Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MELCHIOR WATHELET
5 päivänä huhtikuuta 2017 [1]

Asia C-616/15

Euroopan komissio
vastaan

Saksan liittotasavalta

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan f alakohta – Arvonlisäverosta vapautettujen riippumattomien henkilöyhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut – Rajoittaminen riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin, joiden jäsenet harjoittavat vain tiettyjä ammatteja

1. Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Saksan liittotasavalta on rikkonut direktiivin 2006/112/EY [2] 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan perustuvia velvoitteitaan, kun se on rajoittanut arvonlisäverovapautuksen yhteenliittymiin, joiden jäsenet harjoittavat vain tiettyjä ammatteja. Tämän säännöksen tulkinta on nostettu esiin myös unionin tuomioistuimessa parhaillaan vireillä olevissa asiassa komissio v. Luxemburg (C-274/15), asiassa DNB Banka (C-326/15) ja asiassa Aviva (C-605/15).

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

1. Kuudes direktiivi 77/388/ETY

2. Kuudennen direktiivin 77/388/ETY [3] 13 artiklan A kohdassa säädettiin seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

1 alkuperäinen kieli: ranska.

2 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) on kumottu ja korvattu arvonlisäverodirektiivillä 1.1.2007.

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

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

– –

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

– –”

3. Direktiivin 28 artiklan 3 ja 4 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”3. Jäsenvaltiot voivat 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymäkautena:

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

– –

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

4. Direktiivin liitteessä E, jonka otsikko on ”Luettelo 28 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista”, säädettiin seuraavaa:

”– –

3. 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa tarkoitetut, muiden kuin lääketieteellisten tai terveydenhuoltoon liittyvien yhteenliittymien suorittamat liiketoimet;

– –”

2. Kahdeksastoista direktiivi 89/465/ETY

5. Kahdeksannentoista direktiivin 89/465/ETY[4] johdanto-osassa todettiin, että

4 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – Tiettyjen kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdassa säädettyjen poikkeusten kumoaminen – 18.7.1989 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1989, L 226, s. 21).

”[kuudennen direktiivin], sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna Espanjan ja Portugalin liittymisasiakirjalla, 28 artiklan 3 kohdassa sallitaan jäsenvaltioiden soveltaa siirtymäkautena tiettyjä poikkeuksia yhteisen arvonlisäverojärjestelmän (ALV) tavanomaisesta menettelystä; tämä siirtymäkausi vahvistettiin alun perin viideksi vuodeksi; neuvosto otti tehtäväkseen päättää ennen siirtymäkauden päättymistä komission ehdotuksesta tiettyjen tai kaikkien näiden poikkeusten mahdollisesta kumoamisesta,

monet näistä poikkeuksista aiheuttavat yhteisöjen omien varojen järjestelmässä vaikeuksia laskea arvonlisäverosta kertyvien omien varojen kannon lopullisesta yhdenmukaisesta menettelystä 29 päivänä toukokuuta 1989 annetussa neuvoston asetuksessa (ETY, Euratom) N:o 1553/89 tarkoitettuja korvauksia; tämän järjestelmän paremman toimivuuden varmistamiseksi nämä poikkeukset olisi kumottava,

näiden poikkeusten kumoaminen edistää tulevaisuudessa osaltaan arvonlisäverojärjestelmän tasapuolisuutta yhteisön tasolla,

tietyt näistä poikkeuksista olisi kumottava 1 päivästä tammikuuta 1990, 1 päivästä tammikuuta 1991, 1 päivästä tammikuuta 1992 ja vastaavasti 1 päivästä tammikuuta 1993,

_ _”

6. Direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muutetaan direktiivi 77/388/ETY seuraavasti:

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

_ _”

3. Arvonlisäverodirektiivi

7. Arvonlisäverodirektiivin ensimmäisessä ja kolmannessa perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(1) [Kuudetta direktiiviä] on muutettu merkittävästi useaan kertaan. Nyt kun mainittua direktiiviä muutetaan vielä uudelleen, direktiivi olisi selkeyden ja järkeistämisen vuoksi laadittava uudelleen.

_ _

(3) Säännösten selkeän ja toimivan esitystavan varmistamiseksi parempaa sääntelyä koskevan periaatteen mukaisesti olisi aiheellista laatia uudelleen direktiivin rakenne ja sanamuoto, vaikka tämä ei periaatteessa muuta sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä. Joitakin uudelleenlaatimiseen kuuluvia pieniä sisältömuutoksia olisi kuitenkin tehtävä. Kun tällaisia muutoksia tehdään, ne olisi lueteltava tyhjentävästi säännöksissä, jotka koskevat direktiivin saattamista osaksi kansallista lainsäädäntöä ja sen voimaantuloa.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä ja toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

9. Arvonlisäverodirektiivin 2 luvussa, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”, olevan 132 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

a) julkisen postilaitoksen palvelujen suoritukset ja niihin liittyvät tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta henkilökuljetus- ja telepalveluja;

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

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

d) ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset;

e) hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset;

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

– –”

B Saksan oikeus

10. Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG) toiseen lukuun, jonka otsikko on ”Verosta vapauttaminen ja veron palauttaminen”, sisältyvässä 4 §:ssä on luettelo arvonlisäverosta vapautetuista palvelusuorituksista. UStG:n 4 §:n 14 kohdassa, sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen aikana, säädetään, että arvonlisäverosta vapautetaan:

”a) hoidon antaminen henkilölle lääkärin, hammaslääkärin, luontaisparantajan, fysioterapeutin, kätilön tai muiden vastaavien ammattien harjoittamisen yhteydessä;

b) julkisoikeudellisten laitosten harjoittama sairaala- ja sairaanhoito, mukaan lukien taudinmääritys, lääkärintarkastukset, ennaltaehkäisy, kuntoutus, kätilötyö ja saattohoitopalvelut sekä niihin läheisesti liittyvät toimet – –;

– –

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

_ _”

II Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

11. Komissio ilmoitti 23.11.2009 päivätyllä virallisella huomautuksella Saksan liittotasavallalle epäilevänsä, sopivatko unionin oikeuden kanssa yhteen Saksan säännökset arvonlisäverovapautuksesta, joka myönnetään arvonlisäverosta vapautettua tai arvonlisäverovelvollisuuden piiriin kuulumatonta toimintaa harjoittavien henkilöiden riippumattomien yhteenliittymien (jäljempänä henkilöyhteenliittymät) jäsenilleen suorittamista palveluista, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle.

12. Komissio totesi huomautuksessaan, että Saksan oikeudessa (tässä tapauksessa UStG:n 4 §:n 14 kohdan d alakohdassa) rajoitetaan edellä mainittu vapautus koskemaan vain sellaisten riippumattomien henkilöyhteenliittymien palvelusuorituksia, joiden jäsenet harjoittavat (UStG:n 4 §:n 14 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuja) terveydenhuoltoalan toimintoja tai ammatteja, vaikka kyseessä olevaa vapautusta ei arvonlisäverodirektiivissä rajoiteta tiettyjen ammattiryhmien yhteenliittymiin, vaan se koskee kaikkia riippumattomia henkilöyhteenliittymiä, kun niihin kuuluvien henkilöiden harjoittama toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai kun he eivät ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia. Komissio siis katsoi, että liikevaihtoveroa koskeva Saksan oikeus ei vastaa arvonlisäverodirektiivin tavoitteita.

13. Saksan liittotasavalta vastasi viralliseen huomautukseen 22.3.2010 päivätyllä tiedonannolla. Siinä vahvistettiin, että riippumattomien henkilöyhteenliittymien palvelusuoritukset vapautetaan Saksan lainsäädännössä arvonlisäverosta vain sikäli kuin kyseessä ovat lääkärien tai vastaavia ammatteja harjoittavien henkilöiden sekä sairaaloiden tai vastaavanlaisten laitosten muodostamat yhteenliittymät. Saksan liittotasavalta korosti, että tällainen rajoitus on perusteltu siksi, että kansallisen lainsäätäjän kuuluu tutkia, mitkä ammattiryhmät voivat saada kyseessä olevan vapautuksen ilman, että se johtaa kilpailun vääristymiseen. Saksan liittotasavallan mukaan maan lainsäätäjä oli tutkimuksensa jälkeen katsonut, että kyseessä oleva vapautus on perusteltu ainoastaan terveydenhuoltoalalla.

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

15. Komissio totesi myös, ettei se ymmärrä, minkä seikkojen perusteella Saksan lainsäätäjä katsoo kilpailun vääristymien jatkuvan, jos se joutuisi myöntämään kyseessä olevan vapautuksen sen piiriin jo kuuluvien terveydenhuollon ammattien lisäksi kaikille Saksan elinkeinoaloille. Komissio katsoi, ettei Saksan lainsäätäjän pidä arvioida kilpailun vääristymiä *yleisluonteisen* harkinnan perusteella vaan että sen olisi päinvastoin evättävä kyseessä oleva vapautus vain silloin, kun on olemassa *todellinen vaara* siitä, että vapautus itsessään voisi välittömästi ja tulevaisuudessa johtaa kilpailun vääristymiseen.

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

17. Toiseksi Saksan liittotasavalta totesi, että kun direktiiviä saatettiin osaksi kansallista lainsäädäntöä, otettiin juuri huomioon kilpailun vääristämisen kielto (joka asetetaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa), ja vapautusta koskeva säännös rajoitettiin koskemaan vain tiettyjä terveydenhuoltoalan ammattiryhmiä; se totesi myös, että kilpailun vääristyminen oli muiden alojen osalta lähtökohtaisesti pelättävissä.

18. Kolmanneksi Saksan liittotasavalta korosti, ettei se ymmärrä, mikä ammattiryhmä olisi Saksan oikeudessa suljettu perusteettomasti pois kyseessä olevan vapautuksen piiristä.

19. Saksan liittotasavalta hylkäsi siis komission sille esittämän vaatimuksen ryhtyä kaikkiin tarvittaviin toimenpiteisiin perustellun lausunnon noudattamiseksi.

20. Koska Saksan liikevaihtoverolainsäädännössä rajoitettiin edelleen arvonlisäverovapautus koskemaan vain terveydenhuoltoalan toimintaa harjoittavia riippumattomia henkilöyhteenliittymiä, komissio ilmoitti päätöksestään saattaa asia unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi, minkä se tekikin 20.11.2015.

III Oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa

21. Komissiota ja Saksan liittotasavaltaa kuultiin 15.2.2017 pidetyssä istunnossa.

IV Arviointi

A Asianosaisten lausumat

1. Komissio

22. Komission mielestä Saksan liittotasavalta rajoittaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautuksen – joka myönnetään ”sellaisten [henkilöiden], joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisävero[velvo]llisia, [riippumattomien yhteenliittymien] jäsenilleen suorittam[ista] palvelu[ista], jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle” – koskemaan vain tiettyjä tarkkaan määriteltyjä ammattiryhmiä. Saksan arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettu vapautus koskee ainoastaan yhteenliittymiä, joiden jäsenet joko ovat lääkäreitä tai harjoittavat vastaavia terveydenhuollon ammatteja taikka harjoittavat toimintaa sairaaloissa tai vastaavissa laitoksissa.

