

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JÁN MAZÁK

19 päivänä heinäkuuta 2012 (1)

Asia C-174/11

Finanzamt Steglitz

vastaan

Ines Zimmermann

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (Saksa))

Kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY – Arvonlisävero – Vapautukset – 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohta – Julkisoikeudellisten laitosten tai muiden luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustettujen järjestöjen suorittamat sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan liittyvät palvelut – Kansallinen lainsäädäntö, jonka nojalla kotihoitopalveluja koskevan vapautuksen saamiseksi on täytettävä tietyt edellytykset, joita ei kuitenkaan sovelleta silloin, kun kyseisiä palveluja suorittavat tietyt valtion hyväksymät laitokset tai niiden jäsenet

1. Arvonlisävero tarkoitettiin alun perin tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta perittäväksi yksinkertaiseksi veroksi, jollaisena se myös otettiin käyttöön. Arvonlisäverojärjestelmän ja eräiden sitä koskevien sääntöjen voidaan kuitenkin väittää osoittautuneen varsin monimutkaisiksi. Eräs Court of Appealin (England & Wales) tuomari onkin tässä yhteydessä todennut, että arvonlisäveron maailma on eräänlainen todellisesta maailmasta loitontunut verotuksellinen huvipuisto, jossa tosiseikat ja oikeudelliset realiteetit on lakkautettu tai käännetty pääläelle. (2)
2. Käsiteltävässä asiassa Bundesfinanzhof (liittovaltion verotuomioistuim, Saksa) pyytää ohjeita kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan ja/tai 2 alakohdan a alakohdan tulkinnasta. (3) Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Ines Zimmermann ja Finanzamt Steglitz (Steglitzin verotoimisto, jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse vuosien 1993 ja 1994 arvonlisäverosta.
3. Unionin tuomioistuinta pyydetään selventämään, voiko jäsenvaltio – sovellettaessa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaa – säätää sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden kotihoitopalvelujen verovapautuksen edellytykseksi sen, että tällaisten laitosten osalta ”lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset ovat vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksista vastanneet edeltäneenä kalenterivuotena hoitokuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi”. (4)

4. Kuten osoitan jäljempänä, on varsin aiheellista epäillä, onko kyseinen edellytys verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen, koska sitä ei sovelleta samalla tavalla kaikkiin kotihoitopalvelujen tarjoajiin.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

5. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi:

”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”.

6. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan mukaan ”jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen 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 Kansallinen lainsäädäntö

7. Vuoden 1993 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) 4 §:n 16 kohdan e alakohdan mukaan, sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisina vuosina (eli vuosina 1993 ja 1994), UStG:n 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdan soveltamisalaan kuuluvista liiketoimista verovapaita olivat muun muassa ”sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden hoitamiseen tarkoitettuihin kotihoitolaitoksiin – – läheisesti liittyvät liiketoimet, jos

e) hoitoa tarvitsevien henkilöiden tilapäiseen vastaanottamiseen tarkoitetuissa laitoksissa ja sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden kotihoitoon tarkoitettujen laitosten osalta lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihoitolaitokset ovat vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksista vastanneet edeltäneenä kalenterivuonna hoitokuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi”.

8. UStG:n 4 §:n 18 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaisesti verovapaita ovat ”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”.

9. UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdassa säädettyä kahden kolmanneksen kynnysarvoa alennettiin 1.1.1995 alkaen 40 prosenttiin.

10. 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.

II Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

11. Ines Zimmermann, joka on pääasiassa kantajana ja Revision-valituksen vastapuolena, harjoittaa Berliinissä kotihoitopalvelutoimintaa. Hän on tutkinnon suorittanut sairaanhoitaja ja työskennellyt vuodesta 1992 lähtien kotihoitoaseman (Sozialstation) hoitopalvelujen johtajana. Lisäksi hän on hoitanut vuoden 1993 alusta lähtien yksittäisiä potilaita itsenäisesti, ja hänen kotihoitopalvelunsa merkittiin 1.6.1993 rekisteriin. Zimmermannin 27.8.1993 tekemän hakemuksen perusteella sairaskassat myönsivät hänelle luvan suorittaa 1.10.1993 lähtien kotisairaanhoitopalveluja,(5) kotihoitopalveluja(6) ja kotiapupalveluja.(7) Riidanalaisten vuosien arvonlisäveroilmoituksissa kantaja kohteli liiketoimiaan UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdan nojalla verovapaina.

12. Finanzamt, joka on pääasiassa vastaajana ja Revision-valittajana, totesi vuonna 1999, että Zimmermann oli (henkilökuntansa kanssa) hoitanut vuonna 1993 yhteensä 76:ta henkilöä, joista 52 (eli 68 prosenttia) oli yksityispotilaita. Finanzamt epäsi UStG:n 4 §:n 16 momentin e kohtaan perustuvan verovapautuksen Zimmermannin vuonna 1993 suorittamilta palveluilta sillä perusteella, että tämän säännöksen mukaan lakisääteisten sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitosten on vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksista vastattava kuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi.

13. Finanzamt epäsi Zimmermannin vuonna 1994 suorittamilta palveluilta UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohtaan perustuvan verovapautuksen, koska tässä säännöksessä viitataan edeltäneen vuoden olosuhteisiin. Finanzamtin mukaan UStG:n 4 §:n 14 kohtaan perustuvaa liikevaihtoverovapautusta voidaan kuitenkin soveltaa Zimmermannin suorittamiin lääketieteellisiin hoitopalveluihin, joiden osuudeksi Finanzamt arvioi kolmanneksen.(8)

14. Zimmermann nosti tästä päätöksestä tuloksettoman oikaisuvaatimuksen jälkeen kanteen. Oikeudenkäynnin aikana Zimmermann esitti hänelle osoitetun ja 19.10.2005 päivätyn Berliinin kaupungin terveys-, sosiaali- ja kuluttajaviraston (Senatsverwaltung Berlin für Gesundheit, Soziales und Verbraucherschutz) kirjeen. Siinä todetaan seuraavaa: ”– Vahvistan, että olette suorittanut kotisairaanhoidon alalla samoja palveluja ja samoja toimintoja kuin hyväntekeväisyysjärjestöjen liiton (Liga der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege) hoitoasemat (sosiaaliasemat) Berliinissä. Yksityisen palvelujentarjoajan tehtävien kuvaus ja toiminnan sisältö olivat samanlaiset kuin hyväntekeväisyysjärjestön sosiaaliasemien. Asiakirjojeni mukaan

palvelujen sisältö on ollut tällä tavoin samanlainen ainakin vuodesta 1988 lähtien. Viitataan siihen, että UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdassa on 1.1.1992 lähtien asetettu arvonlisäverosta vapautumiselle tiettyjä edellytyksiä. Sitä, täyttyivätkö nämä edellytykset, en voi enkä halua arvioida. Tästä sääntelystä riippumatta olen kuitenkin sitä mieltä, että Teitä ja yritystänne pidetään sosiaaioikeudellisessa mielessä luonteeltaan yhteiskunnallisena laitoksena.”

