

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

GERARD HOGAN

23 päivänä syyskuuta 2021 (1)

Asia C-228/20

I GmbH

vastaan

Finanzamt H

(Ennakkoratkaisupyyntö – Niedersächsisches Finanzgericht (Ala-Saksin verotuomioistuin (Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 132 artiklan 1 kohdan b alakohhta – Verovapautukset, jotka koskevat tiettyä yleishyödyllistä lääketieteellistä toimintaa – Käsite ”asianmukaisesti hyväksytyt laitokset” – Käsite ”verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa”

I Johdanto

1. Missä olosuhteissa yksityissairaalalla on oikeus arvonlisäverovapautukseen, josta säädetään julkisyhteisöjen ylläpitämien sairaaloiden antaman lääkinnällisen hoidon ja lääkärinhoidon osalta? Kuten jäljempänä havaitaan, tähän kysymykseen ei ole helppo vastata, mutta lähinnä se on kohteena nyt käsiteltävässä ennakkoratkaisupyyntöissä, joka koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkintaa. Tämän säännöksen mukaan tietyt tietyntaisten sairaanhoitolaitosten suorittamat terveydenhoitotoimenpiteet on vapautettu verosta.

2. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa säädetyt verovapautukset perustuvat poliittisiin näkökohtiin, joista kaikki eivät ole välttämättä täysin johdonmukaisia. Kuten D. Berlin on huomauttanut, arvonlisäveron yhtenäistämisen etenemiseen ovat usein vaikuttaneet erittäin käytännölliset näkökohdat, joita ovat puolestaan usein sanelleet kansallisen politiikan ja alueellisten erityispiirteiden realiteetit.(2)

3. Ennakkoratkaisupyyntö on esittänyt tässä tapauksessa Niedersächsisches Finanzgericht (Ala-Saksin verotuomioistuin, Saksa) asiassa, jossa ovat vastakkain yksityinen rajavastuuyhtiö I ja Finanzamt H (H:n verovirasto, Saksa) ja joka koskee arvonlisäverovapautusta sairaalapalveluista, joita I suoritti verovuosina 2009–2012. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin totesi, että riidanalaisen kansallisen lainsäädännön ja arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b

alakohdan sanamuodon välillä oli jonkin verran jännitteitä, joten se päätti tiedustella unionin tuomioistuimelta, miten tätä säännöstä pitäisi tulkita.

4. Heti aluksi on todettava, että osa tätä aihetta koskevasta unionin tuomioistuimen tähänastisesta lainsäädännöstä ei ole kenties aina ollut täysin johdonmukaista. Kuten jäljempänä myös todetaan, osa hankaluuksista johtuu tässä tapauksessa siitä, että jotkin 132 artiklan 1 kohdan b alakohtaan sisältyvistä käsitteistä on määritelty jossain määrin huonosti ja ne ovat vaikeita soveltaa. Näin ollen nyt käsiteltävä asia antaa unionin tuomioistuimelle tilaisuuden selvittää tätä oikeuskäytäntöä tarkastelemalla tätä säännöstä kattavasti ja järjestelmällisesti. Ennen tätä tarkastelua on kuitenkin ensin tarpeen esitellä asiaa koskeva lainsäädäntö.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A Unionin oikeus

5. Arvonlisäverodirektiivin 131 artikla on ainoa artikla kyseisen direktiivin IX osaston, jonka otsikkona on ”Vapautukset”, 1 luvussa, jonka otsikkona on ”Yleiset säännökset”. Kyseisen artiklan sanamuoto on seuraava:

”Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä verovapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden [unionin] säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen verovapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi.”

6. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa, joka sisältyy kyseisen direktiivin IX osaston 2 lukuun, jonka otsikkona on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen verovapautukset”, säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

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

c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä;

— —”

7. Kyseisen direktiivin 133 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

a) 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;

b) näiden 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;

c) näiden 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 arvonlisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista;

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

— —”

B Saksan lainsäädäntö

8. Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), sellaisena kuin se on ollut voimassa 1.1.2009 lähtien, 4 §:n 14 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavat [UStG:n] 1 §:n 1 momentin 1 kohdan soveltamisalaan kuuluvat liiketoimet on vapautettu verosta:

— —

14. — —

b) julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten antama sairaalahoito ja lääkärinhoito, mukaan lukien taudinmääritys, tutkimukset, ennaltaehkäisy, kuntoutus, kätilötyö ja saattohoitopalvelut sekä niihin läheisesti liittyvät toimet. Ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetut palvelut ovat verosta vapautettuja myös silloin, kun niiden suorittajina ovat

aa) sosiaaliturvalain (Sozialgesetzbuch) V osan 108 §:n nojalla toimiluvan saaneet sairaalat;

— —

cc) laitokset, jotka osallistuvat hoitoon sosiaaliturvalain VII osan 34 §:n mukaisesti lakisääteisestä tapaturmavakuutuksesta vastaavien laitosten toimeksiannosta;

— —”

9. Sosiaaliturvalain V osan (jäljempänä SGB V) 108 §:n otsikkona on ”Toimiluvan saaneet sairaalat”, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Sairauskassat saavat hyväksyä korvattavaksi vain sairaalahoidon, jota annetaan seuraavissa sairaaloissa (toimiluvan saaneet sairaalat):

1. korkeakouluklinikoina — — hyväksytyt sairaalat,

2. sairaalat, jotka on otettu osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan (sairaalatarvesuunnitelmaan kuuluvat sairaalat), tai

3. sairaalat, jotka ovat tehneet hoitosopimuksen sairauskassojen osavaltion yksiköiden (Landesverbände der Krankenkassen) ja korvauskassojen yksiköiden (Verbände der Ersatzkassen) kanssa.”

10. Vaikuttaa siltä, että Saksan lain nojalla sairauskassan ja korvauskassan välinen ero liittyy historiallisista syistä tapaan, jolla ne on organisoitu. Tällä ei näyttäisi olevan merkitystä nyt

käsiteltävän asian kannalta.

11. SGB V:n 109 §:n otsikkona on "Hoitosopimusten tekeminen sairaaloiden kanssa", ja siinä säädetään seuraavaa:

"_ _
(2) Oikeutta vaatia SGB V:n 108 §:n 3 kohdassa tarkoitetun hoitosopimuksen tekemistä ei ole _

(3) SGB V:n 108 §:n 3 kohdassa tarkoitettua hoitosopimusta ei saa tehdä, jos sairaala

1. ei anna takeita tehokkaasta ja taloudellisesta sairaalahoidosta,

2. [ei täytä tiettyjä laatuvaatimuksia] tai

3. ei ole tarpeen vakuutettujen tarkoituksenmukaisen sairaalahoidon kannalta.

_ _"

12. Sairaaloiden rahoituksesta ja hoitomaksuista annetun lain (Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze, BGBl. I 1991, 886; jäljempänä KHG) 1 §:n otsikkona on "Periaatteet", ja siinä säädetään – ainakin siinä versiossa, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on asiassa sovellettava säädös, mikä sen on tarkistettava – seuraavaa:

"(1) Tämän lain tarkoituksena on sairaalatoiminnan talouden turvaaminen, jotta varmistetaan laadultaan korkeatasoinen potilaiden ja heidän tarpeidensa mukainen väestön hoito tehokkaissa, laadultaan korkeatasoisissa ja taloudellisesti itsenäisissä sairaaloissa sekä sosiaaliset kestävät hoitokulut."

13. KHG:n 6 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"(1) Osavaltiot laativat 1 §:ssä mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi sairaalatarvesuunnitelmia ja investointiohjelmia; siinä yhteydessä on otettava huomioon seurannaiskulut, erityisesti vaikutukset hoitomaksuihin.

_ _

(4) Yksityiskohtaiset säännöt annetaan osavaltion lailla."

14. Saksan hallitus on todennut kirjallisissa huomautuksissaan, että Bundesministerium der Finanzen (liittovaltion valtiovarainministeriö, Saksa) oli antanut sitovan hallinnollisen soveltamisohjeen, jota oli määrä soveltaa 1.1.2009 lukien. Tämän soveltamisohjeen mukaan myös yksityissairaalat, jotka eivät olleet SGB V:n 108 §:ssä tarkoitettuja toimiluvan saaneita sairaaloita, saivat hakea vapautusta verosta, jos niiden suorittamat palvelut vastasivat julkisyhteisöjen ylläpitämien sairaaloiden tai SGB V:n 108 §:ssä tarkoitettujen toimiluvan saaneiden sairaaloiden suorittamia palveluja ja sairauskassat tai muut sosiaalivakuutuslaitokset korvasivat suureksi osaksi niiden kustannukset. Tilanne on tällainen, jos viimeisen verovuoden aikana vähintään 40 prosenttia kyseisen vuoden sairaala- tai laskutuspäivistä koskee potilaita, joiden saamista sairaalapalveluista laskutetaan enintään hinta, jonka sosiaalivakuutuslaitokset olisivat voineet korvata.(3)

15. Elinkeinolain (Gewerbeordnung, jäljempänä GewO) 30 §:ssä, jonka otsikkona on

”Yksityissairaalat”, säädetään seuraavaa:

”(1) Yksityissairaaloiden ja yksityisten äitiysklinikoiden sekä yksityisten mielisairaaloiden elinkeinonharjoittajat tarvitsevat toimivaltaisen viranomaisen myöntämän toimiluvan. Toimilupa evätään vain, jos

1. tosiseikat osoittavat elinkeinonharjoittajan epäluotettavuuden laitoksen tai klinikan johtamisessa tai hallinnossa,

1a. tosiseikat osoittavat, että potilaiden asianmukaista lääketieteellistä hoitoa ja sairaalahoitoa ei taata,

2. elinkeinonharjoittajan toimittamien kuvausten ja suunnitelmien perusteella laitoksen tai klinikan rakennustekniset ja muut tekniset järjestelyt eivät vastaa terveydenhoitovaatimuksia,

3. laitos tai klinikka on tarkoitettu sijoittaa vain osaan rakennusta, joka on muidenkin henkilöiden käytettävissä, ja sen toiminta saattaa aiheuttaa huomattavia haittoja tai vaaroja tämän rakennuksen muille asukkaille, tai

4. laitoksessa tai klinikalla on tarkoitus hoitaa henkilöitä, joilla on tarttuvia tauteja tai joilla on henkinen sairaus, ja sen sijainti saattaa aiheuttaa merkittäviä haittoja tai vaaroja viereisten kiinteistöjen omistajille tai käyttäjille.

(2) Ennen kuin toimilupa myönnetään, paikallista poliisiviranomaista ja kunnallisia viranomaisia kuullaan edellä 1 momentin 3 ja 4 kohdassa mainituista asioista.”

III Pääasian oikeudenkäynnin tosiseikat ja ennakkoratkaisupyyntö

16. Pääasian oikeudenkäynnin kantaja on Saksan oikeuden mukaan perustettu yksityinen rajavastuuyhtiö, jonka tarkoituksena on sen yhtiöjärjestyksen määräysten mukaan neurologiaan erikoistuneen sairaalan suunnittelu, perustaminen ja toiminnan harjoittaminen. Valtio on hyväksynyt sairaalan toiminnan GewO:n 30 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

17. Kantajan potilaat ovat hoitonsa itse maksavia henkilöitä, jotka suorittavat hoidostaan ennakkomaksuja, yksityisesti vakuutettuja ja/tai tukiin oikeutettuja (kuten ns. lähetystöpotilaita, joissa ulkomaisen valtion lähetystö antaa maksusitoumuksen), puolustusvoimiin kuuluvia, potilaita, joiden hoitokuluista vastaa ammattijärjestö, sekä lakisääteisesti sairausvakuutettuja potilaita.

18. Kantaja laskutti sairaala- ja hoitopalvelut ja niihin läheisesti liittyneet toimet aluksi kiinteiden sairaalapäivämaksujen perusteella, kuten myös SGB V:n 108 §:ssä tarkoitetut sairaalat tavanomaisesti tekivät. Tavanomaisen lääkärinhoidon lisäksi suoritettavat lääkäripalvelut laskutettiin erikseen lääkäreiden palkkioita koskevien sääntöjen (Gebührenordnung für Ärzte) mukaisesti. Jos potilaita hoidettiin yhden tai kahden hengen huoneissa, kantaja laskutti niistä lisän. Ajan myötä kantaja on kuitenkin muuttanut laskutusjärjestelmäänsä vähitellen ns. Diagnosis Related Group -järjestelmän (DRG) mukaiseksi.(4) Kantaja esitti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, että vuonna 2011 vasta 15–20 prosenttia hoitopäivistä laskutettiin DRG-järjestelmän perusteella.

19. Kantaja teki 28.6.2012 vahinkoja lakisääteisestä tapaturmavakuutuksesta korvaavan kassan kanssa UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohdan toisen virkkeen cc alakohdassa tarkoitetun puitesopimuksen. Tämä sopimus tuli voimaan 1.7.2012.

20. Kantaja käsitteli vuosia 2009–2012 koskeneissa liikevaihtoveroilmoituksissaan kiinteiden sairaalapäivämaksujen perusteella laskutettuja sairaalapalveluja ja sairaalan kanssa sopimuksen

tehneiltä ulkopuolisilta lääkäreiltä laskutettuja käyttömaksuja arvonlisäverottomana. Asianomainen verovirasto katsoi kuitenkin verotarkastuksessa, että suurinta osaa kantajan ennen päivämäärää 1.7.2012 toteuttamista liiketoimista ei pitänyt vapauttaa arvonlisäverosta, koska se ei ollut toimiluvan saanut sairaala SGB V:n 108 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Tämä kanta pysytettiin päätöksessä, joka tehtiin verotarkastuksen lopputuloksesta tehdystä oikaisuvaatimuksesta, ja sittemmin kyseisestä päätöksestä vireille pannussa oikeudenkäynnissä.

21. Kantaja on esittänyt ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireille panemassaan oikeudenkäynnissä, että riidanalaiset liiketoimet pitäisi vapauttaa arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla, koska niitä harjoitti toimiluvan saanut sairaala, joka suoritti palveluja samoissa olosuhteissa kuin julkisyhteisön ylläpitämä laitos. Osoittaakseen, että tilanne oli tällainen, kantaja esittää, että sen toiminta on yleishyödyllistä, koska se ensinnäkin tarjoaa palveluvalikoimaa, joka on verrattavissa julkisyhteisön ylläpitämän tai osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan otetun sairaalan valikoimaan, toiseksi se kuuluu maailman johtaviin neurokirurgian klinikoihin ja kolmanneksi se tarjoaa palvelujaan jokaiselle riippumatta siitä, onko tämä vakuutettu lakisääteisesti tai yksityisesti taikka täysin vakuuttamaton.

22. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa puolestaan, että pääasian kantaja ei täytä verovapautuksen edellytyksiä, joista säädetään UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohdan toisen virkkeen aa alakohdassa tai UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohdan toisen virkkeen cc alakohdassa. Ensinnäkin pääasian kantajan tapaturmakassan kanssa tekemä puitesopimus tuli voimaan vasta 1.7.2012, eikä kantaja toiseksi täytä SGB V:n 108 §:ssä vahvistettuja edellytyksiä, jotka antaisivat sille oikeuden tulla kohdelluksi toimiluvan saaneena sairaalana. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee kuitenkin näiden edellytysten yhteensopivuutta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa.

23. Kansallinen tuomioistuin yhtyy tässä yhteydessä Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) V ja XI jaoston näkemykseen, jonka mukaan nämä vaatimukset ylittävät arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan vaatimukset. Kun otetaan huomioon SGB V:n 108 §:ssä vahvistetut edellytykset, joiden täytyessä kyseessä on tässä säännöksessä tarkoitettu toimiluvan saanut sairaala, se näet katsoo, että millä tahansa vaatimuksella, jonka mukaan yksityissairaaloiden pitäisi täyttää nämä edellytykset voidakseen saada arvonlisäverovapautuksen, rajoitettaisiin verovapautuksesta koituva etu koskemaan vain sellaisia sairaaloita, jotka on jo otettu sairaalatarvesuunnitelmaan tai jotka olivat jo tehneet sopimuksen sairauskassojen yksikön tai korvauskassojen yksikön kanssa. Tämä johtuu siitä, että muilla yksityissairaaloilla olisi vain pieni mahdollisuus tulla sisällytetyksi sairaalatarvesuunnitelmaan tai allekirjoittaa tällainen sopimus, jos osavaltiossa on jo saatavilla riittävästi sairaalavuodepaikkoja tiettyä lääketieteen alaa varten. Tästä seuraisi, että samankaltaisia lääketieteellisiä palveluja käsiteltäisiin eri tavoin sen mukaan, onko palveluja suoritettava sairaala hakenut aikaisemmin vai myöhemmin sisällyttämistä sairaalatarvesuunnitelmaan tai hoitosopimuksen tekemistä osavaltion sairauskassan yksikön tai korvauskassan yksikön kanssa, mikä olisi ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa.

24. Jos UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohdan katsottaisiin olevan ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että tämän jälkeen tulisi esiin se kysymys, voiko kantaja nojautua kyseisen direktiivin kyseiseen säännökseen. Jotta tilanne olisi tällainen, on tarpeen, että pääasian kantajan tarjoamat sairaalapalvelut ja niihin tiiviisti liittyvät liiketoimet suoritetaan sosiaalisissa olosuhteissa, jotka ovat verrattavissa julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten olosuhteisiin.

25. Kansallinen tuomioistuin huomauttaa tässä yhteydessä, että Bundesfinanzhof XI jaosto totesi Saksan lainsäätäjän rikkoneen arvonlisädirektiivin 132 artiklaa vain siltä osin kuin kyseisen

säännöksen mukaan vapautus arvonlisäverosta edellyttää, että kyseiset palvelut suorittaa laitos, joka on SGB V:n 108 §:ssä tarkoitettu toimiluvan saanut sairaala. Ei ole kuitenkaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan säännösten vastaista, jos kansallisessa lainsäädännössä asetetaan tälle verovapautukselle – kuten tehdään UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohdan toisen virkkeen aa alakohdassa, SGB V:n 108 §:n 2 ja 3 momentissa, KHG:n 1 ja 6 §:ssä ja SGB V:n 109 §:ssä – edellytyksiä, jotka liittyvät sairaalan toimintaan henkilöstön, tilojen ja laitteiden sekä hallinnon kustannustehokkuuden osalta.

26. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma tästä näkemyksestä. Se katsoo, että jotta voidaan ratkaista, toteutetaanko liiketoimet arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa”, on asianmukaista soveltaa eri perusteita kuin Bundesfinanzhofin XI jaosto, eli sitä, korvaavatko sosiaalivakuutuslaitokset kustannukset suurimmasta osasta potilaita.

27. Näissä olosuhteissa Niedersächsisches Finanzgericht päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Sopiiko [UStG:n] 4 §:n 14 kohdan b alakohta yhteen [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa siltä osin kuin verovapautuksen antaminen sairaaloille, jotka eivät ole julkisyhteisöjen ylläpitämiä laitoksia, edellyttää, että niille on annettu toimilupa sosiaaliturvalain V osan 108 §:n nojalla?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen on vastattava kieltävästi: Millä edellytyksillä yksityisoikeudellisten sairaaloiden antamaa sairaalahoitoa harjoitetaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten harjoittamaan sairaalahoitoon ’verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa’?”

IV Oikeudellinen arviointi

A Alustavia huomautuksia

28. Koska sekä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin että asianosaiset ovat viitanneet verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen, saattaa olla tarkoituksenmukaista aloittaa selventämällä tämän ilmaisun merkitystä. Nopea katsaus unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön näet osoittaa, että ilmaisua ”verotuksen neutraalisuuden periaate” käytetään vähintään kolmessa eri asiayhteydessä.(5)

29. *Ensinnäkin* tätä ilmaisua käytetään usein kuvaamaan sitä, että henkilö, jonka on maksettava arvonlisävero ostaakseen tavaroita tai palveluja, voi tämän jälkeen vähentää sen, jos nämä tavarat tai palvelut on puolestaan tarkoitettu käytettäväksi verollisen toiminnan tarkoituksiin.(6) Tämä on selvästi kyseisen ilmaisun ensisijainen tarkoitus.

30. *Toiseksi* verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkitaan toisinaan siten, että se ilmentää arvonlisäveroasioissa yhdenvertaisen kohtelun periaatetta.(7) Kun tätä periaatetta käytetään tässä merkityksessä, siihen voidaan tietenkin vedota, kun halutaan riitauttaa arvonlisäverodirektiivin säännöksen pätevyys.(8)

31. *Kolmanneksi* unionin tuomioistuin käyttää tätä ilmaisua toisinaan osoittamaan, että arvonlisäveron pitäisi olla neutraali kilpailun näkökulmasta.(9) Ajatuksena on lähinnä se, että samankaltaisia ja keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja pitäisi kohdella samalla tavalla.(10) Tämä periaate poikkeaa kuitenkin hieman yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta, koska se ei ole eräänlainen primaarioikeuden kantava määräys, joka voisi määrittää todetun vapautuksen pätevyyden.(11) Kun verotuksen neutraalisuuden ajatusta käytetään tässä (kolmannessa)

merkityksessä, se on pikemminkin tulkintaperiaate, jota sovelletaan, kun muut tulkintamenetelmät eivät johda ratkaisevaan lopputulokseen.(12)

32. Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja asianosaisten verotuksen neutraalisuudesta esittämissä perusteluissa käytetään tätä käsitettä tässä kolmannessa merkityksessä, eli sen katsotaan viittaavan arvonlisäverodirektiivin tavoitteeseen: veron pitäisi olla mahdollisimman pitkälle neutraali kilpailun näkökulmasta. Kuten kuitenkin havaitaan, yhdenvertaisen kohtelun periaatteella on yleisenä oikeusperiaatteena merkitystä myös tulkittaessa näitä arvonlisäverodirektiivin säännöksiä.

B Ensimmäinen kysymys

33. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, onko UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohta, sellaisena kuin sitä sovelletaan riidanalaiseen verokauteen, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukainen.

34. Tässä yhteydessä on kuitenkin muistettava, että unionin tuomioistuin ei sinänsä ole ennakkoratkaisumenettelyssä toimivaltainen ottamaan kantaa siihen, ovatko kansalliset oikeussäännöt unionin oikeuden mukaisia, vaan se voi ottaa kantaa SEUT 267 artiklan ensimmäisen kohdan mukaisesti ainoastaan perussopimusten tulkintaan sekä unionin toimielinten, elinten, laitosten tai virastojen toimien pätevyyteen ja tulkintaan.(13)

35. Näin ollen, kun otetaan huomioon myös Saksan hallituksen huomautuksissaan esittämät kansallista lainsäädäntöään koskevat selvennykset, ensimmäisen kysymyksen on mielestäni katsottava liittyvän lähinnä siihen kysymykseen, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa myönnetään arvonlisäverovapautus muulle yksityissairaalalle kuin korkeakouluklinikalle vain silloin, jos tämä sairaala joko osallistuu hoitoon lakisääteisestä tapaturmavakuutuksesta vastaavan laitoksen toimeksiannosta tai sisältyy osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan (sairaalatarvesuunnitelmaan kuuluvat sairaalat) tai jos se on tehnyt hoitosopimuksen osavaltion sairauskassan yksikön tai korvauskassan yksikön kanssa tai edellisen verovuoden aikana vähintään 40 prosenttia sairaalapalveluista on laskutettu alempaan hintaan kuin hinta, jonka sosiaalivakuutuslaitokset hyväksyvät korvattavaksi.

36. Tässä yhteydessä lähtökohtana on tietenkin se, että arvonlisädirektiivin 132 artiklan 1 kohtaan sisältyviä lukuisia verovapautuksia on tulkittava suppeasti.(14) Tämä merkitsee sitä, että tällä tulkinnalla ei saa olla sellaisia vaikutuksia, joilla mennään pidemmälle kuin on tarpeen niiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Näihin tavoitteisiin kuuluu yleisesti tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapauttaminen arvonlisäverosta, jotta voidaan helpottaa tiettyjen palvelujen saamista ja tiettyjen tavaroiden toimittamista välttämällä lisäkulut, jotka niiden arvonlisäverollisuudesta aiheutuisivat.(15) Suppean tulkinnan sääntö ei kuitenkaan tarkoita sitä, että näiden käsitteiden määrittelemisessä käytettyä sanamuotoa pitäisi tulkita niin, että näitä tavoitteita ei saavutettaisi ja verovapautukset menettäisivät siten tavoitellut vaikutuksensa.(16)

37. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään tässä asiayhteydessä, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta ”julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet”. Tätä täydentää 132 artiklan 1 kohdan c alakohta, jossa todetaan, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta myös ”lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä”.

38. Koska nämä kaksi säännöstä ovat lähinnä vain konsolidoituja versioita jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(17) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohdasta, niitä on tulkittava samalla tavalla. Näin ollen on katsottava, että direktiivin 77/388 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja c alakohtaan liittyvä unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on lähtökohtaisesti sovellettavissa myös arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohtaan.(18)

39. Tästä seuraa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jonka mukaan verovapautuksella, josta säädetään nykyään arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa, pyritään yhdessä kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan alakohdassa säädetyn vapautuksen kanssa alentamaan terveydenhoitokustannuksia(19) määrittelemällä edellytykset, joiden täyttyessä kaikki palvelut, joilla pyritään diagnosoimaan, hoitamaan ja mahdollisuuksien mukaan parantamaan sairauksia tai terveydellisiä poikkeavuuksia, voidaan vapauttaa verosta.(20)

40. Vaikka näillä kahdella säännöksellä on sama tavoite, niiden soveltamisala on kuitenkin erilainen. Kun direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetaan *sairaalassa* annettavaa hoitoa, direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohta koskee palveluja, joita suoritetaan muualla kuin sairaaloissa, joko palvelun suorittajan yksityisvastaanotolla, potilaan luona tai jossain muussa paikassa.(21)

41. Erityisesti arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa vahvistettu verovapautus edellyttää kolmen vaatimuksen täyttymistä,(22) ja ne liittyvät

- suoritetun palvelun luonteeseen,
- palvelun suorittavan laitoksen muotoon ja tapaan, jolla palvelu suoritetaan.(23)

42. *Ensimmäisen vaatimuksen* osalta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdasta seuraa, että vapautuksen soveltamiseksi kyseisten palvelujen on kuuluttava johonkin seuraavista kolmesta ryhmästä:

- ne liittyvät potilaan sairaalahoitoon eli henkilön ottamiseen sisään sairaalaan ja oleskeluun siellä,(24) tai
- niillä pyritään suojelemaan henkilön terveyttä taikka säilyttämään tai palauttamaan se,(25) tai
- ne koskevat liiketoimia, jotka liittyvät läheisesti näihin kahteen ensimmäiseen ryhmään.(26)

43. Tähän vaatimukseen ei itse asiassa liity ongelmia nyt käsiteltävän asian kannata. *Kahteen muuhun vaatimukseen* liittyy omat vaikeutensa sekä niiden soveltamisalan määrittelyn että soveltamistavan osalta. Esitän, että näitä kahta vaatimusta tarkastellaan peräjälkeen.

1. *Kyseisiä palveluja suorittavan laitoksen muoto*

44. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että muiden kuin julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten suorittamat palvelut voidaan vapauttaa arvonlisäverosta vain, jos ne ovat ”sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten” suorittamia. Heti aluksi voidaan muistuttaa unionin tuomioistuimen vahvistaneen, että kyseisessä säännöksessä käytetty laitoksen käsite merkitsee muun muassa sitä, että kyseisen laitoksen on oltava ”yksilöity yksikkö”.(27) Koska arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisala on lisäksi erilainen kuin direktiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan – jossa viitataan henkilökohtaisen hoidon

antamiseen sairaalan ulkopuolella – tämä nimenomainen verovapautus kattaa vain yksilöidyt yksiköt, jotka toimivat sairaalassa, eli yksiköt, joissa useat resurssit, erityisesti ihmisresurssit sekä tekniset, taloudelliset ja kiinteistöresurssit yhdistyvät.(28)

45. *Siltä osin kuin kyseessä on ensinnäkin toiminta*, jota näiden yksiköiden on harjoitettava, jotta ne voivat saada tämän verovapautuksen, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa täsmennetään, että toiminnan on oltava sairaalan, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksen tai muun vastaavanlaisen laitoksen toimintaa.(29)

46. Koska arvonlisäverodirektiivissä ei määritellä näitä laitosryhmiä, niitä on tulkittava se tavanomaisen merkityksen mukaan, joka niillä on yleiskielessä.(30)

47. Käsitteiden "sairaalat", "lääkinnällisen hoidon keskuksat" ja "diagnostiikan keskuksat" yleiskielen tavanomaisen merkityksen perusteella on tässä tapauksessa selvää, että niillä tarkoitetaan yksikköjä, joiden pääasiallisena tehtävänä on sairaiden tai lääketieteellisistä traumaista kärsivien hoitaminen, kun heidän sairautensa ovat liian monimutkaisia, jotta heitä voitaisiin hoitaa kotona tai lääkärin vastaanotolla, lääketieteellisten palvelujen suorittaminen ihmisten terveyden suojelemiseksi, ylläpitämiseksi tai palauttamiseksi sekä tutkimusten suorittaminen potilaan sairauden tai terveydellisen häiriön toteamiseksi.(31)

48. Siltä osin kuin kyseessä on "vastaavanlaisten" laitosten käsite, on selvää, että tätä käsitettä pitäisi tulkita siten, että sillä viitataan lääketieteellisiin rakenteisiin, joissa yhdistyvät erilaiset resurssit, jotta voidaan harjoittaa samankaltaisia toimintoja kuin sairaalassa taikka lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksessa.

