiä tai terveydenhuoltoon liittyviä riippumattomia yhteenliittymiä, osoittaa – Saksan liittotasavallan väitteen vastaisesti –, että kyseisen vapautuksen soveltamisala kattaa myös sellaiset riippumattomat yhteenliittymät, joiden jäsenet toimivat muilla aloilla kuin terveydenhuoltoalalla. Joka tapauksessa mainittu mahdollisuus poiketa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa tarkoitettua vapautuksesta poistettiin 1.1.1990 alkavin vaikutuksin kahdeksannentoista direktiivin 89/465 1 artiklalla. Tästä seuraa, että – toisin kuin Saksan liittotasavalta väittää – kyseistä vapautusta ei ole rajoitettu koskemaan vain lääketieteellisiä tai terveydenhuoltoon liittyviä riippumattomia yhteenliittymiä.

60 Edellä esitetyt näkökohdat huomioon ottaen on hyväksyttävä komission toissijainen väite, jonka mukaan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua vapautuksen soveltamisalaa ei ole rajoitettu koskemaan riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat vain terveydenhuoltoalan ammatteja, kuten mainitussa Saksan lainsäädännössä säädetään.

Kilpailun vääristymättömyyttä koskeva vaatimus

61 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaan mainitussa säännöksessä tarkoitettua vapautusta sovelletaan edellyttäen, että vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen.

62 Saksan liittotasavallan mukaan kansallisen lainsäätäjän kuuluu määrittää, mitkä toimintasektorit voivat saada vapautuksen kyseisestä verosta ilman, että se johtaa kilpailun vääristymiseen. Nyt käsiteltävässä asiassa Saksan lainsäätäjä on katsonut, että kyseinen vapautus on perusteltu ainoastaan niiden riippumattomien yhteenliittymien osalta, joiden jäsenet toimivat terveydenhuoltoalalla.

63 Näin ollen on tutkittava kysymys siitä, voiko jäsenvaltio – kun otetaan huomioon kilpailun vääristymättömyyden vaatimus – rajoittaa kansallisessa lainsäädännössään niitä toimintasektoreita, joihin direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua vapautusta sovelletaan.

64 Ensiksi on huomattava, etteivät jäsenvaltiot ole velvollisia saattamaan kirjaimellisesti tätä vaatimusta osaksi kansallista lainsäädäntöään (ks. analogisesti kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan osalta tuomio 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino ym., 231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, 23 kohta).

65 Jotta voidaan määrittää, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua vapautuksen soveltaminen omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen, kansallinen

lainsäätäjä voi säätää sääntöjä, joita toimivaltaiset viranomaiset voivat hallinnoida ja valvoa helposti (ks. analogisesti tuomio 24.2.2015, Sopora, C?512/13, EU:C:2015:108, 33 kohta). Direktiivin 2006/112 131 artiklan nojalla jäsenvaltiot nimittäin vahvistavat edellytykset, joilla varmistetaan vapautusten oikea ja selkeä soveltaminen. Nämä edellytykset eivät kuitenkaan koske mainitussa direktiivissä tarkoitettujen vapautusten sisällön määrittämistä (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2013, komissio v. Ranska, C?197/12, ei julkaistu, EU:C:2013:202, 31 kohta ja tuomio 25.2.2016, komissio v. Alankomaat, C?22/15, ei julkaistu, EU:C:2016:118, 28 ja 29 kohta).

66 Tällainen vaikutus on kuitenkin kyseisellä Saksan lainsäädännöllä, jolla kansallinen lainsäätäjä jätti verovapautuksen ulkopuolelle kaikki sellaisten riippumattomien yhteenliittymien tarjoamat palvelut, joiden jäsenet harjoittavat yleishyödyllisiä toimintoja muilla toimialoilla kuin terveydenhuoltoalalla.