15. Finanzgericht (veroasioita käsittelevä tuomioistuin) hyväksyi kanteen suurimmaksi osaksi. Se perusteli tätä sillä, että riidanalaisena vuonna 1993 Zimmermannin 1. päivään lokakuuta mennessä suorittamat liiketoimet ovat lääketieteellisten hoitotoimenpiteiden osalta UStG:n 4 §:n 14 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaisesti verovapaita; niiden osuudeksi Finanzgericht arvioi Zimmermannin oikeudenkäynnissä esittämien laskelmien perusteella 75 prosenttia.

16. Finanzgerichtin mukaan Zimmermann voi saada ajanjaksolle 1.10.1993–31.12.1994 UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdan perusteella verovapautuksen. Tästä ajanjaksosta lähtien ainakin kaksi kolmannelle näistä liiketoimista kohdistui henkilöihin, joiden hoitokulut lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset korvasivat kokonaan tai suurimmaksi osaksi. UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohtaa on kuudennen direktiivin mukaisesti tulkittava niin, että vasta lokakuusta 1993 alkava aika on otettava huomioon.

17. Finanzamt väittää Revision-valituksessaan, että UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohtaa on rikottu. Se vaatii, että Bundesfinanzhofin on kumottava alemman oikeusasteen päätös ja hylättävä kanne siltä osin kuin Finanzgericht on perustellut verovapautuksen myöntämistä ajanjakson 1.10.1993–31.12.1994 osalta UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdalla. Zimmermann vaatii, että Bundesfinanzhofin on hylättävä Revision-valitus.

18. Ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin on näin ollen päättänyt 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 kotihoitopalvelujen 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 lainsäätävä 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)?”

III Asian arviointi

A *Asianosaisten ja muiden osapuolten pääasialliset lausumat*

19. Zimmermannin mukaan julkiset laitokset (hyväntekeväisyysjärjestöt) ja voittoa tavoittelevat laitokset kilpailevat kotihoitopalvelujen markkinoista. Zimmermann toteaa, että pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännöksen kaltaisella säännöksellä taataan jäsenvaltioiden julkisten viranomaisten hyväksymien hintojen valvonta seuraavin edellytyksin: i) kulut, joista lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset vastaavat, ovat sovittujen hintojen mukaiset ja ii) kulut, joista sosiaaliturvalaitokset vastaavat, ovat yleensä pienemmät kuin yksityispotilailta tai yksityisiltä vakuutusyhtiöiltä veloittavat määrät.

20. Zimmermann katsoo, että sen arvioimiseksi, onko kyseessä laiton kilpailun vääristyminen, kansallisten tuomioistuinten olisi määritettävä, kohdellaanko suoritettuja palveluja, jotka ovat potilaan tai lopullisen kuluttajan näkökulmasta samanlaisia tai samankaltaisia, eri tavalla verotuksessa. Hoitoa antavan toimijan henkilöllä, oikeudellisella muodolla tai pätevyydellä ei tässä yhteydessä pitäisi olla merkitystä liikevaihtoveron kannalta.

21. Saksan hallitus toteaa, että tavassa, jolla laitokset tunnustetaan lainsäädännössä luonteeltaan yhteiskunnallisiksi, otetaan riittävästi huomioon seuraavat oikeuskäytäntöön(9) perustuvat näkökohdat: i) erityissäännösten mahdollinen olemassaolo, ii) verovelvollisen harjoittaman toiminnan merkittävyys yleisen edun kannalta, iii) se, onko muut samaa toimintaa harjoittavat verovelvolliset jo tunnustettu vastaavasti, iv) se, vastaavatko sairausvakuutuskassat tai muut sosiaaliturvasta vastaavat organisaatiot suuresta osasta kyseessä olevien palvelujen kustannuksia ja v) kilpailun neutraalisuuden periaate.

22. Saksan hallituksen mukaan verotuksen neutraalisuuden osalta on pysytty harkintavallan rajoissa. Erityisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa sovelletaan yhdenvertaisen kohtelun periaatetta silloin, kun siinä rinnastetaan yhteiskunnallisiksi tunnustetut laitokset julkisiin laitoksiin. Tämän mukaisesti neutraalisuuden periaatteen ei voida katsoa tarkoittavan sitä, että samanlaisten palvelujen sisältöä olisi verotettava samalla tavalla. Sen sijaan neutraalisuuden periaatteen on katsottava tarkoittavan, että samanlaisten verovelvollisten on saatava vapautus samoin edellytyksin. Saksan hallitus pitää lisäksi sallittuna säännöstä, jossa säädetään jäsenvaltion mahdollisuudesta laitoksen yhteiskunnalliseksi tunnustamiseen ja joka johtaa kilpailun vääristymiseen yksityisten yritysten tappioksi.

23. Saksan hallitus toteaa näin ollen, että kun UStG:n 4 §:n 18 kohdan on – toisin kuin saman pykälän 16 kohdan – hyväksytty koskevan ainoastaan voittoa tavoittelemattomia oikeudellisia henkilöitä, jotka on virallisesti tunnustettu yhteiskunnallisiksi, Saksan säännöksissä ei kohdella samanlaisia verovelvollisia eri tavalla vaan säädetään ainoastaan yhteiskunnalliseksi laitokseksi tunnustamista koskevista erilaisista edellytyksistä eri verovelvollisille, joihin sovelletaan erilaisia aineellisia ja lainsäädännöllisiä edellytyksiä.

B Arviointi

1. Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

24. Aluksi on todettava kansallisen lainsäädännön mukaisesta oikeudellisesta tilanteesta, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa selvästi, etteivät UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdassa säädetty edellytykset täyty käsiteltävässä asiassa.

25. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneellä tuomioistuimella on epäilyjä siitä, onko tämä lopputulos kuudennen direktiivin mukainen.