49. Kyseisten laitosten aseman osalta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että jotta tämän säännöksen mukainen verovapautus voitaisiin myöntää, kyseiset laitokset, jotka eivät ole julkisyhteisöjen ylläpitämiä, on "hyväksyttävä asianmukaisesti". Tässä yhteydessä on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan englanninkielisen version perusteella täysin selvää, että tätä vaatimusta sovelletaan sairaaloihin, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksiin ja muihin vastaavanlaisiin laitoksiin sillä edellytyksellä, että ne eivät ole julkisyhteisöjen ylläpitämiä.(32) Tässä versiossa näet mainitaan, että verovapautusta sovelletaan "[to] other *duly recognised* establishments of a similar nature" (muihin asianmukaisesti hyväksytyihin vastaavanlaisiin laitoksiin), mikä viittaa siihen, että tätä edellytystä sovelletaan myös laitokseen, joka toimii vertailukohtana.

50. On myönnettävä, että latinan kieleen pohjautuvissa kielissä, kuten espanjan, ranskan, italian, portugalın ja romanian kieliversioissa sanat "asianmukaisesti hyväksytty" sijaitsevat muuhun laitokseen tehdyn viittauksen jälkeen (esimerkiksi ranskan kielellä "et d'autres établissements de même nature *dûment reconnus*"), mikä saattaisi antaa sen vaikutelman, että tämä edellytys koskee vain "muuta vastaavanlaisia laitoksia". Koska laitosten luettelo päättyy kuitenkin näitä muita vastaavanlaisia laitoksia koskevaan viittaukseen, on selvää, että tätä luetteloa on tulkittava siten, että se ainoastaan kuvaa, millaisen laitoksen palvelut todennäköisesti vapautetaan verosta. Tässä yhteydessä käsitettä "asianmukaisesti hyväksytty" pitäisi tulkita siten, että se kattaa kaikenlaiset kyseisessä säännöksessä tarkoitetut sairaanhoitolaitokset.

51. Tämän edellytyksen laajuuden määrittämiseksi on tarpeen muistuttaa, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että unionin oikeussäännön sanamuotoa, joka ei sisällä *nimenomaista* viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen sisällön ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko Euroopan unionissa itsenäisesti ja yhtenäisesti.(33) Koska arvonlisäverodirektiivin 132 artiklaan ei sisälly tällaista viittausta, tästä voitaisiin päätellä, että tässä säännöksessä vahvistettuja verovapautusten erilaisia soveltamisedellytyksiä ja niissä käytettyjä ilmaisuja on pidettävä unionin oikeuden itsenäisinä käsitteinä, ja niiden tarkoitusta ja

soveltamisalaa on siksi tulkittava yhtenäisesti koko unionissa.

52. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa käytetyn ”asianmukaisesti hyväksytyn laitoksen” käsitteen itsenäisyyttä ei pidä kuitenkaan sekoittaa siihen, että tällä käsitteellä, siten kuin se on ymmärrettävä unionin oikeuden nojalla, viitataan sitä sovellettaessa tiettyyn tosiasialliseen seikkaan eli kyseisen laitoksen tilanteeseen kansallisen lainsäädännön kannalta.

53. Unionin tuomioistuin on tässä yhteydessä selventänyt, että ”asianmukaisesti hyväksytty” ei edellytä muodollista hyväksymismenettelyä eikä sulje pois sitä mahdollisuutta, että jäsenvaltio säättää tällaisesta menettelystä. Kunkin jäsenvaltion on siis kansallisessa oikeudessaan annettava ne säännöt, joiden mukaan tällainen hyväksyntä voidaan myöntää sitä hakeneille laitoksille. Jäsenvaltioilla on tässä suhteessa harkintavaltaa.(34)

54. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin todettu, että jäsenvaltioilla olevaa harkintavaltaa on käytettävä unionin oikeuden asettamissa rajoissa. Tällaisen harkintavallan olemassaolo ei voi varsinkaan kyseenalaistaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun sairaanhoitolaitoksen ”asianmukaisen hyväksymisen” käsitteen rajoja.(35) Jos jäsenvaltio käyttää harkintavaltaansa, sen on lisäksi varmistettava, että se ei käytä sitä niin, että sillä vaarannettaisiin unionin oikeuden tavoitteet.(36)

55. Katson näissä olosuhteissa, että kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisukysymykseen vastaamiseksi on välttämätöntä määrittää oikeuskäytännössä tarkoitetun jäsenvaltion harkintavallan luonne ja laajuus. Tämä edellyttää, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja yleisemmin sillä säännöstöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös tai määräys on.(37)

56. Tässä yhteydessä on huomautettava arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan *sanamuodosta*, että ”asianmukaisesti” (”duly”) on synonyymi sanalle ”tarvittaessa” ja että käsitteellä ”hyväksytty” (”recognized”) viitataan johonkin vakiintuneeseen tai tunnettuun. Tämän säännöksen asiayhteydessä näillä määreillä viitataan sairaaloihin, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksiin ja muihin vastaavanlaisiin laitoksiin. Säännöksen sanamuodon perusteella on näin ollen selvää, että jäsenvaltioille annettu harkintavalta liittyy *edellytyksiin*, joiden on täyttyvä, jotta laitosta voidaan pitää sairaalana, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksena ja muuna vastaavanlaisena laitoksena.(38)

57. Kuten komissio on olennaisilta osin todennut huomautuksissaan, tätä edellytystä on tulkittava siten, että sillä on tarkoitus jättää arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisen verovapautuksen ulkopuolelle vain sairaanhoitolaitokset, joiden toimintaa ei ole hyväksytty laissa tai asianomaisen alan elinten toimesta. Mikä tahansa toiminta, laitokin, on näet verollista, ja se voi tästä huolimatta saada hyväkseen minkä tahansa muuten sovellettavissa olevan verovapautuksen. Jos ”asianmukaista hyväksymistä” koskevasta edellytyksestä ei siis säädettäisi kyseisessä direktiivissä, tämä johtaisi tilanteeseen, jossa ilman hyväksyntää toimiva sairaanhoitolaitos voisi – tai ainakin saattaisi – saada verovapautuksen.(39) Kaikki tämä merkitsee yksinkertaisesti sitä, että vain sairaanhoitolaitokseksi asianmukaisesti hyväksytyllä laitoksella on oikeus verovapautukseen.

58. Tämän päätelmän vahvistavat sekä asiayhteys, jossa käsitettä ”asianmukaisesti hyväksytty” käytetään, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan tavoite.

59. *Asiayhteyden* näkökulmasta useat seikat eli unionin oikeudessa saavutettu yhdenmukaistamisen taso, arvonlisäverodirektiivin yleinen järjestelmä sekä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan rakenne näyttävät tukevan tätä päätelmää.

60. Ensinnäkin unionin oikeudessa saavutetusta yhdenmukaistamisen tasosta voidaan huomauttaa, että toimintoihin, jotka voidaan vapauttaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla – kuten potilaiden hoito ja lääkärinhoito – sovelletaan yleisesti eri jäsenvaltioissa erityisiä toiminnan harjoittamisen edellytyksiä. Vaikka arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä verovapautusta sovelletaan vain sairaaloihin, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksiin ja muihin vastaavanlaisiin laitoksiin, erityisesti arvonlisäverodirektiivissä tai yleisesti unionin oikeudessa ei kuitenkaan yhdenmukaisteta näiden toimintojen harjoittamisen edellytyksiä. Tässä yhteydessä viittaus siihen, että asianomaisen laitoksen on oltava asianmukaisesti hyväksytty, on yksinkertaisesti yksi keino ottaa huomioon tämä yhdenmukaistamisen puuttuminen samalla kun edellytetään, että kyseisiä palveluja suoritetaan asianomaisen jäsenvaltion näkökulmasta laillisesti.

61. Toiseksi on todettava arvonlisäverodirektiivin yleisestä järjestelmästä, että koska arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdalla ja 132 artiklan 1 kohdan c alakohdalla on sama tavoite ja ne täydentävät näin ollen toisiaan,(40) näiden säännösten soveltamisedellytyksiä pitäisi mahdollisuuksien mukaan tulkita analogisesti. Tässä yhteydessä voitaisiin huomauttaa, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa edellytetään, että kyseisiä palveluja suoritetaan ”asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä”.(41) Käsitettä ”asianmukaisesti hyväksytty” pitäisi näin ollen tulkita siten, että sillä viitataan edellytyksiin, joiden mukaisesti kyseisiä toimintoja harjoitetaan asianomaisessa jäsenvaltiossa, mutta oikeushenkilöön liittyvässä asiayhteydessä.(42)

62. Kolmanneksi voitaisiin todeta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan rakenteesta, että tässä säännöksessä vahvistetaan verovapautukselle kolme edellytystä, joista kukin liittyy verosta vapautettavissa olevien palvelujen eri näkökohtiin, eli niiden luonteeseen, palveluja suorittavien laitosten luonteeseen ja olosuhteisiin, joissa palveluja suoritetaan. Erityisesti tästä viimeksi mainitusta edellytyksestä seuraa, että kun otetaan huomioon olosuhteet, joissa kyseisiä toimintoja harjoitettiin, jäsenvaltiot voivat ottaa huomioon vain sosiaaliset olosuhteet. Jos siis jäsenvaltiot kykenisivät asettamaan, sen edellytyksen ohessa, joka kyseisessä säännöksessä vahvistetaan, jotta riidanalainen laitos voisi olla ”asianmukaisesti hyväksytty”, mitä tahansa vaatimuksia, jotka liittyvät joko suoritettavien palvelujen luonteeseen tai olosuhteisiin, joissa kyseisiä palveluja suoritetaan, näillä kahdella muulla edellytyksellä ei suureksi osaksi olisi mitään hyödyllistä vaikutusta.

63. Unionin tuomioistuin on jo korostanut arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan *tavoitteesta*, että kyseisellä säännöksellä pyritään erityisesti alentamaan terveydenhoitopalvelujen kustannuksia.(43) Kun otetaan tämä tavoite huomioon, edellytystä, jonka mukaan yksityisoikeudellisten laitosten on oltava ”asianmukaisesti hyväksyttyjä” sairaaloiksi, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksiksi ja muiksi vastaavanlaisiksi laitoksiksi, ei pitäisi tulkita liian suppeasti vaan siten, että sillä vain viitataan edellytyksiin, jotka liittyvät kansallisessa lainsäädännössä säädettyihin lääketieteellisiin pätevyyskriteereihin ja standardeihin, joilla varmistetaan, että tarjottava lääketieteellinen hoito on korkealaatuista.(44)

64. Lopuksi on huomautettava, että kyseisen säännöksen sanamuodon, asiayhteyden ja tavoitteiden lisäksi on otettava huomioon myös tulkintaperiaate, jonka mukaan säännöstä on tulkittava niin pitkälle kuin mahdollista tavalla, joka ei aseta sen pätevyyttä kyseenalaiseksi.(45)

65. Yhdenvertaisen kohtelun periaate kuuluu sääntöihin, jotka määrittävät sen, onko tapa, jolla unionin lainsäätäjä on käyttänyt toimivaltaansa, hyväksyttävä. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tämä periaate edellyttää, että toisiinsa rinnastettavia tilanteita ei kohdella eri tavalla ja että erilaisia tilanteita ei kohdella samalla tavalla, ellei tällaista kohtelua voida objektiivisesti perustella. Tätä tarkoitusta varten eri tilanteita erottavat seikat ja se, ovatko ne mahdollisesti rinnastettavissa toisiinsa, on määritettävä ja niitä on arvioitava kyseisten säännösten kohteen ja sen päämäärän valossa, joihin näillä säännöksillä pyritään, ja tässä yhteydessä on otettava huomioon kyseisen alan periaatteet ja tavoitteet.(46)

66. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan osalta on selvää, että kun otetaan ensinnäkin huomioon kyseisen säännöksen tavoite alentaa terveydenhoitopalvelujen kustannuksia, julkisoikeudellisten ja yksityisten laitosten katsotaan olevan laajasti ajateltuna suurin piirtein samassa tilanteessa. Jos siis arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä verovapautusta pitäisi soveltaa vain julkisyhteisöjen ylläpitämiin sairaaloihin, tämä merkitsisi tosiasiallisesti eräänlaista epäyhdenvertaista kohtelua siltä osin kuin kyseessä oli yksityissairaaloiden verokohtelu.

67. Unionin lainsäätäjä on tästä syystä sallinut sen, että myös yksityiset laitokset hyötyvät verovapautuksesta. Se on kuitenkin rajoittanut tätä mahdollisuutta siten, että sille on asetettu erityisiä edellytyksiä, ja siten säilyttänyt jossain määrin erilaisen kohtelun julkisyhteisöjen ylläpitämien ja yksityissairaaloiden välillä, koska vain viimeksi mainittujen on osoitettava täyttävänsä kyseisen säännöksen mukaiset erityiset edellytykset. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella tällainen erilainen kohtelu saattaa olla tietyissä olosuhteissa objektiivisesti perusteltavissa.(47) Jos kuitenkin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa sisältyvää edellytystä, jonka mukaan asianomaisen laitoksen on oltava "asianmukaisesti hyväksytty", pitäisi tulkita siten, että jäsenvaltioilla on oikeus asettaa yksinomaan yksityisoikeudellisille laitoksille joitain muita erityisvaatimuksia kuin ne, joiden mukaan asianomaisen alan elinten ja vastaavien on hyväksyttävä nämä laitokset, jotta nämä harjoittaisivat toimintaansa verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa, olisi hankalaa ymmärtää, mitä perusteluja tällaiselle erilaiselle kohtelulle voitaisiin esittää.

68. Sitä vastoin vaatimus, jonka mukaan yksityisten laitosten on osoitettava, että ne on hyväksytty harjoittamaan lääketieteellistä toimintaansa, on kuitenkin täysin perusteltu, koska yksityiset laitokset eivät ole luonteeltaan valtion laitoksia eivätkä ne siten ole *suoraan* sen valvonnassa, joten jäsenvaltiot ovat saaneet säätää hyväksymismekanismeista varmistaakseen, että ne täyttävät asianmukaiset ammattistandardit.