23. Komissio väittää tämän olevan ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan kanssa. Kyseisen artiklan sanamuoto, tarkoitus tai syntyhistoria eivät oikeuta rajoittamaan arvonlisäverovapautusta koskemaan vain tiettyjä ammattiryhmiä. Vapautus on päinvastoin myönnettävä kaikkien ammattiryhmien riippumattomille henkilöyhteenliittymille, kunhan niiden jäsenet harjoittavat arvonlisäverosta vapautettua toimintaa.

24. Komission mukaan Saksan arvonlisäverolainsäädännössä asetettua rajoitusta ei voida myöskään perustella mahdollisella yleisellä kilpailun vääristymisellä. Verovapautusta sovellettaessa kilpailun vääristymisen mahdollisuutta voidaan ja pitääkin nimittäin arvioida vain yksittäistapauksen olosuhteiden perusteella. On mahdotonta todeta yleisesti, että kilpailun vääristymiä esiintyy tiettyjen ammattiryhmien tarjoamien palvelujen yhteydessä.

25. Komission mukaan se, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu vapautus edellyttää tosiseikkojen ja yksittäisten liiketoimien tutkimista, todetaan myös UStG:n 4 §:n muutoksen yhteydessä vuonna 2009 laaditun Bundesministerium der Finanzenin [5] kirjeen 77 kohdassa, ja nyt kyseessä oleva säännöksen versio on peräisin juuri tästä muutoksesta.

2. Saksan liittotasavalta

a) Vapautus ja sen rajoittaminen koskemaan yleishyödyllisiä toimintoja

26. Saksan liittotasavalta huomauttaa aluksi, että arvonlisäverodirektiivissä säädetyt vapautukset on koottu direktiivin IX osastoon, jonka otsikko on ”Vapautukset”, ja että IX osasto on puolestaan jaettu kymmeneen lukuun. Se huomauttaa lisäksi, että kyseessä oleva vapautus kuuluu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa lueteltuihin vapautuksiin ja että tämä säännös, jonka sanamuoto on pysynyt lähes samana kuudennen direktiivin voimaantulosta lähtien, on direktiivin 2 luvussa, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”. Kyseessä olevan vapautuksen sijainnista arvonlisäverodirektiivin rakenteessa käy ilmi, että vapautus voi koskea ainoastaan palveluja, joita riippumattomat henkilöyhteenliittymät suorittavat yleishyödyllisen toiminnan osana.

27. Saksan liittotasavalta katsoo, ettei kyseessä olevaa vapautusta sen sijaan sovelleta riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin, joiden harjoittama arvonlisäverosta vapautettu toiminta ei kuulu 2 luvun soveltamisalaan eikä yleishyödylliseen toimintaan. Jos unionin lainsäätäjä olisi halunnut kyseistä vapautusta sovellettavan kaikkiin arvonlisäverosta vapautettuihin ammattiryhmiin ja toimintoihin, se olisi asettanut kyseisen säännöksen toiseen paikkaan, esimerkiksi vapautuksia koskevan IX osaston 1 lukuun, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”.

28. Saksan mielestä pankkien ja vakuutusyhtiöiden muodostamat yhteenliittymät, jotka vapautetaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan nojalla arvonlisäverosta, eivät siten voi kuulua tämän direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisalaan.

29. Se katsoo, että lainsäädäntöesitykset ja tiedonannot, joita komissio on aiemmin esittänyt arvonlisäverodirektiivin muuttamiseksi, vahvistavat myös, että kyseessä oleva vapautus koskee ainoastaan sellaisia riippumattomia henkilöyhteenliittymiä, jotka harjoittavat yleishyödyllistä toimintaa. Se toteaa komission esittäneen 28.11.2007 ehdotuksen direktiiviksi, joka koskee käsitteen ”kustannustenjakoryhmä” käyttöönottoa vakuutus- ja rahoitusalalla. [6] Jos kyseessä oleva vapautus olisi jo ollut sovellettavissa tämän alan palvelusuorituksiin, komissio ei olisi joutunut ehdottamaan, että tällaiset suoritukset sisällytetään vapautuksen soveltamisalaan.

30. Saksan liittotasavallan mukaan komissio on lisäksi myöntänyt asiakirjassa, jonka viite on MEMO/07/519 [7] ja joka liitettiin mainittuun direktiiviehdotukseen, seuraavaa: ”Vapautuksesta annetut nykyiset säännökset, jotka koskevat kustannustenjakoa, ovat epäselvät, eikä niitä sovelleta yhdenmukaisesti. Tilanteen korjaamiseksi ehdotukseen sisältyy alakohtainen arvonlisäverovapautus,

5 Liittovaltion valtiovarainministeriö, Saksa. 26.6.2009 päivätty kirje (IV B 9 – S 7170/08/10009).

6 Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta vakuutus- ja rahoituspalvelujen kohtelun osalta, KOM(2007) 747 lopullinen, 28.11.2007.

7 http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-07-519_en.htm?locale=en

joka on sovellettavissa kustannustenjakojärjestelyihin, myös valtioiden rajat ylittäviin järjestelyihin. Muutoksen ansiosta yritykset voivat toteuttaa liiketoimiaan yhteisesti yhteenliittymässä ja jakaa kustannukset sen jäsenten kesken ilman, että tästä syntyy uutta arvonlisäveroa, joka ei ole vähennyskelpoista.”

31. Saksan liittotasavalta mainitsee myös neuvostolle ja Euroopan parlamentille annetun komission tiedonannon [arvonlisävero]direktiivin – – 11 artiklassa säädetystä ryhmärekisteröintimahdollisuudesta (KOM(2009) 325 lopullinen). Se toteaa komission vahvistaneen tiedonannossaan, että ”on syytä tähdentää, että tässä tiedonannossa ei viitata kustannustenjakojärjestelyihin, joiden perusteella tietyt yleishyödylliset toiminnot on nykyään vapautettava verosta [arvonlisävero]direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaisesti. Tällaiset järjestelyt on sisällytetty uudessa muodossa myös hiljattain annettuun komission ehdotukseen, joka koskee vakuutus- ja rahoituspalvelujen [arvonlisävero]kohtelua.”

32. Saksan liittotasavalta päättelee tästä, että komissionkin näkemyksen mukaan kyseessä olevaa vapautusta sovelletaan vain yleishyödyllisiin toimintoihin. Se katsoo lisäksi, että kyseessä ovat erityisesti toiminnat, jotka mainitaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b–e alakohdassa ennen f alakohdassa säädettyä vapautusta ja jotka koskevat terveydenhuoltoalaa. Se muistuttaa tässä yhteydessä, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa olevien vapautusten tarkoituksena on vapauttaa arvonlisäverosta ainoastaan siinä luetellut ja hyvin yksityiskohtaisesti kuvatut yleishyödylliset toiminnot (tuomio 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja että vapautusten määrittelyyn käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti (tuomio 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, 34 kohta).

33. Saksan liittotasavalta toteaa lisäksi, että sen väitettä, jonka mukaan kyseessä oleva vapautus koskee arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b–e alakohdassa mainittuja toimintoja, tukee tarkka muotoilu, jonka unionin tuomioistuin on valinnut selittääkseen vapautuksen tavoitetta, joka on välttää ”se, että tiettyjä palveluja suorittava henkilö olisi velvollinen suorittamaan kyseistä veroa, jos [kyseinen henkilö] on päätynyt toimimaan yhteistyössä muiden [ammattihenkilöiden] kanssa sellaisen yhteisen rakenteen kautta, joka on ottanut hoidettavakseen kyseisten palvelujen [suorittamiseksi] tarvittavia toimintoja” (tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, 37 kohta).

34. Saksan liittotasavalta huomauttaa tältä osin, että unionin tuomioistuin mainitsee selvästi ”ammattihenkilöt” (professionnels) ja että arvonlisäverodirektiivissä käytetään termiä ”ammatti” vain muutaman kerran, ja tällöinkin valtaosassa tapauksista on kyse yhteydestä yleishyödyllisenä palveluna harjoitettaviin lääketieteellisiin ammatteihin. Tämä tarkoittaa Saksan liittotasavallan mukaan, että kuvatessaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tavoitetta unionin tuomioistuin ei tarkoittanut mitään muuta kuin yleishyödyllisenä palveluna lääketieteellisiä ammatteja harjoittavien ”ammattihenkilöiden” yhteenliittymää.

35. Saksan liittotasavalta katsoo arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan syntyhistorian tukevan omaa näkökantaansa. Se huomauttaa tältä osin, että kuudetta direktiiviä koskevassa komission ehdotuksessa [8] riippumattomia henkilöyhteenliittymiä koskeva vapautus kuului jo ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautuks[iin]”, ja sitä sovellettiin ”lääketieteellisten tai terveydenhuoltoon liittyvien riippumattomien ammatillisten yhteenliittymien jäsenilleen suorittamiin sellaisiin palveluihin, jotka ovat tarpeellisia näiden arvonlisäverosta vapautetuille toiminnoille”.

8 Komission ehdotus, joka koskee kuudetta direktiiviä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädäntöjen yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste, COM(73) 950 lopullinen, 20.6.1973 (*Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, s. 13).

36. Saksan liittotasavalta palauttaa mieliin kuudennen direktiivin ensimmäisen version ja korostaa, että 28 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja liitteessä E olevan 3 kohdan tarkoituksena oli taata, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädetty vapautus, joka koskee lääketieteellisten tai terveydenhuoltoon liittyvien riippumattomien henkilöyhteenliittymien suorittamia palveluja, on suoraan sovellettavissa, kun taas jäsenvaltiot voivat jatkaa muiden riippumattomien henkilöyhteenliittymien suorittamien vastaavanlaisten palvelujen verottamista 31.12.1989 saakka.

37. Saksan liittotasavallan mukaan kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan a alakohdassa säädetyn siirtymäsäännöksen tarkoituksena ei ollut kaventaa tai laajentaa saman direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan soveltamisalaa. Se, että oikeus verottaa muita riippumattomia henkilöyhteenliittymiä kumottiin 1.1.1990, ei siis Saksan liittotasavallan mielestä tarkoita, että liikevaihtoverotusta koskevaa paradigmaa olisi muutettu. Kahdeksannentoista direktiivin 89/465 perustelukappaleista käy Saksan liittotasavallan mukaan ilmi, että kumoamisen tarkoituksena oli pikemminkin poistaa joitakin pelkästään arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolisia käytännön ongelmia, jotka koskevat muun muassa arvonlisäverosta kertyvien omien varojen laskentaa.