26. Tämän vuoksi se päätti tiedustella ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessään unionin tuomioistuimelta, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohta

esteenä sille, että yksityisoikeudellisten laitosten suorittamien kotihoitopalvelujen verovapautukseen sovelletaan pääasiassa kyseessä olevaa edellytystä.(10)

27. Selvitän aluksi melko laajaa asiaan liittyvää oikeuskäytäntöä, jonka valossa ennakkoratkaisukysymyksiä on tarkasteltava.

28. Kuten unionin tuomioistuin hiljattain muistutti asiassa Future Health Technologies antamassaan tuomiossa,(11) ”[kuudennen direktiivin(12) 13 artiklan A kohdassa] mainittujen vapautusten tarkoituksena ei ole vapauttaa arvonlisäverosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja vaan ainoastaan siinä luetellut ja hyvin yksityiskohtaisesti kuvatut yleishyödylliset toiminnot”.

29. Kuudetta direktiiviä koskevasta oikeuskäytännöstä seuraa myös, että direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, sillä ne muodostavat poikkeuksen siitä yleisestä pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta. Edellä mainittujen ilmaisujen tulkinnassa on kuitenkin ensisijaisesti tukeuduttava mainituilla vapautuksilla tavoiteltuihin päämääriin, ja samalla on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatteesta johtuvia vaatimuksia. Tämä suppean tulkinnan sääntö ei siis tarkoita sitä, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyssä käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siinä määrin rajoittavasti, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa.(13)

30. On syytä huomauttaa, että edellä 29 kohdassa esitettyjä kuudennen direktiivin 13 artiklan mukaisia vapautuksia koskevia tulkintasääntöjä on sovellettava vapautusten saamiselle asetettuihin erityisedellytyksiin, ja varsinkin edellytyksiin, jotka koskevat vapautuksen alaan kuuluvia palveluja suorittavan taloudellisen toimijan ominaisuutta tai henkilöllisyyttä.(14)

31. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu myös, että kuudennen direktiivin sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan liittyvien palvelujen vapauttamista arvonlisäverosta koskevan 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa on tulkittava siten, että ilmaisulla ”kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamat laitokset”(15) ei suljeta pois voittoa tavoittelevia yksityisiä yhteisöjä, kuten yritystoimintaa harjoittavia luonnollisia henkilöitä.(16)

32. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa ei täsmennetä muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten yhteiskunnallisen luonteen tunnustamisen edellytyksiä eikä anneta sitä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä. Näin ollen sellaisten sääntöjen laatiminen, joiden mukaan tällaisten laitosten yhteiskunnallinen luonne tunnustetaan, kuuluu lähtökohtaisesti kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin.(17)

33. Tämän alan kansallisten sääntöjen antamisesta on säädetty kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa, jonka mukaan ”jäsenvaltiot voivat asettaa [1 alakohdan g alakohdassa säädetyn] vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden [jäljempänä mainittavista] ehdoista”.(18)

34. Silloin, kun jäsenvaltiot asettavat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantokappaleen nojalla edellytyksiä vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä mahdollisten veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, nämä edellytykset eivät oikeuskäytännön mukaan voi vaikuttaa vapautusten sisällön määrittelyyn.(19)

35. Oikeuskäytännöstä(20) seuraa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa myönnetään jäsenvaltioille harkintavalta tunnustaa tiettyjen muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten yhteiskunnallinen luonne.

36. Kun verovelvollinen kiistää olevansa luonteeltaan yhteiskunnallinen laitos, kansallisten tuomioistuinten on näin ollen kuitenkin tutkittava, ovatko toimivaltaiset viranomaiset noudattaneet kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa myönnetyn harkintavallan rajoja soveltamalla unionin oikeuden yleisiä periaatteita ja erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta.(21)

37. Tältä osin verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on muun muassa se, että keskenään samankaltaisten ja näin ollen toistensa kanssa kilpailevien palvelujen suorittamista kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.(22) Edellä mainittu periaate on arvonlisäverojärjestelmän looginen perusta. Ennakkoratkaisupyyntöä käy tältä osin ilmi, että Zimmermannin suorittamat palvelut tai ainakin 1.10.1993 jälkeen suoritettut palvelut olivat pääosin samoja kuin palvelut, joihin sovelletaan automaattisesti UStG:n 4 §:n 18 kohtaan perustuvaa verovapautta.

38. Oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että kun kansalliset viranomaiset ratkaisevat, voidaanko tietyt yksityisoikeudelliset laitokset hyväksyä sellaisiksi laitoksiksi, joihin sovelletaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa säädettyä vapautusta, ne voivat ottaa unionin oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena huomioon muun muassa kyseisen verovelvollisen toiminnan yleishyödyllisen luonteen ja sen, että samanlainen hyväksyminen on jo myönnetty muille samaa toimintaa harjoittaville verovelvollisille, sekä lisäksi *sen, että sairausvakuutuskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset ottavat mahdollisesti vastatakseen suuresta osasta kyseisten hoitopalveluiden kustannuksia*.(23)

39. Saksan lainsäätäjän tavoitteena on UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdan säätämisen yhteydessä ollut ”parantaa sairaiden ja hoitoa tarvitsevien hoitorakenteita”.(24) Kyseisessä säännöksessä säädetyllä kahden kolmanneksen kynnyksarvolla pyritään varmistamaan, että veroedulla kevennetään merkittävästi sosiaaliturvalaitoksille aiheutuvaa rasitetta.(25)

40. Näin ollen on selvää, että UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohtaa voidaan tulkita yhdessä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaan sisältyvän edellytyksen, jonka mukaan siinä lueteltujen palvelujen suorittajien on oltava ”kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamia”, kanssa.

41. Edellä 38 kohdassa mainitun oikeuskäytännön lisäksi asiassa L.u.P. annetussa tuomiossa(26) katsottiin, että kansallinen lainsäädäntö, jolla hoitolaitoksen ulkopuolisen yksityisoikeudellisen laboratorion tekemien lääketieteellisten tutkimusten vapauttamisen edellytykseksi asetetaan se, että ne on tehty lääkärin valvonnassa, on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan vastainen. Se katsoi kuitenkin myös, *ettei 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan vastaista sitä vastoin ole se, että tällä samalla kansallisella lainsäädännöllä asetetaan kyseisten tutkimusten vapauttamisen edellytykseksi se, että vähintään 40 prosenttia niistä tehdään sosiaaliturvalaitosten edunsaajille*.

42. Tästä seuraa, että tämäntyyppisiä perusteita, jotka perustuvat palvelujen kohderyhmän määrittelyyn, on oikeuskäytännön mukaisesti arvioitava kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan perusteella.