69. Kun tarkastelen tämän jälkeen verotuksen neutraalisuuden periaatetta, jota tulkitaan tässä kilpailuneutraliteetin kannalta, olenkin jo huomauttanut, että viimeksi mainittu on pikemminkin arvonlisäverolainsäädännön tavoite kuin jokin tosiasiallinen, kantava periaate, jonka sanamuotoja ei voida koskaan kyseenalaistaa arvonlisäverodirektiivillä. On kuitenkin huomattava, että unionin tuomioistuin on jo todennut tämän periaatteen edellyttävän, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä verovapautusta on tulkittava mahdollisimman pitkälle siten, että kaikkia samaa toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan samalla tavoin arvonlisäveron kantamisen osalta. Unionin tuomioistuin on erityisesti todennut, että kyseistä periaatetta loukattaisiin, jos mahdollisuus vedota (nykyisessä) 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa mainittuun lääketieteellisen hoidon antamista koskevaan verovapautukseen riippuisi siitä, missä oikeudellisessa muodossa verovelvollinen harjoittaa toimintaansa.(48)

70. Pitää paikkansa, että yhdenvertaisen kohtelun osalta tietyt julkisyhteisöjen ylläpitämien ja yksityisten sairaaloiden väliset erot saattavat olla perusteltuja reilun kilpailun varmistamisen vuoksi. Kuitenkaan se, että talouden toimijat erotetaan arvonlisäveron kannalta toisistaan

esimerkiksi sen mukaan, miten ne toimivat henkilöstön, tilojen, varusteiden tai talouden tehokkuuden perusteella – kuten tietyt Saksan tuomioistuimet näyttävät katsovan – ei vaikuta merkitykselliseltä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan tavoitteen valossa. Voitaisiin huomauttaa, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena ei ole yleisesti ollut asettaa yksityisiä lääkärintoiminnan harjoittajia heikompaan asemaan vaan pikemminkin varmistaa, että niiden ja julkisten laitosten välinen kilpailu pysyy reiluna.

71. Sekä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodosta, asiayhteydestä ja tavoitteista että tarpeesta tulkita kaikkia säännöksiä tavalla, joka ei kyseenalaista niiden pätevyyttä, seuraa mielestäni kaiken kaikkiaan, että jäsenvaltioiden harkintavalta määrittää edellytykset, joiden täytyessä yksityisoikeudellista laitosta on pidettävä ”asianmukaisesti hyväksyttynä”, ulottuu *ainoastaan* edellytyksiin, joiden on täytyttävä, jotta laitos on asianmukaisesti hyväksytty harjoittamaan rakenteessa, johon resurssit on yhdistetty, kyseisen verovapautuksen piiriin kuuluvia terveys- ja lääketieteellisiä palveluja. ”Asianmukaista hyväksymistä” koskeva vaatimus liittyy siten lähinnä vain ammatillisiin standardeihin.

72. Tehdessäni tämän päätelmän en jätä huomiotta sitä, että 8.6.2006 annetun tuomion L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380) 53 kohdassa todettiin viitaten tuomioon Dornier,(49) että kansalliset viranomaiset voivat ottaa unionin oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena huomioon kyseisen verovelvollisen toiminnan lisäksi sen yleishyödyllisen luonteen ja sen, että samanlainen hyväksyminen on jo myönnetty muille samaa toimintaa harjoittaville verovelvollisille, ja tämän lisäksi sen, että sairauskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset ottavat mahdollisesti vastatakseen suuresta osasta kysymyksessä olevien palveluiden kustannuksia.

73. Kyseisen tuomion seuraavassa kohdassa (54 kohta) todettiin, että ”kun jäsenvaltio asettaa yksityisoikeudellisille laboratorioille [arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan b kohdan 1 alakohdan soveltamista varten] edellytyksen, jonka mukaan vähintään 40 prosenttia niiden tekemistä lääketieteellisistä tutkimuksista on tehtävä sosiaaliturvalaitoksen edunsaajille, jotta näihin laboratorioihin voitaisiin soveltaa kyseistä verovapautusta, se ei ylitä sille kyseisessä säännöksessä annettua harkintavaltaa”.

74. En voi kuitenkaan olla huomauttamatta, että tämä analyysi poikkeaa itse asiassa perustavanlaatuisesti tuomion Dornier perusteluista. Kuten tuomion L.u.p. 53 kohdassa todettiin, tuomio Dornier koski vain sitä, että ratkaistakseen, voitiinko yksityisoikeuden soveltamisalaan kuuluvaa laitosta pitää asianmukaisesti hyväksyttynä, kansalliset viranomaiset saivat *ottaa huomioon* sen, että sairauskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset ottivat mahdollisesti vastatakseen suuresta osasta kysymyksessä olevien palveluiden kustannuksia.(50) Tuomiossa Dornier ei ollut kyse siitä, että jäsenvaltioiden olisi sallittu *asettaa* vaatimus, jonka mukaan kyseisten laitosten pitäisi suorittaa tietty prosenttiosuus toimenpiteitä, joiden kustannuksista vastaisivat sairauskassat, jotta nämä toimenpiteet voitaisiin vapauttaa verosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua ”asianmukaista hyväksymistä” koskevien vaatimusten perusteella. Kuten tuomion Dornier 75 kohdassa todettiin, kun laitos suorittaa palveluja, jotka ovat rinnastettavissa muiden samanlaisia hoitoja antavien toimijoiden palveluihin, päinvastoin ”pelkästään sillä, että sosiaalivakuutuslaitos ei ota vastatakseen kokonaan näiden palveluiden kustannuksista, ei voida perustella sitä, että palvelujen suorittajia kohdellaan eri tavalla arvonlisäverovelvollisuuden osalta”.

75. Kaikki tämä osoittaa, että unionin tuomioistuimen tarkoituksena oli tuomiossa Dornier vain huomauttaa, että tämän asianmukaisen tunnustamista koskevan edellytyksen voidaan *olettaa* täyttyneen tietyissä olosuhteissa.(51) Jos lääketieteelliset toimenpiteet ja leikkaukset korvataan sairauskassajärjestelmistä, voidaan tosiaankin kohtuudella olettaa, että laitos, joka suoritti nämä toimenpiteet, on asianmukaisesti hyväksytty harjoittamaan toimintaansa.(52) Tätä ei voida

kuitenkaan soveltaa päinvastoin. Pelkästään se, että klinikalla tai sairaalassa on pääasiallisesti tai jopa yksinomaan yksityispotilaita, ei millään tavoin viittaa siihen, että kansalliset viranomaiset eivät olisi hyväksyneet kyseistä laitosta asianmukaisesti. Sairauskassajärjestelmien soveltaminen voi tietenkin riippua monista tekijöistä.

76. Joka tapauksessa tuomiossa L.u.p. (36 kohta) todettiin, että verotuksen neutraalisuuden periaate estää sen, että kyseisiin palveluihin "sovellettaisiin erilaista arvonlisäverojärjestelmää aina sen mukaan, missä ne on suoritettu, vaikka ne ovat *laadultaan toisiaan vastaavia, kun kyseisten palvelujen suorittajien koulutus otetaan huomioon*".(53) Tästä seuraa välttämättä, että siltä osin kuin *kyseessä ovat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty asianmukaista hyväksymistä koskevat vaatimukset* jäsenvaltio ei saa käsitellä kahta samanlaista palvelua eri tavoin sen mukaan, mikä osuus kyseisen laitoksen suorittamista liiketoimista on sellaisia liiketoimia, jotka korvataan sairauskassajärjestelmistä, koska tällainen edellytys ei liity mitenkään suoritettun lääkäinhoidon laatuun.(54)

77. Siltä osin kuin unionin tuomioistuin näyttää viittanneen tuomion L.u.p. 54 kohdassa siihen, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa jäsenvaltioille myönnetty harkintavalta antaisi niille mahdollisuuden asettaa vaatimus, jonka mukaan tietyn prosenttiosuuden kyseisen lääkinnällisen hoidon laitoksen potilaista on oltava sellaisia, että heitä koskevat kustannukset korvataan sairauskassajärjestelmästä, jotta se voidaan hyväksyä, tämä näkemys on tästä syystä kaikella kunnioituksella virheellinen eivätkä sitä tue voimassa oleva lainsäädäntö eikä myöskään aikaisempi oikeuskäytäntö. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty asianmukaista hyväksymistä koskeva vaatimus vain antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden varmistaa, että sairaanhoitolaitokset täyttävät terveydenhoitopalveluja koskevat asianmukaiset standardit: sitä ei pitäisi tulkita siten, että jäsenvaltioiden sallittaisiin ikään kuin värväävän yksityisiä terveydenhoidon tarjoajia julkiseen terveysjärjestelmään kohdistamalla yksityisiin toimijoihin epäedullista arvonlisävero kohtelua. Kuten olen juuri esittänyt, siltä osin kuin muuta saattaisi ilmetä tuomion L.u.p. 54 kohdassa, katson – jälleen kaikella kunnioituksella – että tämä oli virhe ja että sitä ei pitäisi enää noudattaa eikä soveltaa.

78. Ehdotan tässä asiayhteydessä, että unionin tuomioistuimen pitäisi selvästi todeta, että sanoilla "asianmukaisesti hyväksytty" viitataan edellytyksiin, joiden on täytyttävä, jotta kyseinen laitos hyväksytään ammattistandardien näkökulmasta harjoittamaan kyseisessä jäsenvaltiossa sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden vastaavanlaisten laitosten toimintaa. Koska tätä alaa ei ole yhdenmukaistettu, jäsenvaltioilla on selvästi huomattavaa kansallista itsemääräämisoikeutta. Jos kansallisessa lainsäädännössä säädetään, että sosiaalivakuutusjärjestelmästä voidaan kattaa vain palveluja, joita suorittavat terveydenhoitolaitokset, jotka on asianmukaisesti hyväksytty harjoittamaan tällaista toimintaa, laitos voi vedota siihen, että sen palvelut olennaisilta osin korvataan, osoittaakseen, että sitä olisi pidettävä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla asianmukaisesti hyväksyttynä.

2. Tapa, jolla kyseiset palvelut suoritetaan: vaatimus, joka koskee toimintaa "verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa"

79. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että jotta sairaanhoito, lääkärinhoito tai niihin läheisesti liittyvät toimet vapautettaisiin arvonlisäverosta, niiden harjoittajan on oltava laitos, joka kuuluu johonkin tässä säännöksessä mainituista ryhmistä. Silloin, kun laitos on yksityisoikeudellinen laitos, kyseiset palvelut on kuitenkin lisäksi suoritettava julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten olosuhteisiin "verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa".(55)

80. On heti aluksi tärkeää korostaa, että koska jäsenvaltioiden on noudatettava oikeusvarmuuden periaatetta, kun ne panevat arvonlisäverodirektiivin täytäntöön,(56) edellytys

”verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa”, joka arvonlisäverovapautusta hakevan yksityisen sairaanhoitolaitoksen on tätä tarkoitusta varten täytettävä, pitäisi täsmentää kansallisessa lainsäädännössä. Ei riittäisi, että asianomainen verohallinto määrittää tällaiset edellytykset sinä ajankohtana, jona arvonlisäverovapautusta koskeva hakemus esitetään. Yksityinen sairaanhoitolaitos voi näet ainoastaan yleisesti sovellettavan ja julkaistavan lainsäädännön välityksellä tietää tosiasialliset sosiaaliset olosuhteet, jotka sen edellytetään tarjoavan, jos se haluaa hyötyä vapautuksesta.

81. Lisäksi tätä tarkoitusta varten riittää, että yksityissairaala tai mikä tahansa samanlainen sairaanhoitolaitos vapaaehtoisesti täyttää jäsenvaltion laissa asetetut vaatimukset saadakseen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa vahvistetun verovapautuksen. Mikä tahansa muu päätelmä tarkoittaisi sitä, että jäsenvaltio voisi sulkea yksityissairaanhoitolaitokset kokonaan kyseisessä säännöksessä vahvistetun poikkeuksen soveltamisalan ulkopuolella pelkästään päättämällä, että tällaisiin yksityisiin laitoksiin ei voida soveltaa sosiaalisia velvoitteita, jotka ovat verrattavissa velvoitteisiin, joista säädetään laissa julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten osalta.

82. Jos yksityinen laitos katsoo, että asianomaisessa lainsäädännössä vahvistetut olosuhteet eivät ole samoja tai edes verrattavissa sosiaaliin olosuhteisiin julkisyhteisön ylläpitämässä sairaalassa, kyseisellä laitoksella on oltava mahdollisuus riitauttaa näiden edellytysten pätevyys. Jos erityisesti ilmenisi, että kansalliseen lainsäädäntöön sisältyisi edellytyksiä, jotka eivät ole samoja kuin julkisyhteisöjen ylläpitämille laitoksille asetettu velvoite, kansallisten tuomioistuinten on erityisesti selvitettävä, että jäsenvaltioiden tältä osin esittämä perustelu on tyydyttävä. Tämä edellyttää, että kulloinkin kyseessä olevan olosuhteen ja julkisyhteisön ylläpitämältä sairaalalta, lääkinnällisen hoidon keskukselta tai vastaavanlaiselta laitokselta edellytetyn sosiaalisen olosuhteen välillä on yhteys.

83. Tässä yhteydessä on huomattava, että arvonlisäverodirektiivissä ei täsmennetä, mitä tarkoitetaan ilmaisulla julkisyhteisöjen ylläpitämien lääkinnällistä hoitoa tarjoavien sairaaloiden olosuhteisiin ”verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa”.(57) Samalla tavoin kuin siinä tapauksessa, että kyseessä on ”asianmukaista hyväksymistä” koskeva edellytys, tämä ei tarkoita sitä, että tätä käsitettä pitäisi tulkita kansallisen lainsäädännön perusteella, vaan pikemminkin sitä, että jäsenvaltioilla on tämän käsitteen määritelmän soveltamisalalla harkintavaltaa päättää sosiaalisista olosuhteista, joita lääketieteellisiä palveluja suorittavien julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten on noudatettava. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa edellytetään lisäksi, että myös yksityisten laitosten on noudatettava näitä olosuhteita, jotta niiden palvelut voisivat saada vapautuksen verosta.

84. Unionin tuomioistuin on kieltämättä todennut, että sosiaalisten olosuhteiden käsite voi kattaa sellaisia seikkoja kuin lääkäripalvelujen hintojen vahvistamisen(58) tai yksityiskohtaiset säännöt, joiden mukaan jäsenvaltion sosiaaliturvalaitokset ottavat palvelut vastattavakseen.(59) Unionin tuomioistuin ei ole kuitenkaan missään vaiheessa pyrkinyt selvittämään yleisemmin ja järjestelmällisemmin tämän edellytyksen sisältöä. Nyt käsiteltävä asia näyttää antavan asianmukaisen tilaisuuden tällaiseen selvennykseen.

85. Kuten olen jo huomauttanut, tässä yhteydessä on yleisesti tunnettua, että säännöksen merkitys ja soveltamisala on normaalisesti määritettävä viittaamalla erityisesti riidanalaisen säännöksen sanamuotoon, asiayhteyteen ja tavoitteeseen. Vaikka nyt käsiteltävän säännöksen *asiayhteydestä* on hyvin vähän sanottavaa, sen *tavoitteet* ja *sanamuoto* selventävät tämän käsitteen soveltamisalaa.

86. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua kolmannen edellytyksen *tavoitteen* osalta vaikuttaa selvältä, että tavoitteena on estää yksityisiä laitoksia

tarjoamasta arvonlisäverosta vapautettuja palveluja ilman että niiden on vastattava samoista sosiaalisista velvoitteista kuin julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten. Tämä on ehkä vain toinen tapa viitata julkisten palvelujen sosiaaliin velvoitteisiin, joita asetetaan julkisyhteisöjen ylläpitämille sairaaloille ja muille lääkinnällisen hoidon keskuksille.(60) Tämä edellytys ilmaisee näin erityisellä tavalla syrjintäkiellon ja verotuksen neutraalisuuden periaatteita yksityisten laitosten ja julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten välillä erityisesti sen vuoksi, että yhtäältä viimeksi mainittujen harjoittama sairaalahoito ja lääkinnällinen hoito ja läheisesti niihin liittyvä toiminta vapautetaan aina verosta ja toisaalta ensin mainittuihin ei välttämättä sovelleta samoja julkisia sosiaalipalveluja koskevia velvoitteita.

87. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan *sanamuodon kannalta* on kyseisen säännöksen voimassa olevan sanamuodon perusteella selvää, että on verrattava keskenään yhtäältä julkisyhteisöjen ylläpitämiä sairaaloita ja toisaalta yksityissairaita.

88. Koska tämän edellytyksen tavoitteena on varmistaa reilu kilpailu julkisyhteisöjen ylläpitämien ja yksityisten laitosten välillä, tämä edellytys on *kaksipuolinen*. Se estää yksityisiä laitoksia tarjoamasta arvonlisäverosta vapautettuja palveluja, jos ne eivät vastaa samoista julkisen palvelun velvoitteista, joita asetetaan julkisyhteisöjen ylläpitämille laitoksille. Koska julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten suorittamat palvelut vapautetaan aina arvonlisäverosta, tämä antaa vastaavasti yksityisille yhteisöille, joihin sovelletaan samoja velvoitteita (tai jotka vapaaehtoisesti noudattavat niitä), myös mahdollisuuden saada tämä vapautus arvonlisäverosta.

89. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodosta seuraa, että vertailukohtana pitäisi olla tietty sairaanhoitolaitoksen harjoittama toiminta. Tämä tarkoittaa puolestaan sitä, että myös yksityisellä sairaanhoitolaitoksella täytyy olla mahdollisuus päättää olla noudattamatta sovellettavia "verrattavia sosiaalisia olosuhteita" koskevia vaatimuksia tiettyjen toimintojensa osalta ja jäädä siten ilman arvonlisäverovapautusta tällaisten toimintojen osalta.(61)

3. **Käsitteiden "verrattavissa", "sosiaaliset" ja "olosuhteet" tulkinta**

90. Jotta voitaisiin ratkaista, miten laaja vertailu kansallisten tuomioistuinten on tehtävä, kun niiden on arvioitava, ovatko sosiaalisia olosuhteita koskevat edellytykset, joita jäsenvaltio on asettanut yksityisille laitoksille, jotka hakevat arvonlisäverovapautusta, unionin oikeuden mukaisia, on seuraavaksi tarpeen määrittää substantiivin "olosuhde" ja molempien adjektiivien "sosiaalinen" ja "verrattavissa" ulottuvuus.

91. Huomio kiinnittyy ensimmäisenä siihen, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ei viitata yksinomaan mihin tahansa velvoitteisiin, joita asetetaan julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten suorittamille palveluille, vaan pikemminkin vain sosiaaliin velvoitteisiin. Näin ollen vain näitä velvoitteita olisi pidettävä tehtävän vertailun kannalta merkityksellisinä. Kuten olen jo todennut, tämä käsite on kuitenkin laajempi kuin esimerkiksi käsite, joka koskee tällaisten laitosten soveltamien hintojen luonnetta.

92. Katson omalta osaltani, että "sosiaalisten olosuhteiden" käsitettä pitäisi tulkita siten, että siinä viitataan velvoitteisiin, joita laissa asetetaan julkisyhteisöjen ylläpitämille sairaaloille suhteessa niiden potilaisiin. Se ei kuitenkaan ulotu velvoitteisiin, joita asetetaan julkisyhteisöjen ylläpitämille laitoksille niiden henkilöstön, tilojen, laitteiden tai kustannustehokkuuden osalta.(62)

93. Toiseksi käsitettä "sosiaaliset olosuhteet" on tulkittava siten, että siinä viitataan olosuhteisiin, joista säädetään laissa kyseisessä jäsenvaltiossa ja jotka koskevat *julkisyhteisöjen ylläpitämien sairaaloiden lakisääteisiä velvoitteita siltä osin kuin kyseessä on julkisoikeudellisten potilaiden hoito*.(63) Nämä lakisääteiset velvoitteet voivat näin vaihdella ja vaihtelevatkin jäsenvaltiosta toiseen, mutta voidaan olettaa, että ne koskevat pääsääntöisesti

esimerkiksi oikeutta tietynlaiseen sairaalahoitoon, yhdessä sellaisen lainsäädännön kanssa, joka koskee esimerkiksi tiettyihin palveluihin sovellettavia maksuja. Sosiaalisia olosuhteita koskeva vaatimus voisi ulottua kuitenkin muihinkin seikkoihin: lakisääteinen vaatimus, jolla velvoitetaan julkisyhteisöjen ylläpitämät sairaalat ylläpitämään päivystysosastoja, jotka ovat avoinna viikonloppuisin, saattaisi olla tällainen esimerkki. Kun otetaan lisäksi huomioon arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa vahvistettu vaatimus, jonka mukaan yksityisten laitosten on oltava ”asianmukaisesti hyväksyttyjä”, tässä yhteydessä tarkoitetut sosiaaliset olosuhteet ovat määritelmän mukaisesti erilaisia kuin kansallisessa lainsäädännössä yksilöidyt olosuhteet siltä osin kuin kyseessä on sairaalan taikka lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksen tai vastaavanlaisen laitoksen hyväksyminen.

94. Kolmanneksi käsite ”verrattavissa” antaa ymmärtää, että yksityisten laitosten ei tarvitse täyttää julkisyhteisöjen ylläpitämille sairaaloille asetettuja sosiaalisia velvoitteita täysin kirjaimellisesti. Saattaa olla myös tietynlaisia sosiaalisia velvoitteita, joita vain julkisyhteisöjen ylläpitämät sairaalat voivat niiden luonteen vuoksi täyttää.

95. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että jäsenvaltiot voisivat vapaasti päättää, mitä sosiaalisia olosuhteita koskevia vaatimuksia yksityisten laitosten on täytettävä. Toisin kuin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan m alakohdassa, kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ei näet viitata ”tiettyihin” sosiaalisiin olosuhteisiin, kuten olisi tehty, jos unionin lainsäätäjä olisi tarkoittanut antaa jäsenvaltioille tällä alalla laajaa harkintavaltaa.(64) Päinvastoin: käytetty sanamuoto (”Jäsenvaltioiden on vapautettava –”) viittaa siihen, että jäsenvaltioille tältä osin kuuluva harkintavalta on vähäistä.(65)

96. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan keskeinen tavoite tämän ja muiden seikkojen osalta on nimittäin varmistaa verrattavissa oleva verotuskohtelu sellaisten yksityisten ja julkisyhteisöjen ylläpitämien sairaanhoitolaitosten välillä, jotka laajasti ymmärrettyinä hoitavat samoja tehtäviä ja jotka, edelleen laajasti ymmärrettyinä, hoitavat potilaitaan suurin piirtein samalla tavalla. Tässä yhteydessä on kuitenkin selvää, että jäsenvaltiot eivät voi edellyttää yksityissairaaloiden suorittavan lääketieteellisiä palveluja sosiaalisissa olosuhteissa, joilla ei ole vastinetta niiden lakisääteisten velvoitteiden yhteydessä, joita asetetaan julkisyhteisöjen ylläpitämille sairaaloille kyseisen arvonlisäverovapautuksen saamiseksi.

97. Käsite ”verrattavissa” viittaa mielestäni myös tietynlaiseen yleistämiseen vertailussa. Kun otetaan kuitenkin huomioon, että näiden olosuhteiden tavoitteena on varmistaa, että yksityiset ja julkisyhteisöjen ylläpitämät laitokset ovat verotuksellisesti suurin piirtein yhdenvertaisia, jäsenvaltioiden täytyy käsittääkseni varmistaa, että yksityiset laitokset olennaisilta osin noudattavat kaikkia sosiaalisia olosuhteita koskevia *vaatimuksia*, joita kansallisessa lainsäädännössä asetetaan julkisille laitoksille ja jotka saattavat vaikuttaa olennaisesti julkisyhteisöjen ylläpitämien ja yksityisten laitosten väliseen reiluun kilpailuun. Tämä sisältäisi erityisesti kaikki *sosiaaliset olosuhteet*, joilla on todennäköisesti merkittävä vaikutus julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten hallinnointiin tai niiden potilaiden valintaan, jotka käyttävät yksityisen tai julkisyhteisön ylläpitämän laitoksen palveluja. Jäsenvaltio ei saa kuitenkaan myöntää arvonlisäverovapautusta palveluille, joita suorittavat yksityiset laitokset, jotka ovat täyttäneet vain osittain sosiaalisia olosuhteita koskevat vaatimukset, joita sovelletaan julkisyhteisöjen ylläpitämiin laitoksiin ja joilla on todennäköisesti tällainen vaikutus reiluun kilpailuun näiden kahden erityyppisen laitoksen välillä.

98. Kun siis kansallisten tuomioistuinten edellytetään arvioivan sosiaalisia olosuhteita, joita koskevat vaatimukset yksityisten laitosten on täytettävä, jotta ne voivat saada toiminnalleen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautuksen, niiden on varmistettava, että nämä olosuhteet eivät laajasti tulkittuina ylitä eivätkä alita mitään niistä sosiaalisista olosuhteista, joista säädetään laissa julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten

osalta, vaikka myös jonkinlaiset karkeat yleistyksen voivat olla paremman puutteessa tarpeen tätä tarkoitusta varten.

99. Tasapainoiset edellytykset, joilla ei aseteta yksityisiä laitoksia parempaan eikä heikompaan asemaan, ovat tosiaankin tarpeen tätä tarkoitusta varten. Jos esimerkiksi tietyssä jäsenvaltiossa julkisyhteisöjen ylläpitämät laitokset ovat *lain nojalla velvollisia* varmistamaan puhtaasti terapeutisesta näkökulmasta samanlaatuisten hoidon sovellettavasta hinnasta riippumatta tai hoitamaan kaikkia potilaita yhtäläisellä tavalla heidän henkilökohtaisesta tilanteestaan riippumatta, kyseisen jäsenvaltion on säädettävä, että vain yksityiset laitokset, jotka täyttävät verrattavissa olevat velvoitteet, voivat saada arvonlisäverovapautuksen.

100. Toinen esimerkki saattaisi olla se, jos julkisyhteisöjen ylläpitämät sairaalat ovat lain nojalla velvollisia tarjoamaan palvelun perushintaan siten, että palvelun saajalle ei taata, että pääasiallisen lääketieteellisen hoidon tosiasiallisesti suorittaa joku tietty lääketieteen ammattilainen. Jotta yksityisen laitoksen suorittama samanlainen lääketieteellinen hoito voitaisiin näissä olosuhteissa vapauttaa verosta, potilaalle on pitänyt tarjota sama mahdollisuus, vaikka hän lopulta päättäisi suorittaa lisämaksun varmistukseksi, että juuri hänen valitsemansa lääketieteen harjoittaja hoitaa häntä.

101. Jos kuitenkin julkisyhteisöjen ylläpitämät laitokset saavat harjoittaa lääketieteellistä toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta, ilman että niitä sitoisi tietty kiinteä maksutariffi tai ilman että tällaiset hoidot korvattaisiin sairauskassajärjestelmistä, asianomainen jäsenvaltio ei voi vedota tähän tai samankaltaiseen syyhyn perusteena kieltäytyä soveltamasta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä arvonlisäverovapautusta samaan toimintaan, jota harjoittaa asianmukaisesti tunnustettu yksityisoikeuden piiriin kuuluva laitos. Erityisesti silloin, jos julkisyhteisöjen ylläpitämien sairaanhoitolaitosten sallitaan veloittavan varakkaammilta potilailtaan lisämaksuja, jotta he voivat saada lisäpalveluja ja edistyneempiä tai korkealaatuisempia tuotteita ilman arvonlisäveroa, aivan ilmeisesti myös yksityissairaaloiden on kyettävä tarjoamaan näitä samoja palveluja tai tuotteita ilman arvonlisäveroa.(66)

102. Samalla tavoin silloin, jos julkisyhteisöjen ylläpitämien sairaaloiden sallitaan tarjoavan esimerkiksi eri hintoja, jotta otetaan huomioon potilaiden toiveet sairaalamajoituksesta (kuten yhden hengen huone) tai tehokkaammista proteeseista – vaikka niitä ei korvata sairauskassajärjestelmistä – myös yksityisen laitoksen tarjoamat samat palvelut on vapautettava arvonlisäverosta.

a) ***Tuomio Idealmed III***

103. Pitää paikkansa, että unionin tuomioistuin huomautti tuomionsa Idealmed III 21 kohdassa, että vaatimus, joka koskee verrattavia sosiaalisia olosuhteita, liittyy suoritettuihin palveluihin *eikä* kyseessä olevaan palveluntarjoajaan. Unionin tuomioistuin totesi näin ollen, että ”mainituissa säännöksessä tarkoitettujen verrattavissa olevissa sosiaalisissa olosuhteissa suoritettujen hoitopalvelujen suhteellinen osuus palveluntarjoajan koko toiminnasta ei ole merkityksellinen [arvonlisävero]direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamisen kannalta.” (67)

104. En voi omalta osaltani olla ajattelematta, että tätä tuomiota ei pitäisi ylitulkita. Tuomion Idealmed III tosiseikkojen keskeinen seikka oli näet se, että kansallisen tuomioistuimen riidanalaisista kansallisen lain säännöksistä laatiman esityksen – joka satoi unionin tuomioistuinta – mukaan riidanalainen verovapautus ei riippunut siitä, suoritettiinko *jokaista toimintaa* verrattavissa olevissa sosiaalisissa olosuhteissa, vaan pikemminkin tämän edellytyksen täyttävien tällaisten toimintojen *suhteellisesta osuudesta*. Kun siis unionin tuomioistuin totesi tuomiossa Idealmed III, että ”mainituissa säännöksessä tarkoitettujen verrattavissa olevissa sosiaalisissa olosuhteissa suoritettujen hoitopalvelujen suhteellinen osuus

palveluntarjoajan koko toiminnasta ei ole merkityksellinen [arvonlisävero]direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn verovapautuksen soveltamisen kannalta”, (68) se ei siinä yhteydessä pyrkinyt estämään jäsenvaltioita määräämästä sosiaalista olosuhdetta koskevaa edellytystä ja näin edellytystä, joka lääketieteellisten palvelujen on täytettävä, jotta ne vapautetaan verosta, ja jonka mukaan yksityissairaaloiden on suoritettava tiettyjä toimenpiteitä tietyllä hinnalla. (69)

105. Tuomiossa Idealmed III esiin tuodut ongelmat koskivat pikemminkin kysymyksiä, jotka liittyivät kyseisen yksityissairaalan julkisyhteisöjen ylläpitämien sairaalojen olosuhteisiin verrattavissa olevissa sosiaalisissa olosuhteissa suorittamien hoitopalvelujen suhteelliseen osuuteen ja siihen, miten tämä seikka saattaisi mahdollisesti vaikuttaa arvonlisäverovapautukseen, jota vaaditaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla. Vaikka kyseisessä tuomiossa esitetyistä muista seikoista olisi enemmän sanottavaa, niiden päätelmien valossa, jotka aion tehdä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaaman kaltaisen lainsäädännön yhteensopivuudesta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa, ei ole mielestäni tarpeen käsitellä näitä muita seikkoja, jotka pitäisi ratkaista myöhemmin sopivamman tapauksen yhteydessä.