38. Saksan liittotasavalta tähdentää, ettei siirtymisestä kuudennesta direktiivistä arvonlisäverodirektiiviin ole myöskään mahdollista löytää merkkejä, joilla voitaisiin tukea komission esittämää väitettä siitä, että oikeus rajoittaa kyseessä oleva vapautus koskemaan vain lääketieteellisiä tai terveydenhuoltoon liittyviä riippumattomia henkilöyhteenliittymiä olisi poistettu. Direktiivin muuttaminen ei aiheuttanut Saksan mielestä tältä osin mitään sisällöllistä muutosta, kuten arvonlisäverodirektiivin kolmannesta perustelukappaleesta käy ilmi.

39. Saksan liittotasavalta muistuttaa vielä, että arvonlisäverodirektiivissä säädettyjen vapautusten määrittelemiseen käytettyjen ilmausten tulkinnan on sovelluttava yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin vapautuksilla pyritään, ja noudatettava arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta (tuomio 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, 35 kohta).

40. Se katsoo, että oikeuskäytännön mukaan kyseessä olevan vapautuksen tavoitteena on kuitenkin välttää se, että tiettyjä palveluja tarjoava henkilö olisi velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa, jos hän on päätynyt toimimaan yhteistyössä muiden ammattihenkilöiden kanssa sellaisen yhteisen rakenteen kautta, joka on ottanut hoidettavakseen kyseisten palvelujen suorittamiseksi tarvittavia toimintoja (tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, 37 kohta).

41. Jos vapautus ei olisi sovellettavissa, arvonlisäveroa joutuisi Saksan liittotasavallan mielestä kuitenkin suorittamaan riippumaton henkilöyhteenliittymä eivätkä sen jäsenet, kuten komissio väittää. Riippumattoman henkilöyhteenliittymän pitäisi Saksan liittotasavallan mukaan lisätä palvelusuoritustensa hintaan arvonlisävero ja laskuttaa se sitten jäseniltään. Kustannustekijänä ei siis olisi yhteenliittymän tarjoama palvelu vaan hintaan sisältyvä arvonlisävero.

42. Saksan liittotasavallan mukaan komission väite arvonlisäveron neutraalisuudesta on tehoton. Se muistuttaa, että verotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaisesti (tuomio 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 46 ja 47 kohta) arvonlisävero ei saa olla elinkeinonharjoittajan rasitteena, kunhan se käyttää hankkimiaan arvonlisäverollisia tavaroita tai palveluita omien veronalaisten liiketoimiensa tarpeisiin. Saksan liittotasavalta katsoo, että jos vapautusta sovelletaan palveluihin, joita yhteenliittymä on suorittanut jäsenilleen, ongelma ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden puuttumisesta vain siirtyy aiempaan vaiheeseen, koska riippumattomalla henkilöyhteenliittymällä ei ole silloin oikeutta vähentää ostoihin sisältyvää veroa. Ketjuun sisältyvä kustannustekijä säilyisi siis ennallaan.

43. Saksan liittotasavallan mukaan kyseessä olevasta vapautuksesta saatava todellinen hyöty on mahdollisuudessa välttää riippumattoman henkilöyhteenliittymän jäsenilleen suorittamien palveluiden todellisen arvonmuodostuksen verotus tai saada jäsenten muodostamana ”hankintayhteenliittymänä” hinnanalennuksia ja hintaetuja. Poliittisista syistä tällaisia etuja olisi voitava antaa juuri yleishyödyllistä toimintaa harjoittaville henkilöille. Tämän tavoitteen vuoksi pankkien ja vakuutusyhtiöiden muodostamat yhteenliittymät eivät voi kuulua kyseessä olevan vapautuksen soveltamisalaan, koska ne eivät harjoita yleishyödyllistä toimintaa.

44. Saksan liittotasavallan mukaan on otettava huomioon myös, että rahoituspalveluja koskeva vapautus on suunniteltu pelkästään tekniseksi vapautukseksi ilman veropoliittisia perusteluja ja että se on otettu käyttöön erityisesti veron perusteen ja vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrän määrittämiseen liittyvien ongelmien vuoksi (tuomio 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, 36 kohta). Sen mielestä pankkien ja vakuutusyhtiöiden muodostaman yhteenliittymän jäsenilleen tarjoamista palveluista suoritettavan veron perusteen määrittäminen ei ole kuitenkaan lainkaan vaikeaa.

b) Mahdollisuus, että vapautus johtaa kilpailun vääristymiseen

45. Saksan liittotasavalta korostaa lisäksi, että Saksan lainsäätäjä on arvioinut Saksassa täysin oikein vaatimuksen, jonka mukaan kyseessä oleva vapautus ei saa olla omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen. Se kiistää komission perustelut, joiden mukaan ei ole mahdollista todeta yleisesti, että kilpailun vääristymiä esiintyy tiettyjen ammattiryhmien tarjoamien palvelujen yhteydessä.

46. Saksan liittotasavalta korostaa, että koska direktiivi on ensinnäkin velvoittava vain saavutettavan tuloksen kannalta, Saksan lainsäätäjällä oli oikeus arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa asetetun tavoitteen saavuttamiseksi valita tämä sääntelymuoto ja myös laatia direktiivin täytäntöön panemiseksi itse arvio kilpailun vääristymisen vaarasta.

47. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan oikeusnormien antamisen periaate otetaan parhaiten huomioon lainsäädäntöteitse tapahtuvassa kansallisessa täytäntöönpanossa, ja se onkin täytäntöönpanon muotona pääsääntöisesti asianmukainen. Sitä vastoin pelkkää hallintokäytäntöä, jolle on ominaista se, että hallintoelimet voivat muuttaa sitä mielensä mukaan, ja jota ei riittävällä tavalla tehdä julkiseksi, ei voida pitää EUT-sopimuksen mukaisten velvoitteiden pätevänä täytäntöönpanon muotona (tuomio 8.7.1999, komissio v. Belgia, C-203/98, EU:C:1999:380, 14 kohta).

48. Saksan liittotasavalta katsoo komission vaativan loppujen lopuksi lainsäädännön laatimista sellaiseksi, että toimivaltaisille veroviranomaisille jätettävä harkintavalta on verrattavissa lähes siihen harkintavaltaan, joka niillä olisi käytettävissään, jos arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpano jätettäisiin niiden tehtäväksi hallintokäytännöllä oikeusperustan puuttumisen vuoksi. Tällöin kilpailun vääristymättömyyden vaatimus ei olisi kuitenkaan sisällöltään riittävän täsmällinen eikä ehdoton, vaan sitä olisi täsmennettävä kansallisella tasolla, jotta voitaisiin ratkaista, sovelletaanko vapautusta tietyssä yksittäistapauksessa (tuomio 26.6.2003, komissio v. Ranska, C-233/00, EU:C:2003:371, 76 kohta).

49. Pelkästään se, ettei Saksan lainsäätäjä toista kirjaimellisesti arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta, ei Saksan mielestä ole unionin oikeuskäytännön vastaista. Saksan liittotasavallan mukaan direktiivin säännösten tekstin sanatarkka toistaminen ei ole lähtökohtaisesti välttämätöntä silloin, kun taataan, että direktiivi on pantu kokonaisuudessaan täytäntöön riittävän selkeästi ja täsmällisesti (tuomio 7.1.2004, komissio v. Espanja, C-58/02, EU:C:2004:9, 26 kohta; tuomio 20.10.2005, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, C-6/04, EU:C:2005:626, 21 kohta ja tuomio 6.4.2006, komissio v. Itävalta, C-428/04, EU:C:2006:238, 99 kohta).

50. Saksan liittotasavalta korostaa vielä, että toisin kuin komissio väittää, kansallinen lainsäätäjä voi käyttää arviointia, jossa tietyissä ammattiryhmissä esiintyvä kilpailun vääristymisen vaara arvioidaan riskiryhmittäin, ja että tällainen arviointi on sallittu myös silloin, kun lainsäätäjä jättää arvioinnista etukäteen pois tietyt ammattiryhmät.

51. Saksan liittotasavalta muistuttaa tältä osin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot eivät ole velvollisia saattamaan kirjaimellisesti kansallisen lainsäädäntönsä osaksi kilpailun vääristymättömyyden vaatimusta, joka on kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa – joka on sittemmin korvattu arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan toisella alakohdalla – eivätkä vahvistamaan verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämistä koskevia määrällisiä rajoja (tuomio 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino ym., 231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, 23 kohta). Saksan liittotasavallan mukaan on jopa mahdollista, että valtiovarainministeri velvoitetaan kansallisella lailla määrittämään konkreettisesti kilpailun vääristymiseen johtava toiminta (tuomio 14.10.2000, Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, 32–35 kohta).

52. Sen mielestä kilpailun vääristymättömyyden vaatimuksen sanatarkka toistaminen kansallisessa lainsäädännössä ja kilpailun vääristymien arviointi jokaisen yksittäistapauksen olosuhteiden perusteella hämärtäisi vaatimuksen ymmärrettävyyttä ja loukkaisi oikeusvarmuutta kohtuuttomasti.

53. Näin tapahtuu muun muassa sen vuoksi, että oikeuskäytännön mukaan vapautus on evättävä aina, kun ”on olemassa todellinen vaara, että vapautus sinänsä voi välittömästi tai tulevaisuudessa johtaa kilpailun vääristymiseen” (tuomio 20.11.2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, 64 kohta). Tämän vaatimuksen tarkastelu edellyttää Saksan mielestä sekä vallitsevan että mahdollisen tulevan kilpailutilanteen arviointia, joka voidaan suorittaa ainoastaan kutakin toimintasektoria koskevien monimutkaisten taloudellisten analyysien perusteella. Toimivaltaisten paikallisten veroviranomaisten on yksinkertaisesti mahdoton toteuttaa tällainen kussakin yksittäistapauksessa vallitsevien monimutkaisten taloudellisten olosuhteiden tarkastelu. Olisi myös kohtuutonta, etteivät riippumattomat henkilöyhteenliittymät ja niiden jäsenet voisi ennakoida jokaisen tulevan liiketoimen yhteydessä riittävän varmasti sitä, vapautetaanko kulloisetkin palvelusuoritukset arvonlisäverosta vai ei.

54. Saksan mielestä arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohta osoittaa myös, että lainsäätäjä voi määrittää toimintasektorit, jotka ovat kilpailun kannalta merkityksellisiä. Unionin lainsäätäjä on nimittäin laatinut direktiivin liitteeseen I luettelon toiminnoista, joiden yhteydessä kilpailun voidaan lähtökohtaisesti olettaa vääristyvän. Oikeuskäytännössä on arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan 1 kohdan osalta katsottu, että kansallisella tasolla voi lisäksi esiintyä muita toimintoja, joita liitteessä I ei mainita ja joita koskeva luettelo voi vaihdella jäsenvaltiosta tai elinkeinoalasta toiseen (tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym., C-288/07, EU:C:2008:505, 35 ja 36 kohta). Sen mielestä samainen oikeuskäytäntö osoittaa selvästi, että kilpailun vääristymien arviointi voidaan suorittaa lainsäädännön tasolla. Näin on voitava sitä suuremmalla syyllä tehdä silloin, kun kansallisessa lainsäädännössä luetellaan tietyt toimintasektorit, joilla kilpailun vääristyminen kansallisilla markkinoilla ei ole pelättävissä.