43. Käsiteltävässä asiassa on mielestäni olennaisen tärkeää määrittää, onko Saksan liittotasavalta ylittänyt sille kuudennen direktiivin mukaisesti myönnetyn harkintavallan rajat

asettamalla kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan mukaiselle vapautukselle UStG:n 4 §:n 16 kohdassa säädettyjen kaltaisia edellytyksiä.(27)

44. Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin huomauttaa, että yksi sen käsiteltäväksi saatetuista unionin lainsäädännön tulkintaa koskevista kysymyksistä on se, että on kyseenalaista, voidaanko UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohtaan sisältyvää kahden kolmanneksen kynnysarvoa perustella kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdalla tai 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdalla.

45. Käsiteltävässä asiassa kyseessä oleva peruste on hieman erilainen kuin asiassa L.u.P.(28) tarkasteltu peruste. Nyt käsiteltävä peruste ei perustu ainoastaan palvelujen kohderyhmän kokoonpanoon, vaan siinä edellytetään myös, että sosiaaliturva- tai sosiaalihuolto ottaa kokonaan tai ”suureksi osaksi” vastatakseen kuluista sen kohderyhmän tietyn vähimmäisosuuden osalta, jonka sairaudenhoito- ja lääkekulujen kattamiseen se osallistuu.

46. Tarkasteltavaa Saksan säännöstä voitaisiin ainakin teoriassa tulkita siten, että siihen sisältyy myös hintoja koskeva peruste, jota olisi arvioitava erikseen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan kolmannen luetelmakohdan mukaisesti. Katson kuitenkin Zimmermannin ja Saksan hallituksen näkemyksestä poiketen, ettei pääasian ratkaisemiseksi ole tarpeen vedota edellä mainittuun artiklaan. Komissio on oikeassa todetessaan, että koska ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin ei ole katsonut tarpeelliseksi esittää tässä yhteydessä perusteellisempaa arviota, olisi keinotekoista ja joka tapauksessa tämän asian ratkaisemisen kannalta tarpeetonta tarkastella erikseen 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohtaa. Pääasia ei myöskään missään tapauksessa rajoitu hintojen muodostamiseen liittyviin kysymyksiin.

a) Onko jäsenvaltion harkintavallan rajoja noudatettu – kahden kolmanneksen kynnysarvo

47. Kuten totesin edellä 41 kohdassa, yhteisöjen tuomioistuin hyväksyi jo asiassa L.u.P. antamassaan tuomiossa,(29) ettei ole kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan vastaista, että kansallisella lainsäädännöllä asetetaan kyseisten lääketieteellisten tutkimusten vapauttamisen edellytykseksi se, että vähintään 40 prosenttia niistä tehdään sosiaaliturvalaitosten edunsaajille. Tuomiossa katsottiin, että on jäsenvaltioiden harkintavallassa päättää, millä edellytyksillä ne tunnustavat laitoksen yhteiskunnallisen luonteen.(30)

48. Unionin tuomioistuin on mielestäni itse asiassa jo tunnustanut, että säännökset, joissa säädetään tietystä kynnysarvosta (kuten kahdesta kolmanneksesta), ovat tässä yhteydessä lähtökohtaisesti sallittuja. Olen komission kanssa samaa mieltä siitä, että kahden kolmanneksen peruste – siltä osin kuin se liittyy käsiteltävään asiaan ja riippumatta siitä, että sitä sovelletaan eri sosiaaliturvajärjestelmään (sosiaalihuoltoon) – poikkeaa asiassa L.u.P. arvioidusta perusteesta ainoastaan yhdessä kohdassa eli siltä osin, mikä on vaadittu osuus palvelujen kohderyhmästä, jonka osalta sosiaalijärjestelmät vastaavat kaikista kustannuksista tai suuresta osasta niitä.

49. Katson sen vuoksi, että kahden kolmanneksen kynnysarvon asettaminen pysyy niissä rajoissa, joissa jäsenvaltiot voivat säätää tiettyjen yhteisöjen yhteiskunnallisiksi tunnustamisen edellytyksistä.(31)

50. Saksan lainsäätäjät on asettaessaan kahden kolmanneksen kynnysarvon mielestäni valinnut prosenttiosuuden, jolla varmistetaan, että palvelun tarjoajat ovat riittävässä määrin integroituneet sosiaaliturvajärjestelmään. Tämän ansiosta varmistetaan, että palvelujen tarjoajien luonne on yhteiskunnallinen ja että niiden suorittamilla palveluilla voidaan katsoa olevan (riittävän) läheiset yhteydet sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan.

51. Lisäksi voidaan todeta, että oikeuskäytännössä, jossa unionin tuomioistuin tukeutuu siihen, että sairausvakuutuskassat vastaavat kuluista perusteena laitoksen viralliselle tunnustamiselle, se tukeutuu aina myös siihen, että sairausvakuutusjärjestelmät huolehtivat ”suuresta osasta” kustannuksia.(32) Näin ollen näyttäisi siltä, että Saksan lainsäätäjä on valinnut harkintavaltansa rajoissa kynnysarvon, joka on yksinkertainen mutta tarkoituksenmukainen.

b) Onko jäsenvaltion harkintavallan rajoja noudatettu – edeltänyt kalenterivuosi

52. Aluksi on todettava, että olen komission kanssa samaa mieltä siitä, että viittauksesta edeltäneeseen kalenterivuoteen aiheutuu useita ongelmia. Edeltäneen kalenterivuoden valinta johtaa luonnollisesti jossain määrin epätarkkuuteen siltä osin kuin se ei ole asianomaisten liiketoimien suorittamisvuosi.

53. On kuitenkin riittävää todeta, että jäsenvaltioiden harkintavallan rajoja ei ylitetä viittaamalla ”edeltäneeseen kalenterivuoteen” kahden kolmanneksen kynnysarvon yhteydessä.

54. Yhtäältä voidaan väittää, että edellä mainittua päätelmää tukee se, että yhteisöjen tuomioistuin tukeutui asiassa L.u.P. antamassaan tuomiossa(33) samaan perusteeseen kyseenalaistamatta missään tuomion osassa viittausta ”edeltäneeseen kalenterivuoteen”, joka sisältyy kyseisessä asiassa käsiteltyyn 40 prosentin rajaa koskevaan säännökseen.(34) Toisaalta pitää paikkansa, ettei asiassa L.u.P. annetussa tuomiossa(35) myöskään lausuttu *nimenomaisesti* UStG:n 4 §:n 16 kohdan c alakohdan siitä edellytyksestä, jonka mukaan 40 prosentin rajan on oltava täyttynyt ”edeltäneenä kalenterivuotena”.