4. *Soveltaminen tilanteeseen, jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarkastelee ensimmäisessä kysymyksessään*

106. Kuten olen jo selittänyt, ennakkoratkaisukysymyksessä tuo esiin kysymys kansallisen lainsäädännön yhteensopivuudesta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa, kun siinä asetetaan tämän säännöksen mukaiselle arvonlisäverovapautukselle se edellytys, että sairaalahoidot ja lääketieteelliset hoidot tarjoava muu yksityissairaala kuin korkeakouluklinikka joko

- on sitoutunut antamaan hoitoa lakisääteisestä tapaturmavakuutuksesta vastaavien laitosten toimeksiannosta tai
- kuuluu osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan (sairaalatarvesuunnitelmaan kuuluvat sairaalat) tai
- on osapuolena hoitosopimuksessa, joka on tehty sairauskassojen osavaltion yksikön tai korvauskassojen yksikön kanssa, tai
- on laskuttanut viimeisen verovuoden aikana vähintään 40 prosenttia laskutetuista sairaalapalveluista alempaan hintaan kuin hinta, jonka sosiaalivakuutuslaitokset hyväksyvät korvattavaksi.

107. Koska, siltä osin kuin kyseessä on nyt käsiteltävä asia, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa vahvistetaan kolme pääasiallista edellytystä, jotka palvelun on täytettävä, jotta se voi saada säädetyn arvonlisäverovapautuksen (eli että se koskee sairaala- tai lääkärihoitoa, jota antaa asianmukaisesti hyväksytty laitos ja jota suoritetaan verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa), on seuraavaksi tarpeen tutkia, ovatko nämä neljä vaihtoehtoa, joista säädetään UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohdan kaltaisessa säännöksessä, luettuna yhdessä SGB V:n 108 §:n kanssa, näiden edellytysten mukaisia.

a) *Neljän yhteensopivuutta koskevan vaihtoehdon arviointi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa vahvistettujen edellytysten kannalta*

108. Tässä yhteydessä on aivan selvää, että näitä neljää yhteensopivuutta koskevaa vaihtoehtoa ei voida perustella vaatimuksella, jonka mukaan riidanalaisten palvelujen on kuuluttava sairaala-

tai lääkärinhoidon piiriin tai niiden on oltava arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun ”asianmukaisesti hyväksytyn” laitoksen suorittamia. Kuten olen jo todennut, etenkin tämä erityinen edellytys liittyy olennaisesti asianmukaisiin ammatillisiin standardeihin. Unionin tuomioistuimen asiakirja-aineiston perusteella on selvää – kuten komissio on huomauttanut kirjallisissa huomautuksissaan – että Saksan viranomaiset ovat hyväksyneet sairaalan asianmukaisesti.(70) Tämä tapaus liittyy siten olennaisesti siihen, voidaanko Saksan lainsäädäntöön sisältyvien neljän yhteensopivuutta koskevan vaihtoehdon soveltaminen perustella viittaamalla edellytykseen ”verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa”.

109. Kolmesta ensimmäisestä yhteensopivuutta koskevasta vaihtoehdosta voidaan huomauttaa, että nämä vaatimukset eivät sellaisenaan ole ”sosiaalisia olosuhteita” arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisessa erityisessä merkityksessä, koska ne liittyvät parhaimmillaankin vain välillisesti sairaala- ja lääkärinhoidon antamiseen potilaalle. Nämä vaihtoehdot liittyvät todellisuudessa taloudelliseen suhteeseen ja sopimusjärjestelyihin kyseisen sairaalan tai sairaanhoitolaitoksen sekä lakisääteisestä tapaturmavakuutuksesta vastaavan laitoksen, sairauskassojen osavaltion yksikön, korvauskassojen yksikön tai osavaltion kanssa.

110. Erityisesti toinen vaihtoehto (eli kuuluminen osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan) näyttää kuvastavan jäsenvaltion halua asettaa yksityissairaaloille eräänlainen kiintiö tietyillä maantieteellisillä alueilla. Tässä yhteydessä ajatuksena näyttää olevan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan mukaisen verovapautuksen käyttäminen keinona varmistaa, että tietyllä maantieteellisesti lähellä olevalla alueella toimivien *yksityissairaaloiden* lukumäärälle on olemassa tosiasiallinen rajoitus, jotta kyseisellä alueella toimiville *julkisyhteisöjen ylläpitämille sairaaloille* jää riittävästi potilaita, jotta ne pysyvät taloudellisesti elinkelpoisina. Totean vain, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohtaa ei voida käyttää tähän tarkoitukseen ja että mikä tahansa Saksan valtion pyrkimys – oltpa kyseessä sen veroviranomaiset tai terveydenhoidon suunnittelusta vastaavat viranomaiset – saavuttaa tämä päämäärä supistamalla tällä tavoin muutoin sovellettavaa arvonlisäverovapautusta yksityissairaaloiden osalta olisi selvästi laitonta ja unionin oikeuden vastaista.

111. Joka tapauksessa tässä yhteydessä voitaisiin myös huomauttaa, että vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamissa tiedoissa ei selvästi ja tyhjentävästi täsmennetä edellytyksiä, jotka laitoksen on täytettävä, jotta se kuuluu kolmen ensimmäisen yhteensopivuutta koskevan vaihtoehdon soveltamisalaan, vaikuttaa siltä, että kaikilla lakisääteisestä tapaturmavaikutuksesta vastaavilla laitoksilla, sairauskassojen osavaltion yksiköillä ja korvauskassojen yksiköillä on harkintavaltaa siinä, tekevätkö ne sopimuksen sairaalan kanssa.(71)

112. Samalla tavoin osavaltiot eivät ilmeisesti ole velvollisia sisällyttämään sairaalatarvesuunnitelmiinsa yksityissairaaloita, jotka harjoittavat toimintaansa verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa mutta eivät ole yliopistoklinikoita. Koska tällaisen kansallisessa lainsäädännössä säädetyn harkintavallan olemassaolo – joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava – viittaa siihen, että arvonlisäverovapautuksen soveltaminen saatettaisiin siten evätä sairaanhoitolaitokselta, vaikka se täyttää arvonlisäverodirektiivissä säädetyt verovapautuksen edellytykset, tällaisen harkintavallan olemassaolo on sellaisenaan selvästi ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan kanssa. Tilanne on tällainen etenkin sen vuoksi, että viimeksi mainitussa säännöksessä *velvoitetaan* jäsenvaltiot vapauttamaan verosta liiketoimet, jotka täyttävät kyseisessä säännöksessä vahvistetut edellytykset (”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta –”).(72)

113. Kansallisessa lainsäädännössä mainitusta viimeisestä vaihtoehdosta eli siitä, että muun yksityissairaalan kuin korkeakouluklinikan on pitänyt suorittaa viimeisen verovuoden aikana

vähintään 40 prosenttia laskutetuista sairaalapalveluista alempaan hintaan kuin hinta, jonka sosiaalivakuutuslaitokset hyväksyvät korvattavaksi, on tärkeää korostaa, että tämä vaihtoehto, sellaisena kuin Saksan hallitus on sen esittänyt, ei riipu siitä, korvataanko suoritettut palvelut tosiasiallisesti sairauskassajärjestelmistä, vaan pikemminkin kyseisen yksityissairaalan suoraan potilaille annettuun lääketieteelliseen hoitoon soveltamasta hinnasta.(73) Tämä seikka on merkityksellinen, kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan säännökset, joita on käsiteltävä seuraavaksi.

b) Arvonlisäverodirektiivin 133 artikla

114. Arvonlisäverodirektiivin 133 artiklassa sallitaan se, että jäsenvaltiot asettavat tapauskohtaisesti arvonlisäverovapautuksen myöntämiselle muita edellytyksiä. Näihin edellytyksiin kuuluu 133 artiklan 1 kohdan c alakohhta – johon jotkin osapuolet ovat viittaneet – jossa säädetään, että jäsenvaltio voi asettaa sen 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle sen edellytyksen, että yksityinen laitos soveltaa 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 arvonlisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista.(74)

115. Asiakirja-aineisto ei kuitenkaan osoita, että viranomaisten pitäisi hyväksyä sairaalapalvelujen hinnat Saksassa, mikä on arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan 1 kohdan c alakohdan keskeinen vaatimus.(75) Sovellettavat hinnat otetaan huomioon etuuksia, kun sosiaalivakuutuslaitokset korvaavat kuluja, mutta vaikuttaisi siltä, että sovellettavia hintoja ei valvota tällä tavoin.(76)

116. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan c alakohdasta seuraa, että edellytys, josta jäsenvaltiot voivat siten säätää tämän säännöksen nojalla, koskee *kaikkia hintoja*, joita kyseinen laitos soveltaa. Tästä seuraa, että joko kaikkiin palveluihin, joita suoritetaan yksityissairaalan toimintojen yhteydessä, sovelletaan viranomaisten vahvistamia hintoja tai ne eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka, sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista, missä tapauksessa kaikki nämä palvelut, mikäli ne erikseen täyttävät arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty soveltamisedellytykset, voidaan vapauttaa verosta, tai, mikäli näin ei ole, mitään niistä ei voida vapauttaa verosta. Tämä säännös ei kuitenkaan missään tapauksessa koske mahdollisuutta evätä 132 artiklassa säädetyn arvonlisäverovapautuksen soveltaminen sillä perusteella, että *vain osa suoritetuista lääketieteellisistä palveluista* täytti tämän edellytyksen.(77)

117. Vaikka arvonlisäverodirektiivin 133 artikla ei kata Saksan lainsäädännön mukaista neljättä vaihtoehtoa, uskon, että tällaisen edellytyksen voidaan kuitenkin katsoa kuuluvan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua verrattavia sosiaalisia olosuhteita koskevan käsitteen piiriin, kuitenkin sillä edellytyksellä, että asianomaisesta toiminnasta riippumatta myös julkisyhteisöjen ylläpitämiin sairaaloihin sovelletaan lakisääteistä veloitetta, jonka mukaan niiden on pitänyt suorittaa edellisen verovuoden aikana vähintään 40 prosenttia laskutetuista palveluista alempaan hintaan kuin hinta, jonka sosiaalivakuutuslaitokset hyväksyvät korvattavaksi, tai joihin sovelletaan samankaltaista lakisääteistä veloitetta.

118. Kaikki tämä tarkoittaa sitä, että vaikka vaatimusta, joka koskee sairaalapalvelujen laskuttamista 40 prosentin periaatteella, ei voida perustella viittaamalla arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan 1 kohdan c alakohtaan, sitä voidaan kuitenkin lähtökohtaisesti pitää sen 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna sosiaalisena olosuhteena, kun oletetaan, että tällaisesta veloitteesta säädetään myös julkisyhteisöjen ylläpitämiä laitoksia ja muita samankaltaisia laitoksia koskevassa lainsäädännössä.(78)

119. Korostettakoon, että esitetty kysymys koskee kansallisen lainsäädännön yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa eikä sitä, pitäisikö hakijan saada verovapautus. Siten riippumatta siitä, minkä kannan unionin tuomio istuin ottaa tuomiossa Idealmed III tehtyihin päätelmiin neljännen vaihtoehdon osalta, kansallinen lainsäädäntö olisi kuitenkin unionin oikeuden vastainen, koska SGB V:n 108 §:ssä tarkoitetut kolme ensimmäistä vaihtoehtoa eivät suoraan liity arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa vahvistettuun vaatimukseen, jonka mukaan kyseistä toimintaa on harjoitettava verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa.

120. Edellä esitetyn perusteella ehdotan siis, että kansallisen tuomioistuimen ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaisiin, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa on tulkittava siten, että tämä säännös on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa vahvistetaan arvonlisäverovapautuksen edellytykseksi se, että yksityisen sairaalan on joko osallistuttava hoitoon lakisääteisen tapaturmavakuutusjärjestelmän hallinnoinnista vastaavien laitosten toimeksiannosta tai kuuluttava osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan tai sen on pitänyt tehdä hoitosopimus kansallisen tai alueellisen sairauskassan kanssa. Nämä vaatimukset eivät erityisesti ole sellaisia sosiaalisia olosuhteita, joita tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa.

121. Saksan hallituksen mainitseman kaltainen vaatimus – jonka mukaan yksityissairaalan, joka haluaa saada arvonlisäverovapautuksen, on pitänyt suorittaa edellisen verovuoden aikana vähintään 40 prosenttia laskutetuista sairaalapalveluista alempaan hintaan kuin hinta, jonka sosiaalivakuutuslaitokset hyväksyvät korvattavaksi – voi kuitenkin olla arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu sosiaalinen olosuhde, jos vastaava vaatimus on asetettu julkisyhteisöjen ylläpitämille laitoksille.

C Toinen kysymys

122. Kansallinen tuomioistuin tiedustele toisella kysymyksellään, millä edellytyksillä yksityisen lainsäädännön piiriin kuuluvien sairaaloiden harjoittama sairaalahoido toteutetaan julkisyhteisöjen ylläpitämiin laitoksiin ”verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa” arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

123. Ensimmäisen kysymyksen tarkastelun yhteydessä esitettyjen seikkojen valossa ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaisi toiseen kysymykseen siten, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa käytettyä käsitettä ”verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa” pitäisi tulkita siten, että sillä viitataan kaikkiin edellytyksiin, jotka yksityisten laitosten on täytettävä, jotta niihin voidaan soveltaa joko samoja tai samankaltaisia sääntöjä kuin ne, jotka koskevat suhdetta julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten ja niiden potilaiden välillä ja joita niiden on noudatettava kaikissa olosuhteissa tarjotessaan sairaalahoidoa tai lääketieteellistä hoitoa taikka suorittaessaan tällaisiin palveluihin läheisesti liittyviä toimenpiteitä. Se, että yksityisen laitoksen on noudatettava tätä edellytystä, voidaan johtaa velvoitteista, joihin tämä laitos on sopimuksella sitoutunut potilaiden osalta.