55. Saksan liittotasavalta toteaa lisäksi, että vaatimuksella, jonka mukaan kyseessä oleva vapautus ei saa olla omiaan vääristämään kilpailua, pyritään kaventamaan vapautuksen soveltamisalaa. Vaatimuksella pyritään siis palauttamaan sovellettavaksi pääsääntö kaiken taloudellisen toiminnan verollisuudesta, joten sitä ei voida tulkita suppeasti (tuomio 16.9.2008, Isle of Wight Council ym., C-288/07, EU:C:2008:505, 72 ja 73 kohta).

56. Saksan liittotasavalta korostaa vielä komission jättäneen osoittamatta, ettei riippumattomien henkilöyhteenliittymien jäsenilleen suorittamien palvelujen vapauttaminen arvonlisäverosta johtaisi kilpailun vääristymiseen muilla aloilla kuin UStG:ssä tarkoitetulla terveydenhuollon ammattien alalla.

57. Saksan liittotasavallan mielestä SEUT 258 artiklan nojalla nostetun kanteen yhteydessä komission on näytettävä toteen väitteensä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisestä ja esitettävä unionin tuomioistuimelle tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, onko jäsenyysvelvoitteita jätetty noudattamatta, eikä komissio voi tällöin nojautua minkäänlaisiin olettamiin (tuomio 6.4.2006, komissio v. Itävalta, C-428/04, EU:C:2006:238, 98 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Komissio ei ole kuitenkaan esittänyt näyttöä tai viitteitä siitä, että ryhmäkohtaisesti sovellettava lainsäädäntö olisi soveltumaton arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa asetetun kilpailun vääristymättömyyden vaatimuksen täytäntöön panemiseksi.

58. Saksan liittotasavalta katsoo, että tällaisen täytäntöönpanomenetelmän soveltumattomuuden toteen näyttämiseksi komission olisi pitänyt konkreettisten seikkojen perusteella osoittaa, että pelkkä kilpailun vääristymättömyyden vaatimuksen sanatarkka toistaminen lainsäädännössä ja päätösvallan täydellinen siirtäminen toimivaltaisille veroviranomaisille merkitsee arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sallittua täytäntöönpanoa. Komissio ei ole kuitenkaan esittänyt tällaista yleistä näyttöä.

59. Saksan liittotasavalta katsoo ensinnäkin, että – toisin kuin komissio väittää – liittovaltion valtiovarainministeriön kirjeen 77 kohdasta (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 25 kohta) ei käy ilmi, että Saksan liittotasavalta itse epäilisi valitsemansa täytäntöönpanomenetelmän riittävyyttä.

60. Saksan liittotasavallan mielestä muiden ammattialojen mainitsematta jättäminen UStG:ssä tarkoittaa, että kaikilla muilla ammattialoilla esiintyy vaara kilpailun vääristymisestä. Terveydenhuoltoalan mainitseminen ei Saksan mielestä tarkoita, ettei tällä alalla voi koskaan tapahtua kilpailun vääristymistä. Mainitun kirjeen 77 kohdassa pikemminkin täsmennetään esimerkinomaisesti, millaiset vastaanotto- ja laiteyhteenliittymien suorittamat konkreettiset palvelut on vapautettava arvonlisäverosta, koska tällaisilla suorituksilla tuotetaan ne palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia UStG:n 4 §:n 14 kohdan a tai b alakohdassa tarkoitetun toiminnan harjoittamiselle. Tällaisia palveluja ovat, kuten kirjeen 72 kohdasta käy ilmi, lääkintätilojen, laitteiden ja varusteiden sekä laboratoriokokeiden, röntgenkuvausten ja muiden sairaanhoitoalan teknisten palvelujen käyttöön antaminen.

61. Jos sen sijaan yhteenliittymä tarjoaisi jäsenilleen muun muassa kirjanpitoa, oikeudellista neuvontaa tai laskentakeskustoimintaa, kirjeen 73 kohdan mukaan kyseessä olisivat palvelusuoritukset, jotka liittyvät vain välillisesti arvonlisäverosta vapautettujen sairaanhoitopalvelujen tarjoamiseen ja joita ei sen vuoksi vapautettaisi arvonlisäverosta. Saksan liittotasavallan mukaan samaisen kirjeen 77 kohdassa täsmennetään, että tällaisissa palvelusuorituksissa kilpaillaan lisäksi muiden yritysten kanssa, joten kyseisen toiminnan voidaan pelätä vääristävän kilpailua sillä tavalla, että se on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaisesti jätettävä pois vapautuksen piiristä.

62. Liittovaltion valtiovarainministeriön kirje antaa siis Saksan mielestä ainoastaan viitteitä siitä, miten UStG:n 4 §:n 14 kohdan d alakohtaa sovelletaan arvonlisäverodirektiivin mukaisesti jokaisessa yksittäistapauksessa, joka koskee UStG:n 4 §:n 14 kohdan d alakohdassa mainittuja riippumattomien henkilöyhteenliittymien toimintoja. Vapautukseen oikeutettujen piiri ei kuitenkaan tämän vuoksi missään tapauksessa laajene tai supistu eikä lainsäädäntömenetelmä sinänsä muutu kyseenalaiseksi.

63. Saksan liittotasavalta katsoo lisäksi, ettei myöskään komission kannekirjelmän 29 kohdassa mainittujen kansallisten tuomioistuinten päätösten perusteella voida päätellä, ettei Saksan lainsäätäjän valitsema täytäntöönpanomenetelmä soveltuisi kyseessä olevan vapautuksen täytäntöönpanoon. Saksan liittotasavalta huomauttaa tältä osin, että saksalaiset tuomioistuimet olisivat voineet tai niiden olisi jopa jo pitänyt esittää unionin tuomioistuimelle samanlaisia ennakkoratkaisukysymyksiä kuin nyt käsiteltävässä asiassa, mutta ne eivät ole näin tehneet. Siitä, että kansallinen tuomioistuin ei ole esittänyt unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksiä, ei kuitenkaan voida tehdä ilman unionin tuomioistuimen yksiselitteistä ratkaisua sellaista päätelmää, että kansallinen tuomioistuin on tulkinnut oikein unionin oikeuden säännöstä.

64. Saksan liittotasavalta katsoo vielä, ettei myöskään komission mainitsemassa Bundesratin (liittoneuvosto, Saksa) lausunnossa, joka koskee esitystä laiksi rahoitusmarkkinoiden vakauttamisesta (Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung), ole mitään, minkä perusteella voitaisiin vahvistaa, ettei UStG:n 4 §:n 14 kohdan d alakohdan täytäntöön panemiseksi valittu menetelmä ole riittävä. Muut lainsäädäntöelimet ovat lisäksi hylänneet kyseisen lakiesityksen. Saksan liittotasavalta väittää, että koska esityksestä ei koskaan tullut lakia, sitä ei voida esittää näyttönä siitä, ettei kilpailun vääristyminen ole koskaan pelättävissä pankki- ja vakuutusalalla.

65. Viitatessaan liittovaltion valtiovarainministeriön kirjeen 77 kohtaan (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 25 kohta) komissio ei Saksan liittotasavallan mielestä ota huomioon, että vapautuksen rajoittaminen UStG:n mukaisesti tiettyihin terveydenhuoltoalan ammattiryhmiin ei tarkoita, ettei kilpailun vääristymiä voi Saksan lainsäätäjän mielestä esiintyä missään tämän alan toiminnassa. Kirjeessä korostetaankin, että kilpailun vääristymättömyyden vaatimus on tutkittava perusteellisesti ottaen huomioon riippumattomien henkilöyhteenliittymien konkreettisesti harjoittamat toiminnat, joissa sovelletaan UStG:n 4 §:n 14 kohdan d alakohdan nojalla erityisjärjestelyä, ja tätä aihetta täsmennetään kirjeessä. Saksan liittotasavallan mukaan tästä ei voida päätellä a contrario, että kansalliset veroviranomaiset voivat tutkia tapauskohtaisesti arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa asetetun kilpailun vääristymättömyyden vaatimuksen kaikkien elinkeinoalojen osalta ja että tällaista tutkimusta edellytetään oikeudellisesti.

66. Saksan liittotasavallan mielestä komissio ei ole myöskään osoittanut riittävällä tavalla, että kilpailun vääristymättömyyden vaatimusta koskeva tutkimus, jonka Saksan lainsäätäjä on toteuttanut, on UStG:n 4 §:n 14 kohdan d alakohdassa tarkoitettuja ammattiryhmiä koskevilta osin virheellinen.

67. Komission mainitsemista saksalaisten tuomioistuinten ratkaisuista Saksan liittotasavalta toteaa, ettei Bundesfinanzhof (ylin verotuomioistuin, Saksa) ole antanut lopullista ratkaisua arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn vapautuksen suorasta sovellettavuudesta eikä ole myöskään ottanut sen käsiteltäväksi saatetuissa asioissa kantaa kilpailun vääristymistä koskevaan kysymykseen. Bundesfinanzhofin tuomioiden perusteella ei siis Saksan mielestä voida katsoa, ettei kilpailun vääristymisestä olisi mitään vaaraa, jos kyseessä oleva vapautus laajennettaisiin koskemaan muitakin ammattialoja.

B Asian tarkastelu

68. Tarkennettakoon aluksi, että komission kanne koskee ainoastaan sitä, että Saksan liittotasavalta on rajoittanut arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä arvonlisäverovapautusta. Saksan UStG:n 4 §:ssä olevan täytäntöönpanosäännöksen mukaan vapautus myönnetään nimittäin ainoastaan yhteenliittymille, joiden jäsenet joko ovat lääkäreitä tai harjoittavat avustavan hoitohenkilöstön ammatteja taikka harjoittavat toimintaa sairaala- ja sairaanhoidon alalla.

69. Onkin tarkasteltava perusteluja, jotka Saksan liittotasavalta esittää komission väitteen hylkäämiseksi ja jotka kuuluvat kahteen ryhmään: ensimmäinen koskee arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan henkilöllistä soveltamisalaa ja toinen kyseisessä artiklassa asetettua kilpailun vääristymättömyyden vaatimusta.

1. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvat Saksan liittotasavallan perustelut: arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan henkilöllinen soveltamisala

70. Komission periaatteellisena kantana on, ettei kyseessä oleva Saksan lainsäädäntö ole arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukainen, koska kyseisen säännöksen henkilöllinen soveltamisala ei rajoitu tiettyihin ammattiryhmiin ja koska säännöstä sovelletaan siis myös muihin aloihin kuin terveydenhuoltoalaan rajoittamatta sitä koskemaan yleishyödyllisiä

toimintoja, joten sitä sovelletaan muun muassa pankki- ja vakuutusalaan. Komissio korostaa toissijaisesti, että vaikka mainittu säännös koskisi ainoastaan yleishyödyllisiä toimintoja harjoittavia riippumattomia henkilöyhteenliittymiä, sen henkilöllinen soveltamisala ei rajoittuisi niihin yhteenliittymiin, joiden jäsenet harjoittavat terveydenhuoltoalan ammatteja. Saksan liittotasavalta kiistää komission esittämän sekä laajan että suppeamman tulkinnan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan henkilöllisestä soveltamisalasta.

71. Saksan liittotasavalta korostaa vastineessaan, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuodosta ja asemasta direktiivin systematiikassa sekä sen syntyhistoriasta ja tavoitteista johtuu, että kyseessä olevan vapautuksen henkilöllinen soveltamisala *rajoittuu riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin, jotka toimivat terveydenhuoltoalalla tai ainakin harjoittavat tiettyjä yleishyödyllisiä toimintoja* (pois lukien esimerkiksi pankit ja vakuutusyhtiöt).

a) Systeeminen tarkastelu

72. Tässä yhteydessä on mielestäni hyvä tarkastella jälleen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa käytettyä yhteenliittymän käsitettä.

73. Sillä tarkoitetaan kustannustenjakoryhmää; se ei ole välttämättä oikeushenkilö, ja se voi perustua pelkkään sopimusjärjestelyyn.

74. Tätä menetelmää on verrattava arvonlisäverodirektiivin 11 artiklaan, jossa säädetään, että jäsenvaltiot voivat pitää *yhtenä verovelvollisena* ”sellaisia kyseisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa”.[9]

75. Tällaista arvonlisäveroryhmien (ts. verovelvollisuusryhmien) menetelmää ei ole sovellettu kaikissa valtioissa, esimerkiksi Ranskan tasavallassa, mutta sitä sovelletaan kuitenkin Saksan liittotasavallassa,[10] jossa arvonlisäveroryhmiä käytetään laajalti, mikä vähentää komission riitauttaman lainsäädännön vaikutuksia.

76. Ranskassa[11] 11 artiklassa tarjotun mahdollisuuden käyttämättä jättämisen syyksi on esitetty se, että käyttämällä kustannustenjakoryhmiä saatiin aikaan sama tulos kuin arvonlisäveroryhmillä, eli yhteenliittymän jäsenten keskinäisten liiketoimien arvonlisäverottomuus, ja etuna oli, että kustannustenjakoryhmän toiminta-ala voi olla laajempi kuin arvonlisäveroryhmällä. Molempien menetelmien vaikutus on kuitenkin sama, koska arvonlisäveroryhmässä ei ole sisäisiä liiketoimia, joten ne eivät ole arvonlisäverollisia, ja tämä sama pätee kustannustenjakoryhmiin. On nimittäin niin, että ”although the solutions offered by the cost sharing association [under Article 132(1)(f) of the VAT

9 Ks. tästä mm. Bouchard, J.-C., ”TVA et groupement de moyens de fait”, *Revue de droit fiscal*, nro 7–8, 14.2.2013, s. 150 ja sitä seuraavat sivut; De Duve, B., ”Unité fiscale et association de frais: le régime de la TVA”, *Revue pratique des sociétés*, 110e année (2011), 1er trimestre, s. 5–26; Lhote, L. ja Warscotte, Q., ”Carnet de route au cœur des fictions TVA: entre l'unité TVA et le GAP”, teoksessa *TVA, taxer, déduire, exonérer et punir*, 2015, s. 263–282; Swinkels, J., ”The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects”, *International VAT Monitor*, tammikuu/helmikuu 2010, IBFD, s. 36–42; Swinkels, J., ”The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations”, *International VAT Monitor*, tammikuu/helmikuu 2008, IBFD, s. 13–21; Bernaerts, Y., ”Unité et groupement autonome de personnes – Des instruments performants et/ou controversés?”, *Journal de droit fiscal*, heinäkuu-elokuu 2007, s. 193–240; Parolini, A., ”European VAT and Groups of Companies”, teoksessa Maisto, G. (toim.), *International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, EC and International Tax Law Series* », Nide. 4, IBFD, 2008, s. 120; Amand, C., ”VAT on financial services: the unanswered questions”, *ERA Forum* (2008) 9:357–376, s. 373 ja Libert, F., ”Les associations de frais – Aspects TVA”, *R.G.F.*, 10.10.1997, s. 304 ja sitä seuraavat sivut.

10 Arvonlisäveroryhmiä koskeva järjestelmä on pantu täytäntöön 16 jäsenvaltiossa: Belgiassa, Tšekissä, Tanskassa, Saksassa, Virossa, Irlannissa, Espanjassa, Kyproksessa, Unkarissa, Alankomaissa, Itävallassa, Romaniassa, Slovakiassa, Suomessa, Ruotsissa ja Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Ks. van Norden, G.-J., ”State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case”, *EC Tax Review*, 2016/4, s. 211. Em. teoksen Bouchard, J.-C. mukaan järjestelmä on pantu täytäntöön 17 jäsenvaltiossa.

11 Ranskassa yhteenliittymän sisäinen arvonlisäverovapautuksen mekanismi on pantu täytäntöön yleisen verokoodeksin (code général des impôts) 261 B §:llä. Ks. *Revue de droit fiscal*, nro 45, 6.11.2014, LexisNexis, s. 28.

Directive] and VAT grouping [under its Article 11] are different, their results are effectively the same" [vaikka (arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaisen) kustannustenjakoryhmän ja (11 artiklan mukaisen) arvonlisäveroryhmän ratkaisut ovat erilaiset, niiden tulokset ovat itse asiassa samat]. [12]

77. Sitä vastoin Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa ei ole pantu täytäntöön siitä syystä, että samat tavoitteet voitiin saavuttaa arvonlisäveroryhmillä (vaikka eräs Yhdistyneen kuningaskunnan tuomioistuin on pitänyt mainittua artiklaa suoraan sovellettavana). [13]

78. Arvonlisäveroryhmän tavoin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu yhteenliittymä on siis arvonlisäveron kannalta sivuutettava subjekti. Se ei ole ostaja, myyjä eikä toimeksiantaja eikä se siis toimi verovelvollisen ominaisuudessa suhteessa jäseniinsä tarjotessaan niille palveluja.

79. Direktiivissä ei oikeastaan olisi pitänyt puhua riippumattomien henkilöyhteenliittymien suorittamien palvelujen verovapautuksesta, vaan tällaiset liiketoimet olisi pitänyt säätää arvonlisäveron piiriin kuulumattomiksi.

80. Yhteenliittymän kustannussitoumukset ja sille aiheutuneiden kustannusten vastavaikutukset sen jäseniin ovat nimittäin eräällä tavoin yhteenliittymän sisäisiä menoja. Hintoja ei ole. Näin ollen ei ole myöskään vastikkeellisia palveluja eikä hinnan kautta tapahtuvaa riskinottoa, vaan resurssit annetaan yksinkertaisesti käyttöön siten, että niiden kustannukset jaetaan jäsenten kesken sen mukaan, missä laajuudessa kukin jäsen niitä käyttää. Kyse on tavallaan yhteisen toimiston liiketoimista niin, että toimisto toimii yhteenliittymää palvelevana sisäisenä täytäntöönpanoelimenä, yrityksen koneistona ja toimeenpanoelimenä, mutta kyse ei ole yrityksestä sellaisenaan eikä ainakaan yhteenliittymän sisäisten, yhteisten resurssien käyttöä koskevien liiketoimien osalta.

81. Tässä luonnehdinnassa viittaan 29.4.2004 annetun tuomion EDM (C-77/01, EU:C:2004:243) 88 kohtaan [14] sekä 6.2.1984 asiassa Société d'analyses financière et économique annetun Ranskan Conseil d'État'n tuomion perustelukappaleeseen, [15] jossa todettiin, että "hallintoteorian nojalla on niin, että kun useat yritykset antavat yhdelle niistä hoidettavaksi yhteisiä tehtäviä tai kun yhteisten tehtävien suorittamisesta vastaa tätä varten perustettu erillinen yhtiö, sen perimät maksut eivät ole arvonlisäverollisia liiketoimia, kun ne ovat tarkalleen saman määräisiä korvauksia muille yrityksille hankituista tavaroista ja palveluista".

12 Käännös tässä. "Under the former, if B is a member of a cost sharing association and A is the umbrella organi[s]ation, the services rendered by A to B are exempt from VAT and, under the latter, if A and B are members of the same VAT group, the services rendered by A to B are ignored for VAT purposes. In both cases, B is enabled to avoid non-deductible input tax, which means that, in the end, C does not have to incorporate hidden VAT in the price charged to the final consumer. It is no coincidence that Art. 13(A)(1)(f) of the Sixth Directive [nykyisin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta] is called a quasi-grouping arrangement." Samalla on kuitenkin niin, että " in the absence of VAT grouping rules, the exemption for cost sharing associations is the only way for taxable persons engaged in exempt activities or non-taxable persons to reduce the VAT cost on services under Belgian law. Although their effects are the same, VAT grouping and cost sharing associations have a different scope and different target groups. Cost sharing associations are only aimed at reducing the VAT costs of services rendered to their members. Those members have in common that, in view of their activities, they have no or a limited right to deduct input VAT. VAT grouping is aimed at eliminating the financing of VAT on intra-group transactions, including supplies of goods. The members of VAT groups may have a full, limited or no right to deduct input VAT. The exemption for cost sharing associations offers a (limited) alternative to VAT grouping in Belgium to certain groups of taxable and non-taxable persons. Despite its limitations and complexities, the exemption is frequently used in practice and it is particularly effective in neutralizing the VAT cost of centrally purchased services". Ks. Vyncke, K., "Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium", *International VAT Monitor*, IBFD, 2006, s. 340 ja 346.

13 Ks. VAT and Duties Tribunal, Lontoo, Peterborough Diocesan Conference and Retreat House, päätös 14081, 15. ja 16.2.1996.

14 "Näin ollen ne pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset työt, jotka konsortion jäsenet suorittavat konsortiosopimuksen ehtojen mukaisesti ja jotka vastaavat tuossa sopimuksessa kullekin niistä osoitettua osuutta, eivät ole "vastikkeellisia" tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetussa mielessä, eivätkä ne näin ollen ole direktiivin nojalla verollisia liiketoimia. Sillä, että konsortiota hallinnoiva konsortion jäsen toteuttaa näitä töitä, ei ole merkitystä tältä osin."