67 Toisin kuin Saksan liittotasavalta on väittänyt, 16.9.2008 annetusta tuomiosta Isle of Wight Council ym. (C?288/07, EU:C:2008:505) ei ilmene, että kilpailun vääristymättömyyttä koskevan vaatimuksen arviointi mahdollistaisi sen, että kansallisessa lainsäädännössä rajoitettaisiin yleisesti direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua vapautusta. Edellä mainitussa tuomiossa tulkittiin eri säännöstä kuin nyt käsillä olevassa tuomiossa eli kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toista alakohtaa, jonka mukaan julkisoikeudellisia yhteisöjä on pidettävä verovelvollisina, jos niiden jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen. Tästä todettiin mainitun tuomion 40 kohdassa, että julkisoikeudellisten yhteisöjen arvonlisäverovelvollisuus tämän säännöksen nojalla johtuu tietyn toiminnan harjoittamisesta sellaisenaan riippumatta siitä, kohtaavatko nämä yhteisöt kilpailua niillä paikallisilla markkinoilla, joilla ne harjoittavat tätä toimintaa. Tästä ei kuitenkaan seuraa sitä, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettua kilpailun vääristymättömyyden vaatimuksella voitaisiin rajoittaa yleisesti kyseisen vapautuksen soveltamisalaa.

68 Kuten Saksan liittotasavalta huomautti, kilpailun vääristymättömyyden vaatimuksen arviointi saattaa olla monimutkaista. Se ei kuitenkaan täsmentänyt, millä tavoin tämä monimutkaisuus edellyttää sitä, että kansallinen lainsäätäjä puuttuu asiaan jättämällä tämän edellytyksen nojalla vapautuksen ulkopuolelle yleisesti tietyt yleishyödylliset toiminnot.

69 Kuten julkisasiamies huomautti ratkaisuehdotuksensa 119 ja 120 kohdassa, Saksan lainsäädännössä nimittäin edellytetään, että sellaisten riippumattomien yhteenliittymien osalta, joiden jäsenet toimivat terveydenhuoltoalalla, veroviranomaiset tutkivat mainitun vaatimuksen tapauskohtaisesti. Tästä seuraa se, että Saksan liittotasavallan itsensä mukaan tällainen veroviranomaisten suorittama arviointi on mahdollinen terveydenhuoltoalalla. Se ei kuitenkaan ole osoittanut, miten kilpailun vääristämättömyyttä koskevan vaatimuksen arviointi muilla aloilla eroaa terveydenhuoltoalalla tehtävästä arvioinnista.

70 Lisäksi on hylättävä Saksan liittotasavallan väitteet, joiden mukaan komissio ei ole täyttänyt sille kuuluvaa todistusvelvollisuutta. Kuten Saksan liittotasavalta myönsi unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa, on nimittäin niin, että kysymys siitä, onko sallittua, että kansallinen lainsäätäjä rajoittaa kilpailun vääristymättömyyden edellytyksen perusteella niitä toimintasektoreita, joilla mainittua vapautusta sovelletaan, on oikeuskysymys.

71 Kaiken edellä esitetyn perusteella on todettava, että komission kanne on perusteltu.

72 Näin ollen on todettava, että Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut direktiivin 2006/112/132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaisia velvoitteitaan rajoittaessaan vapautuksen arvonlisäverosta koskemaan vain sellaisia riippumattomia yhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat tiettyjä ammatteja.

Oikeudenkäyntikulut

73 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut Saksan liittotasavallan velvoittamista korvaamaan oikeudenkäyntikulut ja koska Saksan liittotasavalta on hävinnyt asian, Saksan liittotasavalta on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

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

1) **Saksan liittotasavalta ei ole noudattanut yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaisia velvoitteitaan rajoittaessaan vapautuksen arvonlisäverosta koskemaan vain sellaisia riippumattomia henkilöyhteenliittymiä, joiden jäsenet harjoittavat tiettyjä ammatteja.**

2) **Saksan liittotasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.