55. Olen joka tapauksessa Saksan hallituksen ja komission kanssa samaa mieltä siitä, että UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdassa esitetyllä viittauksella edeltäneeseen kalenterivuoteen on ilmeisten käytännön etujen lisäksi se etu, että siinä noudatetaan oikeusvarmuuden periaatetta.

56. Tilanne olisi hankala, jos verovelvolliset viittaisivat jatkuvasti kuluvaan vuoteen. Jos näin olisi, verovelvollinen ei tietäisi eikä voisi tietää palvelua suorittaessaan, suorittaako hän vapautetun liiketoimen, ellei hän tiedä kuluvana vuonna vastattavakseen tulevien kustannusten osuutta.

57. Tässä yhteydessä puoltamaani näkemystä tukee myös ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin, joka katsoo ennakkoratkaisupyynnössä, että edeltäneen kalenterivuoden olosuhteiden huomioon ottaminen 4 §:n 16 kohdan e alakohdassa(36) edesauttaa oikeusvarmuutta ja saattaa perustua unionin oikeudessa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan johdantolauseeseen, jonka mukaan on otettava huomioon ”vapautusten – – selkeä soveltaminen”.

58. Kaikista edellä esitetyistä seikoista seuraa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa annetaan kansalliselle lainsäätäjälle lähtökohtaisesti mahdollisuus säätää sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden kotihoitopalvelujen verovapautuksen edellytykseksi, että tällaisten laitosten osalta lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset ovat vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksista vastanneet edeltäneenä kalenterivuotena hoitokuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi.

59. Perustetta voidaan kuitenkin soveltaa ainoastaan siltä osin kuin siinä noudatetaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jota ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toinen kysymys koskee.(37)

2. Toinen ennakkoratkaisukysymys

60. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään, onko

verotuksen neutraalisuuden periaatteen perusteella ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, että kansallinen lainsäätäjä kohtelee samoja palveluja muiden edellytysten täytyessä verovapaina, kun niitä suorittavat virallisesti tunnustetut hyväntekeväisyysjärjestöt tai hyväntekeväisyystarkoituksia palvelevat yhteisöt, henkilöyhteenliittymät ja omaisuusmassat, jotka ovat liittyneet hyväntekeväisyysjärjestöön jäseniksi.(38)

61. Aluksi on todettava, että verotuksen neutraalisuuden periaate kuuluu yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään(39) ja on sen perustavanlaatuinen periaate.(40)

62. On myös muistettava, että verotuksen neutraalisuuden periaatteesta on säädetty yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen toteuttamiseksi arvonlisäverotuksen alalla.(41)

63. Tässä yhteydessä on mielestäni korostettava, että yhdenvertaisen kohtelun periaate on unionin oikeuden yleinen periaate, joka on nyttemmin vahvistettu myös perusoikeuskirjan 20 artiklassa, ja että verotuksen neutraalisuuden periaate on ainoastaan yhdenvertaisen kohtelun periaatteen ilmentymä.

64. Oikeuskäytännössä onkin jo aikaisemmin otettu se kanta, että jos kuudennen direktiivin mukaisen verosta vapauttamisen täytäntöön panemiseksi annettuun kansalliseen säännökseen sisältyvä edellytys loukkaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta, kyseistä edellytystä ei voida soveltaa.(42)

65. Oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että kun jäsenvaltiot käyttävät 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan mukaista mahdollisuuttaan määrittää vapautuksen ehdot ja täten kantavat liiketoimista arvonlisäveron tai jättävät sen kantamatta, niiden on noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta.(43)

66. Asiassa Kügler annetussa tuomiossa todettiin, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin. Tämän johdosta kyseistä periaatetta loukattaisiin, jos mahdollisuus vedota kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa mainittuun verovapautukseen, joka koskee lääketieteellisen hoidon antamista henkilölle, riippuisi siitä, missä oikeudellisessa muodossa verovelvollinen harjoittaa toimintaansa.(44)

67. Oikeuskäytännössä todetaan lisäksi, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on muun muassa se, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen toistensa kanssa kilpailevia palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla, joten näihin tavaroihin tai palveluihin on sovellettava yhtenäistä verokantaa.(45)

68. Asiassa L.u.P. annetussa tuomiossa(46) esitetystä toteamuksesta voidaan päätellä, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattaminen edellyttää ensinnäkin, että kaikille kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitetuille yksityisoikeudellisten laitosten ryhmille on asetettava samat edellytykset silloin, kun ne hyväksytään suorittamaan samankaltaisia palveluja.

69. Lopulta on selvää, että kansallisen tuomioistuimen(47) on tarkistettava, onko kansallinen lainsäädäntö tämän edellytyksen mukainen vai rajoitetaanko sillä sitä vastoin kyseisten edellytysten soveltaminen tietyntyyppisiin laitoksiin, jolloin niitä ei sovelleta muihin laitoksiin.

70. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee kuitenkin, että ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin on taipuvainen katsomaan, ettei kyseistä periaatetta ole noudatettu nyt käsiteltävässä asiassa.

71. Kuten seuraavissa kohdissa osoitan, voin vain yhtyä ennakkoratkaisupyyntön esittäneen tuomioistuimen kantaan siitä, että kun otetaan huomioon arvonlisäveron neutraalisuuden periaate, joka on tässä kilpailun neutraalisuuden muodossa, Zimmermannilta ei pitäisi lähtökohtaisesti evätä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan mukaista verovapautusta nyt käsiteltävässä asiassa sillä perusteella, että kansallinen lainsäätäjä asetti UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdassa, sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisina vuosina, verovapautuksen edellytykseksi 1.1.1992 lähtien sen, että lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset ovat edeltäneenä kalenterivuonna vastanneet hoitokuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksista.

72. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että sekä UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdan että 4 §:n 18 kohdan tavoitteena on perustelujen mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan säännösten täytäntöönpano.

73. UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdassa säädetään kuitenkin hoitokulujen verovapautukselle edellytyksiä, joita samanlaisia palveluja tarjoavien kilpailijoiden ei tarvitse täyttää 4 §:n 18 kohdan nojalla.

74. Kreis der Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflegen suorittamien hoitopalvelujen tapauksessa onkin UStG:n 4 §:n 18 kohdan mukaisen verovapautuksen kannalta merkityksetöntä, ovatko lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset vastanneet hoitokulujen tietystä osuudesta; tässä merkitystä ei myöskään ole edeltäneen kalenterivuoden olosuhteilla.