15 Conseil d'État, 7 / 9 SSR, 6.2.1984, 37882, julkaistu Lebon-kokoelmassa.

82. Mielestäni on lisäksi yhdentekevää, onko riippumaton henkilöyhteenliittymä verovelvollinen vai ei. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa ei esitetä vaatimuksia riippumattomien henkilöyhteenliittymien verovelvollisuudesta. Siinä edellytetään vain yhtä asiaa eli sitä, että yhteenliittymän *jäsenet* harjoittavat toimintaa, joka on vapautettu arvonlisäverosta tai josta ne eivät ole arvonlisäverovelvollisia. [16]

83. Systeemisen tarkastelun perusteella päädyn toteamaan, että vaikka arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn verovapautuksen yhteydessä olisikin ollut oikeampi puhua arvonlisäveron piiriin kuulumattomuudesta, vapautusta ei voida rajoittaa yleishyödyllistä toimintaa harjoittavien riippumattomien henkilöyhteenliittymien liiketoimiin (jolloin sen piiriin ei kuulu pankki- ja vakuutusala) eikä etenkään yksin terveydenhuoltoalaan.

b) Teleologinen lähestymistapa

84. Kyseessä olevan vapautuksen tarkoituksena on vapauttaa arvonlisäverosta sellaisille henkilöille tarjotut palvelut, jotka eivät itse ole arvonlisäverovelvollisia tai jotka on vapautettu arvonlisäverosta. Vapautuksen tavoitteena on siis välttää ”se, että tiettyjä palveluja suorittava henkilö olisi velvollinen suorittamaan kyseistä veroa, jos [kyseinen henkilö] on päätynyt toimimaan yhteistyössä muiden [ammattihenkilöiden] kanssa sellaisen yhteisen rakenteen kautta, joka on ottanut hoidettavakseen kyseisten palvelujen [suorittamiseksi] tarvittavia toimintoja”. [17]

85. Kyseessä olevan vapautuksen tarkoituksena on siis pääasiallisesti välttää se, että riippumattomaan henkilöyhteenliittymään kuuluvat henkilöt joutuvat maksamaan kyseisen yhteenliittymän tarjoamista palveluista arvonlisäveroa, jonka määrää ne eivät voi vähentää. [18]

86. Tämä tavoite oikeuttaa soveltamaan kyseessä olevaa vapautusta kaikkiin riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin, joiden jäsenet harjoittavat arvonlisäverosta vapautettua toimintaa tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia, myös pankki- ja vakuutusalalla toimiviin riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin (joihin sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklassa säädettyä vapautusta) ja tietenkin yleishyödyllistä toimintaa muilla kuin terveydenhuoltoalalla harjoittaviin riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin.

87. Korostettakoon, että tähän vapautukseen sovelletaan tiukkoja vaatimuksia eli että kyseessä olevia palveluja tarjoaa riippumaton henkilöyhteenliittymä jäsenilleen, että näiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai he eivät ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia, että palvelut ovat välittömästi tarpeellisia heidän toiminnalleen ja että yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, ja kaikki tämä edellyttäen, ettei vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen.

16 Tästä asiasta ei ole yksimielisyyttä. Ks. julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotukset komissio v. Luxemburg (C-274/15, EU:C:2016:750), DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145) ja Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150). Siitä, onko arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan mukaisen verovelvollisuusryhmän itse oltava verovelvollinen vai onko sen oltava verovelvollinen vain jäsentensä tasolla, ks. Vyncke, K., ”VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations”, International VAT Monitor, heinäkuu/elokuu 2007, s. 255.

17 Tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, 37 kohta). Tuomio koski kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa, joka on sittemmin korvattu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdalla. Säännöksen sanamuoto ja sijainti direktiivin rakenteessa olivat molemmissa direktiiveissä samat, paitsi että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tekstissä puhutaan ”henkilöistä” eikä ”ammattihenkilöistä”.

18 Julkisasiamies Mischo selittää, että tämän vapautuksen tarkoituksena on yhdenmukaistaa kilpailun edellytykset markkinoilla, joilla toimii yhtaikaa suuria yrityksiä, jotka voivat tarjota palvelujaan jo pelkästään panemalla liikkeelle sisäiset resurssinsa, ja toisia pienempiä yrityksiä, joiden on pakko samojen palvelujen tarjoamiseksi turvautua ulkopuoliseen apuun (ks. hänen ratkaisuehdotuksensa Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562, 120 kohta).

88. Saksan liittotasavallan perustelut, jotka koskevat arvonlisäveron neutraalisuutta, ovat tehottomia, vaikka ne olisivatkin virheettömiä. Vaikka onkin totta, ettei kyseessä oleva vapautus voi taata verotuksen neutraalisuutta, koska ”ongelma” arvonlisäveron vähennysmahdollisuuden puuttumisesta ainoastaan ”siirtyy”,[19] tätä toteamusta voidaan tietenkin soveltaa niin terveydenhuoltoalalla toimiviin riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin kuin kaikkiin muihinkin riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin.

89. Joka tapauksessa Saksan liittotasavalta myöntää, että kyseessä olevan vapautuksen tavoitteen perusteella vapautus koskee riippumattomia henkilöyhteenliittymiä, jotka harjoittavat yleishyödyllistä toimintaa[20] myös muilla aloilla kuin terveydenhuoltoalalla. Näin ollen perusteluilla, joita se esittää viittaamalla vapautuksen tavoitteeseen, ei voida tietenkään perustella tulkintaa, jonka mukaan vapautus rajoittuu terveydenhuoltoalan riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin.

c) Sanamuotoon perustuva lähestymistapa

1) Kyseessä olevan säännöksen syntyhistoria

90. Todettakoon aluksi, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan syntyhistoria on esteenä vapautuksen rajoittamiselle pelkästään terveydenhuoltoalan riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin, kuten Saksan liittotasavallan käytännössä tehdään.

91. Komission ehdotuksessa kuudenneksi direktiiviksi[21] todettiin tosin direktiivin 14 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa, että arvonlisäverosta on vapautettava ainoastaan ”lääketieteellisten tai terveydenhuoltoon liittyvien riippumattomien ammatillisten yhteenliittymien jäsenilleen suorittamat sellaiset palvelut, jotka ovat tarpeellisia näiden arvonlisäverosta vapautetuille toiminnoille”. Ehdotuksen perusteella päädyttiin lopulta antamaan kuudes direktiivi, joka kuitenkin poikkesi ehdotuksesta, koska direktiivin 13 artiklan A kohdan f alakohdassa ja 28 artiklan 3 kohdan a alakohdassa sekä liitteessä E säädettiin riippumattomille henkilöyhteenliittymille myönnettävästä yleisestä vapautuksesta, joka ei ole riippuvainen niiden toimintasektorista; tosin jäsenvaltioilla oli kansallisen täytäntöönpanon yhteydessä oikeus rajoittaa vapautta, mutta ne eivät voineet kuitenkaan sulkea sen piiristä pois lääketieteellisiä ammatteja ja avustavan hoitohenkilöstön ammatteja.

92. Lainsäätäjä poisti tämän mahdollisuuden 1.1.1990,[22] mikä merkitsee, että tuosta päivämäärästä lähtien jäsenvaltioilla ei ole enää ollut oikeutta rajoittaa riippumattomia yhteenliittymiä koskevaa arvonlisäverovapautusta niin, että se koskisi ainoastaan terveydenhuoltoalan ammatteja.[23]

93. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa toistetaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan sanamuoto. Tämä on myös johtanut kaikkia arvonlisäverosta vapautettuja ammattiryhmiä koskevien yhteenliittymien vapauttamiseen arvonlisäverosta. Jo vuonna 1990 poistettua oikeutta rajoittaa vapautus terveydenhuoltoalan ammatteihin ei otettu uudelleen vuonna 2006 annettuun arvonlisäverodirektiiviin. Tämä tarkastelu sotii selvästi vastaan Saksan liittotasavallan väitettä, jonka mukaan sillä on oikeus rajoittaa vapautus terveydenhuoltoalan ammatteihin.

19 Vastine, 53 ja 54 kohta.

20 Vastine, 55 ja 56 kohta.

21 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 8. Komission ehdotus on komission internetsivustolla osoitteessa https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_en.pdf

22 Ks. kahdeksannentoista direktiivin 89/465 1 artikla.

23 Toisin kuin Saksan liittotasavalta väittää, kahdeksannentoista direktiivin 89/465 perustelukappaleiden perusteella ei ole mahdollista päätellä, että aiemmin sovelletut poikkeukset on poistettu vain, jotta arvonlisäverosta kertyvien omien varojen laskentaa voitaisiin yksinkertaistaa. Yksi mainitun direktiivin antamiseen johtaneista syistä on se, että senaikaisten poikkeusten kumoaminen edisti osaltaan myös ”arvonlisäverojärjestelmän tasapuolisuutta [unionin] tasolla (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 5 kohdassa siteerattu kolmas perustelukappale).

2) Kyseessä olevan säännöksen sanamuoto

94. Saksan liittotasavalta väittää kuitenkin, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn vapautuksen rajoittaminen yleishyödyllisiin toimintoihin käy suoraan ilmi 132 artiklan sanamuodosta ja artiklan sijainnista direktiivin rakenteessa.[24]

95. Huomautettakoon aluksi, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sanamuodossa vapautusta ei mitenkään rajoiteta määrättyyn tai määritettävissä olevaan ammattialaan[25] eikä etenkään pelkästään toimintoihin, jotka mainitaan säännöksen edellisissä alakohdissa ja jotka koskevat muun muassa terveydenhuoltoalaa;[26] ainoa rajoitus on, että arvonlisäverosta vapautetaan ainoastaan palvelut, joita riippumaton henkilöyhteenliittymä tarjoaa jäsenilleen.

96. Lisäksi jäsenten on oltava henkilöitä, jotka harjoittavat arvonlisäverosta vapautettua toimintaa tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia. Katson (kuten komissio), että arvonlisäverodirektiivissä nimetään se, joka vapautuksen voi saada, mutta sen jäsenten ammattialoista todetaan vain, että jäsenten harjoittamien toimintojen on oltava joko arvonlisäverosta vapautettuja tai sellaisia, etteivät jäsenet ole niistä arvonlisäverovelvollisia. Tällä edellytyksellä kyseinen arvonlisäverodirektiivin säännös tarkoittaa siis kaikkia elinkeinoaloja.

97. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstäkään ei löydy mitään muuta rajoitusta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetylle vapautukselle.

98. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdasta, jolla oli lähes sama sanamuoto ja sama sijainti direktiivin rakenteessa kuin sen sittemmin korvanneella arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdalla,[27] on katsottu 15.6.1989 annetussa tuomiossa Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, 14 kohta) seuraavaa: ”Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohta koskee nimenomaisesti vain riippumattomia henkilöyhteenliittymiä, jotka tarjoavat palveluja jäsenilleen. Sellainen ei ole säätiö, joka tarjoaa palvelujaan yksinomaan toiselle säätiölle ilman, että kumpikaan näistä säätiöistä olisi toisensa jäsen. Koska verovapautuksen edellytykset on muotoiltu tarkoin sanakääntein, tulkinta, joka laajentaisi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan soveltamisalaa, olisi säännöksen tarkoituksen vastainen”.