V Ratkaisuehdotus

124. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuimen vastaa Niedersächsisches Finanzgerichtin kahteen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa on tulkittava siten, että tämä säännös on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa vahvistetaan arvonlisäverovapautuksen edellytykseksi se, että yksityisen sairaalan on joko osallistuttava

hoitoon lakisääteisen tapaturmavakuutusjärjestelmän hallinnoinnista vastaavien laitosten toimeksiannosta tai kuuluttava osavaltion sairaalarvesuunnitelmaan taikka sen on pitänyt tehdä hoitosopimus kansallisen tai alueellisen sairauskassan kanssa. Nämä vaatimukset eivät erityisesti ole sosiaalisia olosuhteita, joita tarkoitetaan kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa.

Saksan hallituksen mainitseman kaltainen vaatimus – jonka mukaan yksityissairaalan, joka haluaa saada arvonlisäverovapautuksen, on pitänyt suorittaa edellisen verovuoden aikana vähintään 40 prosenttia laskutetuista sairaalapalveluista alempaan hintaan kuin hinta, jonka sosiaalivakuutuslaitokset hyväksyvät korvattavaksi – voi kuitenkin olla direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu sosiaalinen olosuhde, jos vastaava vaatimus on asetettu julkisyhteisöjen ylläpitämille laitoksille.

2) Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa käytettyä käsitettä ”verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa” pitäisi tulkita siten, että sillä viitataan kaikkiin edellytyksiin, jotka yksityisten laitosten on täytettävä, jotta niihin voidaan soveltaa joko samoja tai samankaltaisia sääntöjä kuin ne, jotka koskevat suhdetta julkisyhteisöjen ylläpitämien laitosten ja niiden potilaiden välillä ja joita niiden on noudatettava kaikissa olosuhteissa tarjotessaan sairaalahoitoa tai lääketieteellistä hoitoa taikka suorittaessaan tällaisiin palveluihin läheisesti liittyviä toimenpiteitä. Se, että yksityisen laitoksen on noudatettava tätä edellytystä, voidaan johtaa velvoitteista, joihin tämä laitos on sopimuksella sitoutunut tällaisten potilaiden osalta.

1 Alkuperäinen kieli: englanti.

2 Ks. Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Bryssel, 2020, s. 538.

3 Tämä edellytys lisättiin UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohdan aa alakohtaan vuonna 2019.

4 Diagnosis-related group (DRG) on järjestelmä, jolla sairaalatapaukset luokitellaan eri ryhmiin.

5 Ks. kahden ensimmäisen merkityksen osalta tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 47 ja 48 kohta). Joissain tuomioissa unionin tuomioistuin on yhdistänyt oikeuskäytännössään näitä eri merkityksiä, mikä saattaa antaa vaikutelman tietystä epäselvyydestä verotuksen neutraalisuuden periaatteen soveltamisalan osalta. Ks. esim. tuomio 29.10.2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, 40–44 kohta).

6 Ks. tästä tuomio 22.2.2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, 24 kohta); tuomio 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, 38 kohta) ja äskettäin tuomio 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, 42 kohta) tai tuomio 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, 32–34 kohta).

7 Tuomio 13.3.2014, Jetair ja BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, 53 kohta) ja tuomio 17.12.2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, 48 kohta).

8 Ks. esim. tuomio 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, 38 kohta).

9 Verotuksen neutraalisuuden käsite on lainattu liberaaleista talouden koulukunnista, joissa sitouduttiin erityisesti antamaan veroille tiukka tuottotavoite. Käytännössä mikään verojärjestelmä ei ole kuitenkaan taloudellisesti neutraali, koska veron perustetta ja verokantaa koskevat valinnat vaikuttavat välttämättä talouden toimijoiden käyttäytymiseen. Näin ollen se ajatus, että verojen pitäisi olla yleisesti neutraaleja, on enemmän tai vähemmän hylätty, koska verotuksen asema talouden ja sosiaalisen puuttumisen keinona on hyväksytty yhä laajemmin. Ks. Bommier, L., *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ,

- 10 Ks. tästä esim. tuomio 10.4.2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, 49 kohta).
- 11 Ks. esim. tuomio 19.7.2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, 45 kohta).
- 12 Kuten unionin tuomioistuin tunnusti 7.3.2017 antamassaan tuomiossa RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, 54 kohta), silloin kun unionin lainsäätäjältä edellytetään sen toteuttaessa verotukseen liittyvää toimenpidettä poliittisten, taloudellisten ja sosiaalisten valintojen tekemistä ja erilaisten intressien asettamista järjestykseen tai monitahoisten arviointien suorittamista, sille on tässä yhteydessä tunnustettava laaja harkintavalta. Sama pätee jäsenvaltioiden tasolla, jos direktiivissä ei anneta jäsenvaltioille harkintavaltaa olla soveltamatta direktiivissä vahvistettuja perusteita vaan täsmentää niitä. Ks. ratkaisuehdotuksen Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942, 54–60 kohta oikeustapausviittauksineen).
- 13 Ks. esim. tuomio 17.7.2008, ASM Brescia (C-347/06, EU:C:2008:416, 28 kohta).
- 14 Ks. esim. tuomio 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, 18 kohta).
- 15 Ks. tästä tuomio 5.10.2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, 30 kohta).
- 16 Ks. esim. tuomio 8.10.2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, 28 kohta).
- 17 EYVL 1977, L 145, s. 1.
- 18 Ks. esim. tuomio 18.9.2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, 18 kohta).
- 19 Ks. esim. tuomio 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, 28 kohta).
- 20 Ks. tästä tuomio 10.6.2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, 27 kohta) ja tuomio 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, 29 kohta).
- 21 Ks. tästä tuomio 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, 19 kohta) ja tuomio 18.9.2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, 20 ja 21 kohta). Toisin kuin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohta, 132 artiklan 1 kohdan c alakohta ei kuitenkaan kata liiketoimia, jotka liittyvät läheisesti kyseisessä säännöksessä tarkoitettuihin terveydenhoitopalveluihin. Ks. tuomio 13.3.2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, 32 kohta).
- 22 Molemmille säännöksille on yhteistä sekin, että niissä ei aseteta mitään vapautettujen liiketoimien vastaanottajaa koskevaa vaatimusta.
- 23 Ks. tästä julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotus CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541, 27 kohta).
- 24 Kuten 1.12.2005 annetun tuomion Ygeia (C-394/04 and C-395/04, EU:C:2005:734) 29 kohdassa on todettu: ”sellaisten palvelujen tarjoamiseen, jotka – – ovat omiaan lisäämään sairaalapotilaiden mukavuutta ja hyvinvointia, ei pääsääntöisesti sovelleta [vapautusta, paitsi jos] kyseisten palvelujen suorittaminen on välttämätöntä sellaisten hoidollisten tavoitteiden saavuttamiseksi, joihin pyritään sellaisilla sairaalahoitoon ja lääkärinhoitoon liittyvillä palveluilla, joiden yhteydessä ensiksi mainitut palvelut tarjotaan.”
- 25 Ks. sellaisten terveydenhoitopalvelujen luonteesta, jotka voidaan vapauttaa verosta, esim. tuomio 8.6.2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380, 29 kohta); tuomio 10.6.2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, 28, 40–52 kohta); tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies

(C?86/09, EU:C:2010:334, 37 kohta); tuomio 2.7.2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, 28 ja 29 kohta) ja tuomio 4.3.2021, Frenetikexito (C?581/19, EU:C:2021:167, 25 ja 26 kohta).

26 Ks. tästä tuomio 2.7.2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, 28–31 kohta). Ks. arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua läheisesti liittyvien toimien käsitteestä esim. tuomio 6.11.2003, Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, 33–35 kohta); tuomio 1.12.2005, Ygeia (C?394/04 ja C?395/04, EU:C:2005:734, 23–29 kohta); tuomio 25.3.2010, komissio v. Alankomaat (C?79/09, ei julkaistu, EU:C:2010:171, 51 kohta) ja tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, 49 kohta).

27 Ks. tuomio 2.7.2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, 35 kohta). Unionin tuomioistuin totesi, että yksityisoikeudellista laboratoriota on pidettävä mainitussa säännöksessä tarkoitettuna ”vastaavanlaisena” laitoksena kuin ”sairaaloita” ja ”lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksia”, koska diagnostiset lääketieteelliset tutkimukset niiden terapeuttinen tarkoitus huomioon ottaen kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna käsitteen ”lääkärinhoito” alaan. Ks. tuomio 8.6.2006, L.u.p. (C?106/05, EU:C:2006:380, 35 kohta) ja tuomio 10.6.2010, CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, 60 kohta). Kuitenkaan yksikkö, joka harjoittaa itsenäisesti toimintaa, jossa se kuljettaa ihmiselimiä ja ihmisistä otettuja näytteitä eri sairaaloille ja laboratoriolle, ei suorita tiettyä samantyyppistä tehtävää kuin sairaalat ja lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksat, mitä pidetään merkityksellisenä, jotta yksikköä on pidettävä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna ”vastaavanlaisena laitoksena”. Tuomio 2.7.2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, 36 kohta).

28 Tämä resurssien yhdistyminen on yhteistä sairaalalle, lääkinnällisen hoidon keskukselle ja diagnostiikan keskukselle. Tämä erottaa myös terveyskeskuksen lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisesta, jotka voidaan myös vapauttaa verosta, mutta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan perusteella.

29 Unionin tuomioistuin totesi 23.2.1988 antamassaan tuomiossa komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (353/85, EU:C:1988:82, 33 kohta), 6.11.2003 antamassaan tuomiossa Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, 47 kohta) sekä 10.6.2010 antamassaan tuomiossa CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, 58 kohta) sivumennen perusteluitta, että nyttemmin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty verovapautus koskee palveluja, joita suorittavat ”laitokset, joilla on sosiaalisia päämääriä”, vaikka nämä päämäärät eivät ilmene sanamuodosta tai tavoitteesta, jotka liittyvät vain lääkärinhoitoon. Pitää paikkansa, että tässä säännöksessä vahvistetaan ”sosiaalisen vertailukelpoisuuden” vaatimus, mutta tämä liittyy siihen, miten kyseiset palvelut tarjotaan, eikä niitä tarjoavien laitosten päämäärään. Huomaatan kuitenkin, että unionin tuomioistuin ei ole viimeaikaisessa oikeuskäytännössään enää viitannut sosiaaliseen päämäärään, joka kyseisellä laitoksella pitäisi olla.

30 Ks. esim. tuomio 5.10.2016, TMD (C?412/15, EU:C:2016:738, 26 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Grup Servicii Petroliere (C?291/18, EU:C:2019:302, 40–51 kohta).

31 Ks. vastaavasti tuomio 8.6.2006, L.u.p. (C?106/05, EU:C:2006:380, 35 kohta).

32 Ks. vastaavasti käsitteen ”muut vastaavanlaiset laitokset” osalta tuomio 8.6.2006, L.u.p. (C?106/05, EU:C:2006:380, 41 kohta).

33 Ks. analogisesti tuomio 29.10.2015, Sudaçor (C?174/14, EU:C:2015:733, 52–54 kohta).

34 Tuomio 8.6.2006, L.u.p. (C?106/05, EU:C:2006:380, 42 kohta); tuomio 6.11.2003, Dornier (C?45/01, EU:C:2003:595, 64 ja 81 kohta) ja tuomio 10.6.2010, CopyGene (C?262/08,

EU:C:2010:328, 61–63 kohta).

35 Ks. analogisesti lausunto 3/15 (Marrakeshin sopimus julkaistujen teosten saatavuuden helpottamisesta), 14.2.2017 (EU:C:2017:114, 122 kohta).

36 Ks. analogisesti lausunto 3/15 (Marrakeshin sopimus julkaistujen teosten saatavuuden helpottamisesta), 14.2.2017 (EU:C:2017:114, 124 kohta).

37 Ks. esim. tuomio 14.5.2020, Orde van Vlaamse Balies ja Ordre des barreaux francophones et germanophone (C-667/18, EU:C:2020:372, 25 kohta).

38 Ks. tästä tuomio 10.6.2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, 74 kohta) ja tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, 34 kohta). Unionin tuomioistuin näyttää molemmissa tapauksissa päätelleen siitä, että sairaalalla oli hallinnollinen toimilupa toimintansa harjoittamiseen, sen olevan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettulla tavalla asianmukaisesti hyväksytty.

39 Ks. esim. tuomio 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, 21 kohta) ja tuomio 17.2.2005, Linneweber ja Akritidis (C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92, 29 kohta).

40 Ks. tästä tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334, 38 kohta).

41 Unionin tuomioistuin päätteli erityisesti tästä edellytyksestä, että jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa tätä edellytystä rajoitti tarve varmistaa, että kyseisessä säännöksessä säädettyä verovapautusta sovelletaan ainoastaan sellaisiin henkilölle annettaviin hoitoihin, jotka ovat riittävän laadukkaita. Ks. tuomio 18.9.2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753, 34 kohta) ja tuomio 5.3.2020, X (Puhelinkonsultoinnin arvonlisäverovapautus) (C-48/19, EU:C:2020:169, 42 kohta).

42 Arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan 1 kohdan c alakohdan tavoitteena on jo antaa jäsenvaltioille mahdollisuus asettaa 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn verovapautuksen myöntämisen edellytykseksi vaatimus, jonka mukaan muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten ”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 arvonlisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista”. Koska unionin lainsäätäjä on antanut erillisen säännöksen siitä, miten kyseisiä toimintoja harjoitetaan, ja vapaaehtoisesti rajoittanut tätä tarkastelua siten, että se koskee vain sosiaalisia olosuhteita, tätä osatekijää ei voida ottaa huomioon erillisen arviointiperusteen yhteydessä viemättä ensin mainitulta perusteelta sen ”*tehokasta vaikutusta*”.

43 Ks. esim. tuomio 1.12.2005, Ygeia (C-394/04 ja C-395/04, EU:C:2005:734, 23 kohta).

44 Ks. tästä esim. tuomio 8.10.2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, 36 ja 37 kohta) ja tuomio 5.3.2020, X (puhelinkonsultoinnin arvonlisäverovapautus) (C-48/19, EU:C:2020:169, 41 ja 42 kohta).