75. Toisin sanoen laitokset, jotka kuuluvat UStG:n 4 §:n 18 kohdan soveltamisalaan, vapautetaan arvonlisäverosta 4 §:n 16 kohdan soveltamisalaan kuuluvista laitoksista poiketen, niiden suorittamien palvelujen kohderyhmän kokoonpanosta riippumatta.

76. Tilanne on siis se, että – kun otetaan huomion samankaltaisten palvelujen tarjoajien välinen kilpailu – kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan mukaiseen tiettyjen (UStG:n 4 §:n 16 kohdan mukaisten) laitosten yhteiskunnallisiksi tunnustamiseen ei sovelleta samoja edellytyksiä kuin (4 §:n 18 kohdan mukaisten) samankaltaisten laitosten tunnustamiseen.

77. Tässä yhteydessä voidaan huomauttaa, että saatuaan yhteisöjen tuomioistuimen vastauksen esittämänsä ennakkoratkaisukysymykseen Bundesfinanzhofin viides jaosto katsoi asiassa L.u.P. 15.3.2007 antamassaan tuomiossa(48) perustellusti, että UStG:n 4 §:n 14 kohtaan ja UStG:n 4 §:n 16 kohdan b ja c alakohtaan sisältyvät kansalliset säännökset olivat ristiriidassa unionin oikeuden mukaisen verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, koska niiden mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettujen yksityisoikeudellisten laitosten kaikkiin luokkiin ei sovelleta toisiinsa verrattavien palvelujen suorittamisen suhteen samoja edellytyksiä niiden tunnustamiseksi.

78. Oikeudenkäyntiasiakirjoissa ei mielestäni ole viitteitä siitä, että edellä mainitun eron tekemistä voitaisiin kaikesta huolimatta pitää verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisena, eivätkä Saksan hallituksen perustelut ole tältä osin vakuuttavia.

79. Saksan hallitus väittää lähinnä, että eri verovelvollisiin olisi voitava soveltaa eri sääntöjä. Oberfinanzdirektion Düsseldorf (Düsseldorfin verohallitus) katsoikin 13.5.2003 tekemässään hallinnollisessa päätöksessä liikevaihtoverotiedotteessa nro 10(49) 13.5.2003 tekemässään

hallinnollisessa päätöksessä, että kotihoidon hoitopalvelujen verovapautukseen sovelletaan erilaisia edellytyksiä. Se totesi, että UStG:n 4 §:n 18 kohdan mukainen verovapautus voitaisiin myöntää myös silloin, kun UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdan mukaiset edellytykset eivät täyty.

80. Tämä väite on mielestäni kuitenkin verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja yhteisöjen tuomioistuimen asiassa L.u.P. antaman tuomion(50) vastainen. Mainitusta periaatteesta ja oikeuskäytännöstä seuraa, etteivät jäsenvaltiot pääsääntöisesti voi soveltaa eri verovelvollisiin eri sääntöjä.

81. Saksan hallitus väitti, että julkisoikeudellisia laitoksia voidaan kohdella eri tavalla kuin yksityisoikeudellisia yhteisöjä. On kuitenkin korostettava seikkaa, jota oli täsmennettävä asian käsittelyn aikana ja jonka Saksan hallitus sen jälkeen vahvisti, eli sitä, että UStG:n 4 §:n 18 kohdassa tarkoitetut virallisesti tunnustetut hyväntekeväisyysjärjestöt(51) eivät ole julkisoikeudellisia vaan yksityisoikeudellisia yhteisöjä eikä niihin sen vuoksi sovelleta 4 §:n 16 kohdan a alakohdan mukaista erillistä vapautusta, joka koskee julkisoikeudellisia laitoksia.

82. On todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan tavoitteena on terveydenhoidon kustannusten alentaminen.(52) Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa säädettyjen vapautusten tavoitteiden osalta tästä säännöksestä johtuu, että kun kyseisten vapautusten avulla kohdellaan tiettyjä sosiaalialalla suoritettuja yleishyödyllisiä palveluja arvonnaisäverotuksessa suotuisammin, niiden tarkoituksena on pienentää näiden palvelujen kustannuksia ja edesauttaa näiden palvelujen saatavuutta niitä käyttäville oikeussubjekteille.(53)

83. Katson (komission tavoin), että vaikka edellä mainittua terveydenhoidon kustannusten alentamisen tavoitetta voidaankin lähtökohtaisesti käyttää perusteena muun muassa UStG:n 4 §:n 16 kohdan e alakohdassa säädetyille kahden kolmanneksen osuudelle, sillä ei silti voida selittää, miksi kyseistä edellytystä sovelletaan Zimmermannin kaltaisessa tilanteessa oleviin henkilöihin muttei UStG:n 4 §:n 18 kohdassa mainittuihin yhteisöihin.

84. Saksan hallitus väittää, että UStG:n 4 §:n 16 kohdassa säädetyllä edellytyksellä pyritään varmistamaan, että palvelujen tarjoajat todella ovat luonteeltaan yhteiskunnallisia laitoksia ja että edellytystä käytetään palvelujen tarjoajien asettamiseksi yhdenvertaiseen asemaan julkisiin laitoksiin nähden. Se väittää myös, että kyseisten sääntöjen tavoitteena on käyttää verovapautusta vakuuttamattomien henkilöiden saamiseksi sairausvakuutusjärjestelmän piiriin.

85. Vaikka pidänkin tätä ymmärrettävänä, kumpaankin (sekä 4 §:n 16 kohdan e alakohdan että 4 §:n 18 kohdan mukaiseen) verovelvollisten ryhmään olisi silti sovellettava samoja sääntöjä.

86. Unionin tuomioistuin on todennut yhdistetyissä asioissa Rank Group antamassaan tuomiossa, että ”verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, että kuluttajien kannalta kahden samanlaisen tai samankaltaisen palvelun, jotka täyttävät samat kuluttajien tarpeet, erilainen kohtelu arvonnaisäverotuksessa on riittävä peruste sille päätelmälle, että kyseistä periaatetta on loukattu. Tällainen loukkaus ei näin ollen edellytä sitä, että asiassa osoitetaan lisäksi, että kyseisten palvelujen välillä todella on kilpailua tai että mainittu erilainen kohtelu todella aiheuttaa kilpailun vääristymistä”.(54)

87. On myös todettava, että ennakkoratkaisupyyntöä esittänyt tuomioistuin korostaa oikeutetusti, ettei kuudes direktiivi sisällä säännöstä, jossa annettaisiin jäsenvaltioille lupa asettaa samojen palvelujen verovapautuksen edellytykseksi se, onko palvelun tarjoaja tietty järjestö tai tällaisen järjestön jäsen.