99. Lisäksi 20.11.2003 annetussa tuomiossa Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) katsottiin, että vakuutustransaktioihin, jotka vapautetaan arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan a alakohdan nojalla, sovelletaan kustannustenjakoa koskevaa vapautusta. Unionin tuomioistuin on siis jo laajentanut vapautuksen koskemaan toimintoja, joilla ei ole terveys- tai sosiaalipoliittista tarkoitusta.

100. Kiinnostavaa kyllä, asiassa DNB Banka (C-326/15) 30.6.2016 pidetyssä istunnossa (Saksan liittotasavaltaa lukuun ottamatta) kaikki osapuolet eli DNB Banka AS, Luxemburgin, Puolan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä komissio asettautuivat puolustamaan väitettä, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa voidaan pääasiallisesti aivan hyvin soveltaa rahoitus- ja vakuutuspalveluihin, toisin kuin Saksan liittotasavalta väittää.

101. Selvennys on kuitenkin tarpeen, sillä vaikka on niin, kuten Puolan hallitus totesi asiassa DNB Banka (C-326/15), että ”on vaikea myöntää Saksan liittotasavallan olevan oikeassa, kun se toteaa, että vapautusta ei sovelleta rahoitusalalla. Puolan hallituksen mielestä direktiivissä ei ole oikeudellista perustetta tällaisen väitteen esittämiseksi. [Arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan mukaan kyseessä on oltava arvonlisäverosta vapautettu toiminta. Mitään alakohtaista rajoitusta ei ole. Puola ei ole koskaan

24 Vastine, 14–39 kohta.

25 Tämän asian Saksan liittotasavalta vaikuttaa itsekin myöntävän (vastine, 16 kohta).

26 Mitkä ovat siis perustelut sille, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan muut alakohdat rajataan pois?

27 Huomautettakoon, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tekstissä puhutaan ”henkilöistä” eikä ”ammattihenkilöistä”.

soveltanut tällaisia alakohtaisia rajoituksia verotuskäytännössään”, samaan aiheeseen liittyvässä asiassa Aviva (C-605/15) 7.12.2016 järjestetyssä istunnossa Puolan hallitus väitti, että ”kysymykseen, joka koskee mahdollisuutta soveltaa 132 artiklaa vakuutustoiminnan harjoittajiin, on vastattava kieltävästi. Kyseessä olevaa vapautusta ei suinkaan voida soveltaa riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin, jotka toimivat vakuutusalalla. Tänään käsiteltävänä oleva vapautus perustuu direktiivin 132 artiklaan, jossa on kokonaisuudessaan kyse yleishyödyllisistä toiminnoista. Vakuutusliike on toki vapautettu arvonlisäverosta, mutta sitä ei direktiivissä pidetä yleishyödyllisenä toimintana eikä sitä ole vapautettu arvonlisäverosta yleishyödyllisyysaspektin vuoksi”. [28]

102. Unionin tuomioistuin on todennut 5.10.2016 antamassaan tuomiossa TMD (C-412/15, EU:C:2016:738) arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan d alakohdasta, että ihmisveren luovutus voidaan vapauttaa arvonlisäverosta kyseisen alakohdan nojalla vain, kun luovutus edistää suoraan yleishyödyllistä toimintaa (tuomion 33 kohta), ja se sulkee tällä perusteella verovapautuksen piiristä pois niin sanotun teollisen veriplasman, koska se on tarkoitettu teolliseen jatkokäsittelyyn ja erityisesti lääkkeiden valmistukseen. Tuomio ei vaikuta nyt käsiteltävän asian tarkasteluun, koska siinä ei kiistetty sitä, että ihmisveren luovutus on sijoitettu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohtaan juuri sen vuoksi, että se on luonteeltaan yleishyödyllistä toimintaa, ja että vapautus on näin ollen rajoitettava koskemaan sen luonteista toimintaa. Nyt käsiteltävässä asiassa esitetyssä kysymyksessäkin tiedustellaan juuri, koskeeko sama (yleishyödylliseen toimintaan rajoittumisen) edellytys f alakohdassa säädettyä vapautusta; ehdotan, että kysymykseen vastataan kieltävästi.

3) Arvonlisäverodirektiivin 2 luvun otsikko ja kyseessä oleva säännös

103. Vielä on todettava, että kyseessä oleva vapautus sijaitsee arvonlisäverodirektiivin 2 luvussa, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”, ja että kaikki muut 132 artiklan 1 kohdan alakohdat koskevat yleishyödyllisiä toimintoja. [29]

104. Pelkästään se, että arvonlisäverodirektiivin 132 artikla kuuluu lukuun, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”, ei voi poistaa artiklan sanamuodon yksiselitteisyyttä, [30] ja mielestäni luvun otsikko on lukuun sisältyvien säännösten tulkinnassa vain ohjeellinen. [31]

105. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sijoittaminen lukuun, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”, ei siis riitä mitenkään yksin osoittamaan, että lainsäätäjän tarkoituksena olisi ollut kaventaa kyseessä olevan vapautuksen soveltamisalaa.

106. Mainitun vapautuksen sijainti arvonlisäverodirektiivissä selittyy lisäksi historiallisilla syillä, koska komissio on myöntänyt, [32] että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan otsikko johtuu toimituksellisesta huolimattomuusvirheestä.

28 Ks. istunnon sanatarkka selostus, s. 15.

29 Toistan vielä, että vaikka kyseessä olevan vapautuksen sijainnista arvonlisäverodirektiivissä johtuisikin, että vapautus koskee vain yleishyödyllisiä toimintoja harjoittavia riippumattomia henkilöyhteenliittymiä (mikä ei ole totta), siitä ei suinkaan seuraisi, että vapautus rajoittuisi terveydenhuoltoalalla toimiviin riippumattomiin henkilöyhteenliittymiin, vaikka Saksan liittotasavalta näin väittääkin. Tällaisessa tapauksessa vapautus olisi joka tapauksessa laajennettava koskemaan myös riippumattomia henkilöyhteenliittymiä, jotka harjoittavat muunlaista arvonlisäverosta vapautettua yleishyödyllistä ammattitoimintaa, kuten sosiaalihuoltoon ja -turvaan, koulutukseen, urheiluun ja kulttuuriin liittyvää toimintaa. Viittaan tältä osin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g, i, m, n ja q alakohtaan.

30 Ks. analogisesti tuomio 1.3.2016, Alo ja Osso (C-443/14 ja C-444/14, EU:C:2016:127, 25 kohta).

31 Ks. vastaavasti tariffi- ja tilastonimikkeistöstä ja yhteisestä tullitariffista 23.7.1987 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2658/87 (EYVL 1987, L 256, s. 1) liitteessä I olevan yhdistetyn nimikkeistön osalta 12.6.2014 annettu tuomio, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757, 33 kohta).

32 Ks. komission vastauskirjelmä, 9 ja 14 kohta.

107. Muistutettakoon, että kuudetta direktiiviä koskevassa komission alkuperäisessä ehdotuksessa [33] vapautus aiottiin todella rajoittaa yleishyödyllisiin toimintoihin. Kyseisessä ehdotuksessa vapautus sisältyi siis – systematiikan kannalta aivan oikein – täysin kyseisen otsikon alle, ja otsikko säilytettiin. Kun vapautuksen soveltamisalaa muutettiin lainsäädäntöprosessin aikana, unionin lainsäätäjä ei kuitenkaan muuttanut arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan sijaintia direktiivissä.

108. Komissio on yrittänyt korjata asian muun muassa 28.11.2007 julkistamassaan vakuutus- ja rahoituspalveluyrityksiä koskevassa direktiiviehdotuksessa, [34] mutta komission mukaan tästä ei voida päätellä, ettei arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa voida komission mielestä soveltaa vakuutus- ja rahoituspalveluyrityksiin, jotka on vapautettu arvonlisäverosta direktiivin 135 artiklan nojalla. Komission mielestä direktiiviehdotuksen tarkoituksena oli nimittäin selkeyttää yleisesti vakuutus- ja rahoituspalveluihin sovellettavaa arvonlisäverovapautusta koskevia sääntöjä sekä kustannustenjakoa (perustelujen ensimmäinen kohta); Saksan liittotasavalta kuitenkin korostaa, että samaisten perustelujen kolmannessa kohdassa todetaan, että ehdotuksen osana ”[otetaan] käyttöön kustannustenjakoryhmiä”, mikä on omiaan osoittamaan, että kyseessä olevien alojen osalta tätä käsitettä ei ollut olemassa. On vaikeaa olla tekemättä päätelmää, että toimituksellinen huolimattomuusvirhe on jäänyt ehdotukseen. Komissio joka tapauksessa peruutti ehdotuksen, [35] ja toisaalta se laadittiin arvonlisäverodirektiivin jälkeen.

109. Huomautettakoon tältä osin, että arvonlisäveroa uudistettiin myös vuosina 2007–2013, jolloin kävi ilmi, että jäsenvaltioiden ja komission lähtökohtana oli ajatus siitä, että riippumattomien henkilöyhteenliittymien toimintojen verovapautusta voidaan soveltaa pankki- ja rahoitusalaan ja ettei tätä alaa aiota poistaa vapautuksen piiristä. Näin ainakin Luxemburgin suurherttuakunta huomautti asiassa DNB Banka (C-326/15) järjestetyssä istunnossa. Kun komissiolta tiedusteltiin tätä seikkaa nyt käsiteltävässä asiassa järjestetyssä istunnossa, se vahvisti asian olevan näin Saksan liittotasavaltaa lukuun ottamatta.

110. Edellä esitetystä käy selvästi ilmi ainoastaan, että luvun otsikko voi olla vain ohjeellinen eikä se voi mennä säännöksen sanamuodon yksiselitteisyyden edelle; siitä ei sen sijaan käy selvästi ilmi, että unionin lainsäätäjä olisi halunnut varata arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn vapautuksen vain yleishyödyllisiä toimintoja harjoittaville riippumattomille henkilöyhteenliittymille. Nämä seikat eivät sitä suuremmalla syyllä voi kyseenalaistaa päätelmiä, joita systeemisen ja teleologisen lähestymistavan sekä kyseessä olevan säännöksen sanamuodon tarkastelun perusteella voidaan tehdä.

d) Välipäätelmä

111. Edellä esitetyn perusteella katson, että arvonlisäverodirektiivin tekstin puutteellisuuksista huolimatta direktiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyä vapautusta ei voida rajoittaa yleishyödyllisiin toimintoihin eikä etenkään terveydenhuoltoalaan.

33 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviitteet 8 ja 21.

34 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 6. Ks. tästä em. De Duve, B., s. 8–.