45 Ks. tuomio 19.11.2009, Sturgeon ym. (C-402/07 ja C-432/07, EU:C:2009:716, 47 kohta).

46 Ks. tuomio 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, 41 ja 42 kohta).

47 Ks. tuomio 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, 52 ja 53 kohta).

48 Ks. esim. tuomio 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, 30 kohta).

49 Tuomio 6.11.2003, Dornier(C?45/01, EU:C:2003:595).

50 Ks. tuomio Dornier, 72 ja 73 kohta. Tulkitsen myös 10.6.2010 annettua tuomiota CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328) 65 kohtaa tällä tavoin. Unionin tuomioistuin kieltämättä myönsi kyseisen tuomion 75 kohdassa, että pelkästään se, että toimivaltaiset terveysterveysviranomaiset ovat antaneet laitokselle luvan käsitellä napanuoran kantasoluja, ei voi automaattisesti johtaa hyväksyntään arvonnäkökulmasta 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan näkökulmasta. Kantasolujen käsittelyllä saattaa kuitenkin olla muita tarkoituksia kuin lääketieteellinen hoito tai diagnoosi, kuten tutkimus, vaikka solut on tarkoitettu ihmiskäyttöön. Kuten unionin tuomioistuin totesi, tällainen tekijä tuo ”mieleen sen, että [laitos] harjoittaa sairaala- ja lääkärinhoitoa muistuttavia toimintoja. Tällainen hyväksyntä saattaa siten olla sitä puoltava seikka, että kyseinen palveluntarjoaja on mahdollisesti [arvonnäkökulmasta 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa] tarkoitettulla tavalla ’asianmukaisesti hyväksytty’”, ilman että tämä kuitenkaan johtaisi sinänsä ja automaattisesti siihen toteamukseen, että tämä laitos oli hyväksytty kyseisessä jäsenvaltiossa asianmukaisesti sairaalaksi, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksiksi tai muuksi vastaavanlaisiksi laitokseksi.

51 Ks. tästä tuomio 10.6.2010, CopyGene (C?262/08, EU:C:2010:328, 71 kohta): ”[pohdinnat siitä, että kansallisilla viranomaisilla on oikeus ottaa huomioon, että laitoksen toiminnoille ei myönnetty tukea eikä korvausta julkisesta sosiaalivakuutusjärjestelmästä] eivät tarkoita sitä, että – – verovapautus olisi johdonmukaisesti jätettävä myöntämässä, jos sosiaalivakuutuslaitos ei korvaa suoritettavia palveluja”.

52 Jotta tällä seikalla olisi ilmeistä todistusarvoa muodollisen logiikan näkökulmasta, tämä edellyttää implisiittisesti, että laitoksen asianmukainen hyväksyminen on edellytyksenä sille, että suoritettavat palvelut korvataan sairauskassajärjestelmistä.

53 Kursivointi tässä.

54 Huomautettakoon, että unionin tuomioistuin on tehnyt useissa yhteyksissä mukautuksia oikeuskäytäntöönsä, joka koskee voimassa olevassa arvonnäkökulmasta 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn verovapautuksen tulkintaa. Ks. esim. tuomio, jolla tehtiin täyskäännös aikaisempaan tuomioon nähden, eli tuomio 7.9.1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, 15 kohta) tai tuomio, jolla tulkittiin uudelleen aikaisempaa tuomiota sen sanamuodosta poiketen, jotta se olisi erotettu aikaisemmasta tuomiosta, eli tuomio 18.9.2019, Peters (C?700/17, EU:C:2019:753, 35 kohta).

55 Olisi huomattava, että tämä edellytys ei sisällynyt alkuperäiseen komission ehdotukseen kuudenneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonnäkökulmasta 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan perusteella (EYVL 1973, C 80, s. 1). Ks. julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotus CopyGene (C?262/08, EU:C:2009:541, 82 kohta).

56 Tuomio 9.6.2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2016:417, 49 kohta).

57 Unionin tuomioistuin totesi tässä yhteydessä 5.3.2020 annetun tuomion Idealmed III (C?211/18, EU:C:2020:168) 24 kohdassa, että tässä ”säännöksessä ei määritellä täsmällisesti niitä kyseessä olevien hoitopalvelujen näkökohtia, joita on verrattava sen sovellettavuuden arvioimiseksi”. Tätä ei pidä kuitenkaan tulkita liian suppeasti. Arvonnäkökulmasta 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodon perusteella on näet selvää, että käsitteen ”verrattavat sosiaaliset olosuhteet” täytyy tarkoittaa olosuhteita, joissa verovapautukseen oikeutettuja palveluja

tarjotaan, eikä ainoastaan, kuten kyseistä kohtaa saatettaisiin tulkita, kyseisten palvelujen sisältöä.

58 Tuomio 5.3.2020, Idealmed III (C?211/18, EU:C:2020:168, 28 kohta).

59 Tuomio 5.3.2020, Idealmed III (C?211/18, EU:C:2020:168, 31 kohta). Unionin tuomioistuin huomautti tässä yhteydessä, että yksityiskohtaisilla säännöillä ”on merkitystä”, mutta ei täsmentänyt, millä edellytyksillä niillä on merkitystä, eikä myöskään seurauksia, joita tällä on tutkimuksen kannalta.

60 Nämä velvoitteet liittyvät näin ollen implisiittisesti siihen, että kyseiset palvelut ovat osa SEUT 106 artiklassa tarkoitettuja yleisiin taloudellisiin tarkoituksiin liittyviä palveluja. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan säännöksillä pyritään näet vapauttamaan tietyt toiminnot verosta sillä perusteella, että ne ovat yleishyödyllisiä. Ks. tästä tuomio 5.3.2020, Idealmed III (C?211/18, EU:C:2020:168, 26 kohta) ja siitä, että sairaalan, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskuksen suorittamat palvelut kuuluvat yleisen taloudellisen edun piiriin, tuomio 25.10.2001, Ambulanz Glöckner (C?475/99, EU:C:2001:577, 55 kohta) ja tuomio 12.7.2001, Vanbraekel ym. (C?368/98, EU:C:2001:400, 48 kohta).

61 Koska arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa viitataan kuitenkin mihin tahansa sosiaaliseen olosuhteeseen sen ratkaisemiseksi, onko vaatimus, jonka jäsenvaltio on asettanut, jotta toiminta voidaan vapauttaa verosta tätä tarkoitusta varten, kyseisen säädöksen mukainen, pitäisi ottaa huomioon paitsi velvoitteet, joita sovelletaan *erityisesti* julkisyhteisön tarjoamiin samanlaisiin palveluihin, myös velvoitteet, jotka yleisemmin kuuluvat julkisyhteisöille, jotka hoitavat tällaisia toimintoja, mikäli nämä velvoitteet ovat sosiaalisia. Jos – esittääkseni ajankohtaisen esimerkin – kaikkien julkisten sairaaloiden, jotka hoitavat tiettyjä tehtäviä, edellytetään lailla varaavan tietyn määrän vuodepaikkoja potilaille, jotka kärsivät covid?19?viruksesta, riippumatta asianomaisesta lääketieteellisestä osastosta, silloin tätä samaa velvoitetta – joka on luonteeltaan sosiaalinen – olisi noudatettava missä tahansa yksityisessä sairaalassa, joka hakee tämän toiminnan vapauttamista verosta. Tietenkin siinä esimerkkitapauksessa, että covid?19?velvoite ei ulottuisi vaikkapa julkisiin neurologisiin sairaaloihin tai yleisen sairaalan neurologiseen osastoon, sitä seikkaa, että yksityiset neurologiset sairaalat tai yleisen sairaalan neurologinen osasto eivät ole varanneet tiettyä vuodepaikkamäärää tällaisia potilaita varten, ei voida lukea sitä vastaan sovellettaessa 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädettyä verovapautusta siinä tarkoituksessa, että evätään arvonlisäverovapautus toiminnoilta, joita tämä sairaala tai tämä osasto harjoittaa.

62 Tämän implisiittisenä tarkoituksena on käsittääkseni se, että ei vaikuteta kielteisesti yksityisiin organisaatioihin, jotka ovat muun muassa omaksuneet erilaisia organisoitumistapoja tai lääketieteellisiä menetelmiä ja jotka siten kannustavat osaamisperusteiseen reiluun kilpailuun.

63 Yksityinen sairaala kykenisi näet vain tällaisten olosuhteiden osalta varmistamaan, että siltä edellytetyt olosuhteet ovat tosiaankin verrattavissa julkisyhteisöjen ylläpitämän sairaalan olosuhteisiin. Jos tätä käsitettä pitäisi sitä vastoin tulkita siten, että sillä viitataan vain tosiasiallisiin olosuhteisiin, joissa julkisyhteisöt harjoittavat toimintaansa, tai erilaisiin käytäntöihin, joita ne noudattivat, niiden olosuhteiden verrattavuutta, jotka yksityisten laitosten edellytetään täyttävän, olisi hyvin vaikeaa arvioida, koska tämä edellyttäisi mahdollisesti tuhansien muiden sairaaloiden tilanteen tutkimista kyseisessä jäsenvaltiossa.

64 Ks. tuomio 10.12.2020, Golfclub Schloss Igling (C?488/18, EU:C:2020:1013, 30 ja 33 kohta).

65 En etenäkään ajattele niin, että koska asia on monimutkainen, se pitäisi jättää jäsenvaltioiden harkintavaltaan.

- 66 Käytännössä ei ole myöskään epätavallista, että julkisyhteisöjen ylläpitämien sairaaloiden sallitaan hoitavan henkilöitä, joiden kuluja ei korvata sairauskassasta, mikäli he kykenevät maksamaan kulut.
- 67 Tuomio 5.3.2020, Idealmed III (C?211/18, EU:C:2020:168, 21 kohta).
- 68 Kursivointi tässä. On näin ollen selvää, että verovapautusta sovelletaan pikemminkin palvelukohtaisesti kuin koko laitoksen osalta.
- 69 Oletetaan esimerkiksi, että jäsenvaltio asettaa julkisyhteisöjen ylläpitämille sairaaloille kaksi sosiaalista velvoitetta, joista ensimmäinen liittyy potilaille annettujen tiettyjen oikeuksien kunnioittamiseen (esim. oikeus saada täysi pääsy heitä koskeviin terveystietoihin ja saada ne luovutetuksi, oikeus saada saattaja jne.) ja jälkimmäinen siihen, että 20 prosenttia sairaalan vuodepaikoista varataan covid?19?potilaille. Kyseinen jäsenvaltio ei voisi säätää siitä, että yksityissairaalat voisivat saada arvonlisäverovapautuksen kaikkien toimintojensa osalta, jos ainoastaan 40 prosenttia niistä täyttää nämä kaksi velvoitetta, koska tämä tarkoittaisi ensimmäisen edellytyksen osalta, että mahdollisesti 60 prosenttia palveluista vapautetaan verosta, vaikka ne eivät noudata potilaille myönnettyjä oikeuksia. Jäsenvaltiolla olisi kuitenkin oikeus edellyttää yhtenä sosiaalisena olosuhteena muiden joukossa, että myös yksityissairaalat varaavat 20 prosenttia vuodepaikoistaan covid?19?potilaille, vaikka tämä edellytys riippuu riidanalaiset palvelut suorittavasta sairaalasta eikä suoraan näiden palvelujen luonteesta.
- 70 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien tietojen perusteella vaikuttaa siltä, että kansallisessa lainsäädännössä ei edellytetä, että jotta yksityinen laitos saisi toimiluvan harjoittaa muita kuin korkeakouluklinikan toimintoja, sen pitäisi välttämättä olla jossain UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohdassa, luettuna yhdessä SGB V:n 108 §:n kanssa, tarkoitetuista neljästä tilanteesta. Nämä neljä tilannetta ilmenevät pikemminkin todennäköisesti vasta sen jälkeen, kun laitos on asianmukaisesti hyväksytty harjoittamaan tällaista toimintaa.
- 71 Ks. esim. SGB V:n 109 §:n 2 momentti.
- 72 Kursivointi tässä.
- 73 Tämän edellytyksen noudattaminen ei siis riipu tekijöistä, jotka jäisivät julkisyhteisön ylläpitämän tai yksityisen sairaalan valvonnan ulkopuolelle, kuten sosiaalivakuutuslaitosten soveltamasta korvauspolitiikasta.
- 74 Kuten on tämän säännöksen sanamuodon perusteella selvää, tätä edellytystä on arvioitava kyseisen laitoksen kunkin toiminnon osalta.
- 75 Ks. Berlin, D., *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Bryssel, 2020, s. 538.
- 76 Korostan tässä yhteydessä kaikkien väärinkäsitysten selventämiseksi, että sillä, mitkä ovat lääketieteellisten palvelujen korvaamista sairauskassasta koskevat yksityiskohtaiset säännöt, ei ole mitään tekemistä hintavalvonnan kanssa, vaikka nämä yksityiskohtaiset säännöt vahvistetaan laissa. Se, että ainoastaan tietyt tiettyyn hintaan suoritettavat hoitopalvelut jäävät korvauksen ulkopuolelle, ei tarkoita sitä, että lääkinnälliset hoitolaitokset olisivat velvollisia veloittamaan palveluistaan kyseisen hinnan. Laitokset voivat edelleen soveltaa haluamiaan hintoja.
- 77 Tämän arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan sanamuodon mukaisen tulkinnan vahvistaa tarve tulkita unionin oikeussääntöjä yleisten oikeusperiaatteiden mukaisella tavalla, mikä käsittää yhdenvertaisen kohtelun periaatteen, sekä arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan tavoitteen mukaisesti, mikä näyttää lähinnä sallivan sen, että jäsenvaltiot asettavat lisäedellytyksiä

varmistaakseen, että vain yksityiset laitokset, jotka toimivat samojen rajoitteiden mukaisesti, joita on asetettu julkisyhteisöjen ylläpitämille laitoksille, voivat saada verovapautuksen.

78 Myönnettäköön, että jos on muita merkittäviä sosiaalisia olosuhteita koskevia edellytyksiä, jotka julkisyhteisöjen ylläpitämien sairaaloiden on täytettävä suorittaessaan samaa palvelua, kansallinen lainsäädäntö olisi myös ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, jos siinä ei edellytettäisi yksityissairaaloiden täyttävän verrattavissa olevia sosiaalisia olosuhteita koskevia edellytyksiä saadakseen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautuksen. Näihin muihin sosiaalisiin olosuhteisiin ei voida kuitenkaan vedota kantajaa vastaan, koska direktiivillä ei sellaisenaan voida asettaa velvoitteita yksityisille, jos sitä ei ole pantu asianmukaisesti täytäntöön kansallisessa lainsäädännössä. Ks. esim. tuomio 5.3.2002, Axa Royale Belge (C-386/00, EU:C:2002:136, 18 kohta) ja ratkaisuehdotukseni Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:176, 21 kohta).