88. Lopuksi totean vielä, että Saksa voi halutessaan ottaa käyttöön sääntöjä, jotka koskevat

laitosten tunnustamista luonteeltaan yhteiskunnallisiksi, vaikka oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei kuudennessa direktiivissä vaadita, että tunnustamisen olisi tapahduttava muodollisessa menettelyssä tai että tunnustamisesta olisi nimenomaisesti säädettävä kansallisissa verosäännöksissä.(55) Sääntöjen on kuitenkin oltava verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisia.

89. Kaikista edellä esitetyistä seikoista seuraa, että verotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä pääasiassa kyseessä olevan edellytyksen(56) soveltamiselle, jos samoja palveluja kohdellaan sovellettavien kansallisten säännösten mukaisesti muiden edellytysten täytyessä verovapaina silloin, kun niitä suorittavat virallisesti tunnustetut hyväntekeväisyysjärjestöt tai hyväntekeväisyystarkoituksia palvelevat yhteisöt, henkilöyhteenliittymät ja omaisuusmassat, jotka ovat liittyneet hyväntekeväisyysjärjestöön jäseniksi.

IV Ratkaisuehdotus

90. Edellä esitetyn perusteella katson, että Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa annetaan kansalliselle lainsäätäjälle lähtökohtaisesti mahdollisuus säätää sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden kotihoitopalvelujen verovapautuksen edellytykseksi, että tällaisten laitosten osalta lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset ovat vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksista vastanneet edeltäneenä kalenterivuotena hoitokuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi.

Kyseistä perustetta voidaan näin ollen kuitenkin soveltaa ainoastaan siltä osin kuin se on verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukainen.

2) Tällaisen perusteen soveltaminen on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista, jos samanlaisten tai samankaltaisten palvelujen vapauttamiseen arvonlisäverosta sovelletaan asiaa koskevien kansallisten säännösten nojalla eri edellytyksiä, kuten pääasiassa.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

2 – Royal & Sun Alliance Insurance Group plc v. Customs and Excise Commissioners (2001) STC 1476 (CA) [54], Sedley LJ. Tähän olisi mielestäni kuitenkin lisättävä, että alv:n soveltamisen ja tulokannan monimutkaisuus ei useinkaan johdu itse alv:stä vaan pyrkimyksistä sen kiertämiseen.

3 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

4 – Jäljempänä pääasiassa kyseessä oleva edellytys.

5 – Sosiaaliturvalain (Sozialgesetzbuch, jäljempänä SGB) viidennen osan 37 §, sellaisena kuin sitä sovellettiin asian kannalta merkityksellisenä ajankohtana (20.12.1988, osa I, s. 2477).

6 – SGB:n viidennen osan 53–56 §.

7 – SGB:n viidennen osan 38 §.

8 – Vuosia 1993 ja 1994 koskevat, 27.4.1999 tehdyt liikevaihtoveropäätökset.

9 – Saksan hallitus viittaa tässä asiaan C-498/03, Kingscrest Associates ja Montecello, tuomio 26.5.2005 (Kok., s. I-4427, 41 kohta ja sitä seuraavat kohdat sekä 53 kohta) ja asiaan C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok., s. I-6833, 57 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Se viittaa myös asiaan C-45/01, Dornier, tuomio 6.11.2003 (Kok., s. I-12911, 72 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

10 – Tämän edellytyksen mukaan lakisääteisten sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitosten on täytynyt vastata hoitokuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi vähintään kahdessa kolmasosassa kaikista tapauksista edellisenä kalenterivuonna.

11 – Asia C-86/09, tuomio 10.6.2010 (Kok., s. I-5215, 29 kohta). Ks. vastaavasti mm. asia 107/84, komissio v. Saksa, tuomio 11.7.1985 (Kok., s. 2655, 17 kohta); asia C-307/01, D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, tuomio 20.11.2003 (Kok., s. I-13989, 54 kohta) ja asia C-473/08, Eulitz, tuomio 28.1.2010 (Kok., s. I-907, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

12 – Nykyisin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 132 artikla.

13 – Ks. edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Future Health Technologies, tuomion 30 kohta. Ks. analogisesti erityisesti 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 edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Eulitz, tuomion 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen. Ks. myös asia C-262/08, CopyGene A/S, tuomio 10.6.2010 (Kok., s. I-5053, 25 ja 26 kohta).

14 – Ks. edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Eulitz, tuomion 42 kohta. Ks. vastaavasti asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok., s. I-4947, 16–20 kohta); edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 23 kohta ja edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Haderer, tuomion 19 kohta.

15 – On otettava huomioon, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa olevan vastaavan säännöksen englanninkielisessä versiossa ei enää käytetä ilmaisua ”charitable” vaan sen sijaan ilmaisua ”— bodies recognised by the Member State concerned as being *devoted to social wellbeing*” (kursivointi tässä).

16 – Ks. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat sekä edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Gregg, tuomion 17 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

17 – Ks. edellä alaviitteessä 9 mainitut asia Dornier, tuomion 64 ja 81 kohta sekä asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 49 kohta; asia C-106/05, L.u.P., tuomio 8.6.2006 (Kok., s. I-5123, 42 kohta) ja edellä alaviitteessä 13 mainittu asia CopyGene A/S, tuomion 63 kohta.

18 – Ks. edellä alaviitteessä 9 mainitut asia Dornier, tuomion 65 kohta ja asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 50 kohta.

19 – Ks. mm. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 22–24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-401/05, VDP Dental Laboratory, tuomio 14.12.2006 (Kok., s. I-12121, 26 kohta).

20 – Ks. edellä alaviitteessä 9 mainitut asia Kügler, tuomion 54 kohta ja asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 51 kohta.

21 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 9 mainitut asia Kügler, tuomion 56 kohta; asia Dornier, tuomion 69 kohta ja asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 69 kohta sekä edellä alaviitteessä 17 mainittu asia L.u.P., tuomion 48 kohta.

22 – Ks. mm. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Kügler, tuomion 30 kohta; asia C-481/98, komissio v. Ranska, tuomio 3.5.2001 (Kok., s. I-3369, 22 kohta); asia C-109/02, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2003 (Kok., s. I-12691, 20 kohta); edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 41 ja 54 kohta; asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008 (Kok., s. I-2283, 47 kohta) ja asia C-41/09, komissio v. Alankomaat, tuomio 3.3.2011 (Kok., s. I-831, 66 kohta).