35 EUVL 2016, C 155, s. 3.

2. Toiseen ryhmään kuuluvat Saksan liittotasavallan perustelut: arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa asetettu kilpailun vääristymättömyyden vaatimus

a) Asianosaisten lausumat

112. Komission mukaan Saksan arvonlisäverolainsäädännössä asetettua rajoitusta ei voida myöskään perustella mahdollisella yleisellä kilpailun vääristymisellä. Verovapautusta sovellettaessa kilpailun vääristymisen mahdollisuutta voidaan nimittäin arvioida vain kunkin yksittäistapauksen olosuhteiden perusteella. Komission mielestä on mahdotonta todeta yleisesti, että kilpailun vääristymiä esiintyy tiettyjen ammattiryhmien tarjoamien palvelujen yhteydessä sekä sellaisten yhteenliittymän tarjoamien palvelujen yhteydessä, jotka liittyvät suoraan kyseisiin ammattiryhmiin – seikka, jonka Saksan liittotasavalta kiistää.

113. Toisin kuin komissio, Saksan liittotasavalta katsoo kuitenkin, ettei jokaisessa tapauksessa tarvitse tarkastaa, onko kilpailu vaarassa vääristyä, vaan kansallinen lainsäätäjä voi nojautua täytäntöönpanon yhteydessä tyypittelyyn. Saksan liittotasavallan mielestä tätä näkemystä tukee se, ettei kansallinen lainsäätäjä ole velvollinen panemaan direktiiviä kirjaimellisesti täytäntöön ja että kyseisten veroviranomaisten on yksinkertaisesti mahdotonta toteuttaa tapauskohtainen tutkimus. [36]

b) Arviointi

114. Saksan liittotasavallan ja komission kesken on kiistatonta, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädettyyn vapautukseen on liitetty varauma. Vapautuksen myöntämisestä voidaan nimittäin kieltäytyä, jos on olemassa vaara, että vapautus sinänsä voi välittömästi tai tulevaisuudessa johtaa kilpailun vääristymiseen.

115. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa asetetusta kilpailun vääristymättömyyden vaatimuksesta todetaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, etteivät jäsenvaltiot ole velvollisia saattamaan vaatimusta kirjaimellisesti osaksi kansallista lainsäädäntöään. [37] Asianosaiset eivät itse asiassa kiistä tätäkään. [38]

116. Käsitelläkseni tarkemmin Saksan liittotasavallan ja komission välillä nyt käsiteltävässä asiassa ilmenevää erimielisyyttä totean, että 19.12.2013 annetussa tuomiossa Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) tarkasteltiin jäsenvaltioille arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan d alakohdassa annettua oikeutta asettaa tapauskohtaisesti tiettyjen arvonlisäverovapautusten myöntämisen edellytykseksi se, etteivät ne johda arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

117. Unionin tuomioistuin katsoi tuomiossa, että ”jäsenvaltioille suodulla oikeudella, jonka alaa on arvioitava [arvonlisäverodirektiivin] 133 artiklan ensimmäisen kohdan a–c alakohdasta ilmenevien edellytysten yhteydessä, ei – – sallita sellaisten pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten yleisten toimenpiteiden toteuttamista, jotka kaventaisivat näiden verovapautusten soveltamisalaa. Kuudennen direktiivin vastaaviin säännöksiin liittyvän oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltio ei nimittäin voi muuttaa [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan m alakohdan soveltamisalaa asettamalla siinä tarkoitetun vapautuksen myöntämiselle yhden tai useamman tämän direktiivin 133 artiklassa tarkoitetun ehdon”. [39]

36 Vastine, 67–86 kohta.

37 Huomattavaa kilpailun vääristymistä koskevasta perusteesta, joka asetetaan nykyisin arvonlisäverodirektiivin 13 artiklalla korvatussa kuudennen direktiivin 5 artiklan toisessa kohdassa, ks. vastaavasti tuomio 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino ym. (231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, 23 kohta).

38 Ks. muun muassa vastineen 75 kohta ja komission vastauskirjelmän 24 kohta.

39 Tuomion 35 kohta, jossa unionin tuomioistuin viittaa 7.5.1998 annettuun tuomioon komissio v. Espanja (C-124/96, EU:C:1998:204, 21 kohta).

118. Tällä perusteella katson komission tavoin, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohta edellyttää tapauskohtaista tutkimusta siitä, onko kilpailu vaarassa vääristyä. Vain tällaisen tapauskohtaisen tutkimuksen avulla voidaan nimittäin arvonlisäverovapautuksen epäämiseksi ratkaista, onko ”olemassa *todellinen* vaara, että vapautus *sinänsä* voi välittömästi tai tulevaisuudessa *johtaa* kilpailun vääristymiseen” (kursivointi tässä), kuten katsottiin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa edeltäneen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan osalta 20.11.2003 annetussa tuomiossa Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, 65 kohta). Kyseessä on siis todellinen vaara, joka on arvioitava, ja kilpailun vääristymistä on mielestäni mahdoton arvioida yleisesti tietyissä ammateissa tarjottujen palvelujen yhteydessä ja sellaisten riippumattoman yhteenliittymän tarjoamien palvelujen yhteydessä, jotka liittyvät suoraan kyseisiin ammatteihin.

119. Komission mukaan se, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitettu vapautus edellyttää tosiseikkojen ja yksittäisten liiketoimien tutkimista, todetaan myös UStG:n 4 §:n muutoksen yhteydessä vuonna 2009 laaditun liittovaltion valtiovarainministeriön kirjeen 77 kohdassa,[40] ja nyt kyseessä oleva säännöksen versio on peräisin juuri tästä muutoksesta. Liittovaltion valtiovarainministeri ilmoittaa kirjeen 71–78 kohdassa viitteellä ”Liikevaihtovero; saate UStG:n 4 §:n 14 kohtaan, sellaisena kuin se on voimassa 1.1.2009 alkaen”, että vapautusta voidaan soveltaa vain, jos riippumattomien henkilöyhteenliittymien suorittamat palvelut on tarjottu johonkin mainitun UStG:n 4 §:n 14 kohdassa luetelluista terveydenhuoltoalan ammateista kuuluville jäsenille ja jos ne palvelevat suoraan tällaisten jäsenten arvonlisäverosta vapautettuja liiketoimia. Kirjeen 77 kohdassa ilmoitetaan, ettei vapautus saa johtaa kilpailun vääristymiseen:

”Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan mukaan vapautus ei saa johtaa kilpailun vääristymiseen. Se voi siis koskea vain yhteenliittymän tarjoamia palveluja, jotka liittyvät vastaanottotiloihin ja lääkinnällisiin laitteisiin, eikä tapauksia, joissa yhteenliittymä vastaa jäsentensä puolesta esimerkiksi kirjanpidosta, oikeudellisesta neuvonnasta tai laskentakeskuksen toiminnasta.”

120. Kyseisessä tekstissä näet edellytetään tapauskohtaista tutkimusta. Miksi tällainen tutkimus olisi mahdollista terveydenhuoltoalalla ja mahdotonta muilla aloilla, jos kerran niillä oletetaan esiintyvän kilpailun vääristymiä?

121. Vaikka jäsenvaltio voi pätevästi täsmentää arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa asetettua kilpailun vääristymättömyyden vaatimusta, sen on varmistettava, etteivät tällaiset täsmennykset kavenna tai laajenna arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa.

122. Vaikuttaa lisäksi siltä, että Saksan liikevaihtoverolainsäädäntö on aiheuttanut saksalaisille tuomioistuimille siinä määrin käytännön ongelmia, että joissakin tuomioistuinten ratkaisuissa on jo määrätty UStG:n 4 §:n sanamuodon vastaisesti ja unionin oikeuden suoran sovellettavuuden perusteella laajentamaan kyseessä olevaa vapautusta[41] UStG:n 4 §:n soveltamisalaan kuulumattomiin muiden ammattiryhmien riippumattomiin yhteenliittymiin, kun ratkaisuissa on katsottu tältä osin, että vapautuksen soveltamisalan tulisi kattaa sosiaalihuoltoalan organisaatioiden yhteenliittymät, kuten hoitolaitokset,[42] tai vakuutusyhteenliittymät, kuten sairauskassat.[43] Tuomioistuimet ovat tällöin aina todenneet vapautuksen myöntämisen edellyttävän, että viranomaiset suorittavat (ilmeisesti tapauskohtaisen) tutkimuksen varmistuakseen, ettei kilpailu vääristy.

40 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 25 kohta.

41 Saksan liittotasavalta halusi puhua istunnossa pikemminkin kyseessä olevan Saksan lainsäädännön mukaisen vapautuksen rajoittamisen kyseenalaistamisesta.

42 Bundesfinanzhofin tuomio 30.4.2009, nro V R 3/08.

43 Bundesfinanzhofin tuomio 23.4.2009, nro V R 5/07.

123. Lisäksi komission mukaan eräät Saksan parlamentille esitetyt lakiesitykset osoittavat myös, ettei Saksan lainsäätäjä katso kilpailun vääristymisen vaaraa liittyvän siihen, että vapautus laajennetaan koskemaan myös pankki- ja vakuutusalan riippumattomia yhteenliittymiä.[44]

124. Ei myöskään vaikuta siltä, että Saksan lainsäätäjä olisi tehnyt yksityiskohtaisen selvityksen kilpailun vääristymisen todellisesta ja yleisestä vaarasta kullakin muulla alalla kuin terveydenhuoltoalalla,[45] vaikka arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa asetettu sääntö on vapautus, minkä vuoksi kilpailun vääristymisen vaara on näytettävä toteen.

125. Vaikka todistustaakka on jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa kanteessa kiistatta komissiolla, Saksan liittotasavalta meni mielestäni liian pitkälle väittäessään istunnossa, että komission täytyy osoittaa, ettei kilpailun vääristymisestä ole vaaraa Saksan lainsäädännön mukaisen vapautuksen piiriin kuulumattomilla aloilla. Tällainen vaatimus muistuttaa jo ylivoimaista näyttövelvollisuutta.

126. Lopuksi katson, että Saksan lainsäädännössä asetetun rajoituksen perusteeksi ei voida esittää kaikilla muilla aloilla kuin terveydenhuoltoalalla toimivien riippumattomien yhteenliittymien osalta ilmenevää todellista ja yleistä vaaraa kilpailun vääristymisestä.

V Oikeudenkäyntikulut

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

VI Ratkaisuehdotus

128. Näistä syistä ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

– Saksan liittotasavallan todetaan rikkoneen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaan perustuvia velvoitteitaan, kun se on rajoittanut vain tiettyjä ammatteja harjoittavien jäsenten yhteenliittymiin mainitussa säännöksessä säädetyn vapautuksen, joka koskee sellaisten henkilöiden, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia, riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamia palveluita, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, kun nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista; ja

– Saksan liittotasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

44 Ks. Bundesratin huomautukset lakiluonnoksesta, joka koskee rahoitusmarkkinoiden vakauttamisen jatkotoimenpiteitä, Bundestagin painate 16/13384, 12.6.2009, s. 5.

45 Saksan hallituksen edustaja totesi istunnossa ”kuvittelevansa” Saksan lainsäätäjän tehneen tällaisen selvityksen.