23 – Ks. edellä alaviitteessä 9 mainitut asia Kügler, tuomion 57 ja 58 kohta; asia Dornier, tuomion 72 ja 73 kohta sekä asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 53 kohta (kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan osalta) ja edellä alaviitteessä 17 mainittu asia L.u.P., tuomion 53 kohta (kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan osalta).

24 – Saksaksi: "[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern". Ks. *Bundestags-Drucksache*, 12/1506, s. 178, luettuna yhdessä s. 65 kanssa.

25 – Kyseisessä kohdassa viitataan Bundesfinanzhofin 24.1.2008 antamaan tuomioon, V R 54/06, *Bundessteuerblatt*, 2008, osa II, s. 643, II kappaleen 1 kohdan c alakohta, jossa viitataan Bundesverfassungsgerichtin 31.5.2007 antamaan tuomioon 1 BvR 1316/04, *Neue Juristische Wochenschrift*, 2007, s. 3628.

26 – Mainittu edellä alaviitteessä 17, tuomion 55 kohta.

27 – Ks. mm. asia C-124/96, komissio v. Espanja, tuomio 7.5.1998 (Kok., s. I-2501), jossa katsottiin, ettei kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdasta seuraa, että jäsenvaltio voisi muuttaa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdan soveltamisalaa asettamalla siinä tarkoitetun vapautuksen myöntämiselle yhden tai useamman saman artiklan 2 alakohdan a alakohdassa tarkoitetun ehdon. Edellä mainittu 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohta ei myöskään salli verovapautuksen rajoittamista koskemaan vain enintään tietyn suuruista jäsen- tai kausimaksua periviä yleishyödyllisiä yksityisiä urheiluyhteisöjä ja -laitoksia ottamatta huomioon kullekin urheilutoiminnolle ominaisia piirteitä ja olosuhteita.

28 – Mainittu edellä alaviitteessä 17.

29 – Ibid.

30 – Ks. edellä alaviitteessä 9 mainitut asia Kügler, tuomion 54 kohta ja asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 51 kohta.

31 – Tässä yhteydessä on muistettava, että kahden kolmanneksen kynnysarvoa on sittemmin alennettu 40 prosenttiin.

- 32 – Ks. edellä alaviitteessä 9 mainitut asia Kügler, tuomion 57 kohta ja sitä seuraavat kohdat; asia Dornier, tuomion 72 kohta ja sitä seuraavat kohdat sekä asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 41 kohta ja sitä seuraavat kohdat sekä 53 kohta.
- 33 – Mainittu edellä alaviitteessä 17.
- 34 – Vuosien 1980/1991/1993 UStG:n 4 §:n 16 kohdan c alakohdan säännös.
- 35 – Etenkään tuomion 41 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa.
- 36 – Itse asiassa myös UStG:n 4 §:n 16 kohdan b–d alakohdassa.
- 37 – Ks. edellä alaviitteessä 17 mainittu asia L.u.P., tuomion 50 kohta.
- 38 – UStG:n 4 §:n 18 kohta.
- 39 – Ks. mm. asia C-283/95, Fischer, tuomio 11.6.1998 (Kok., s. I-3369, 27 kohta) ja edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Gregg, tuomion 19 kohta.
- 40 – Ks. asia C-29/08, SKF, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10413, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 41 – Ks. mm. asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009 (Kok., s. I-10567, 41 kohta); edellä alaviitteessä 13 mainittu asia CopyGene A/S, tuomion 64 kohta sekä yhdistetyt asiat C-259/10 ja C-260/10, Rank Group, tuomio 10.11.2011 (Kok., s. I-10947, 61 kohta). Ks. myös asia C-240/05, Eurodental, tuomio 7.12.2006 (Kok., s. I-11479, 55 kohta).
- 42 – Ks. yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, Linneweber ja Akritidis, tuomio 17.2.2005 (Kok., s. I-1131, 37 kohta).
- 43 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 39 mainittu asia Fischer, tuomion 27 kohta ja edellä alaviitteessä 42 mainitut yhdistetyt asiat Linneweber ja Akritidis, tuomion 24 kohta.
- 44 – Mainittu edellä alaviitteessä 9, tuomion 30 kohta. Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Gregg, tuomion 20 kohta.
- 45 – Ks. asia C-267/99, Adam, tuomio 11.10.2001 (Kok., s. I-7467, 36 kohta) ja edellä alaviitteessä 22 mainittu asia C-109/02, komissio v. Saksa, tuomion 20 kohta.
- 46 – Mainittu edellä alaviitteessä 17, tuomion 50 kohta.
- 47 – Ks. edellä alaviitteessä 9 mainitut asia Kügler, tuomion 57 kohta ja asia Dornier, tuomion 74 kohta sekä edellä alaviitteessä 13 mainittu asia CopyGene A/S, tuomion 65 kohta.
- 48 – V R 55/03 (BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31). Vrt. kuitenkin myös Bundesfinanzhofin asiassa Czukas 24.1.2008 antama tuomio, V R 54/06.
- 49 – *Kurzinformation Umsatzsteuer* Nr. 10 (*Umsatzsteuer-Rundschau*, 2005, s. 516).
- 50 – Mainittu edellä alaviitteessä 17.
- 51 – Myös hyväntekeväisyysjärjestön jäseniksi liittyneet hyväntekeväisyystarkoituksia palvelevat yhteisöt, henkilöyhteenliittymät ja omaisuusmassat.

52 – Ks. mm. edellä alaviitteessä 17 mainittu asia L.u.P., tuomion 31 kohta.

53 – Edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Kingscrest Associates ja Montecello, tuomion 30 kohta. Ks. myös edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Dornier, tuomion 43 kohta (kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan osalta); edellä alaviitteessä 11 mainittu asia D'Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, tuomion 58 kohta (13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan osalta) ja edellä alaviitteessä 17 mainittu asia L.u.P., tuomion 25 kohta (13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdan osalta).

54 – Mainittu edellä alaviitteessä 41, tuomion 36 kohta.

55 – Ks. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Dornier, tuomion 67 kohta.

56 – Jos jäsenvaltio – sovellettaessa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan mukaista vapautusta – säättää sairaiden ja hoitoa tarvitsevien henkilöiden kotihoitopalvelujen verovapautuksen edellytykseksi, että tällaisten laitosten osalta *lakisääteiset sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitokset ovat vähintään kahdessa kolmasosassa tapauksista vastanneet edeltäneenä kalenterivuotena hoitokuluista kokonaan tai suurimmaksi osaksi.*