Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

7 päivänä huhtikuuta 2022*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 132 artiklan 1 kohdan b alakohta – Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset – Sairaalahoitoa ja lääkärinhoitoa koskeva vapautus – Yksityissairaala – Asianmukaisesti hyväksytty laitos – Verrattavat sosiaaliset olosuhteet

Asiassa C-228/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Niedersächsisches Finanzgericht (Ala-Saksin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 2.3.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.6.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**I GmbH**

vastaan

**Finanzamt H,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: ensimmäisen jaoston puheenjohtaja A. Arabadjiev, joka hoitaa toisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit I. Ziemele (esittelevä tuomari), T. von Danwitz, P. G. Xuereb ja A. Kumin,

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– I GmbH, edustajanaan W. Franz, Rechtsanwalt,

– Finanzamt H, asiamiehenään K. Hintzelmann,

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller ja S. Heimerl,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

– Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitė ja L. Mantl,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.9.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö 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.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat I GmbH ja Finanzamt H (H:n verovirasto, Saksa) ja joka koskee I:n verovuosina 2009–2012 suorittamien sairaalapalvelujen vapautusta arvonlisäverosta.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *Unionin oikeus*

3 Arvonlisäverodirektiivin 131 artikla on ainoa kyseisen direktiivin IX osaston, jonka otsikko on ”Vapautukset”, 1 lukuun, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”, sisältyvä artikla. Kyseisessä artiklassa säädetään seuraavaa:

”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.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa, joka kuuluu kyseisen direktiivin IX osaston 2 lukuun, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”, 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 hyväksyttyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet;

– –”

5 Mainitun direktiivin 133 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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.

_ _”

6 Arvonlisäverodirektiivin 134 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia seuraavissa tapauksissa:

a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;

b) jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.”

### *Saksan oikeus*

7 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), joka on annettu 21.2.2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) (jäljempänä UStG), 4 §:n 14 kohdan mukaan, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, liikevaihtoverosta on vapautettu

”_ _

b) julkisoikeudellisten 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 §:ssä tarkoitetut hyväksytyt sairaalat

_ _

cc) laitokset, jotka osallistuvat hoitoon [sosiaaliturvalain VII osan] 34 §:n mukaisesti lakisääteisestä tapaturmavahinkoturvasta vastaavien laitosten toimeksiannosta.”

8 Sosiaaliturvalain V osan (jäljempänä SGB V) 108 §:ssä, jonka otsikko on ”Hyväksytyt sairaalat”, säädetään seuraavaa:

”Sairauskassat saavat hyväksyä korvattavaksi vain sairaanhoidon, jota annetaan seuraavissa sairaaloissa (hyväksytyt sairaalat):

1. yliopistolliset klinikat – –

2. sairaalat, jotka on sisällytetty osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan (sairaalatarvesuunnitelmaan sisällytetyt sairaalat), tai

3. sairaalat, jotka ovat tehneet hoitopalvelujen suorittamista koskevan sopimuksen sairauskassojen osavaltiotason liittojen (Landesverbände der Krankenkassen) ja korvaavien sairauskassojen liittojen (Verbände der Ersatzkassen) kanssa.”

9 SGB V:n 109 §:n, jonka otsikko on ”Hoitopalvelujen suorittamista koskevien sopimusten tekeminen sairaaloiden kanssa”, 2 ja 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”– –

(2) Oikeutta vaatia SGB V:n 108 §:n 3 momentissa tarkoitetun hoitopalvelujen suorittamista koskevan sopimuksen tekemistä ei ole. – –

(3) SGB V:n 108 §:n 3 momentissa tarkoitettua hoitopalvelujen suorittamista koskevaa sopimusta 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.

– –”

10 Sairaaloiden rahoituksesta ja hoitomaksuista 10.4.1991 annetun lain (Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz)) (BGBl. 1991 I, s. 886) (jäljempänä KHG), 1 §:ssä, jonka otsikko on ”Periaate”, säädetään seuraavaa:

”(1) Tämän lain tarkoituksena on sairaalatoiminnan taloudellisen aseman turvaaminen, jotta mahdollistetaan laadultaan korkeatasoinen potilaiden ja heidän tarpeidensa mukainen väestön hoito tehokkaissa, laadultaan korkeatasoisissa ja taloudellisesti itsenäisissä sairaaloissa ja sosiaalisesti kestävä hoitokulujen taso.”

11 KHG:n 6 §:n, jonka otsikko on ”Sairaalatarvesuunnitelma ja investointiohjelmat”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

## Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Pääasian kantaja on yhtiö, jonka toimialaan kuuluu sellaisen sairaalan suunnittelu, perustaminen ja pitäminen, jossa kaikki neurologian alat ovat edustettuina.

13 Pääasian kantaja tarjoaa Saksan oikeudessa tarkoitettuja sairaalapalveluja, ja sillä on toimintansa harjoittamiseen valtion lupa. Sitä ei kuitenkaan ole sisällytetty Ala-Saksin osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan, eikä se siis ole SGB V:n 108 §:n 2 momentissa tarkoitettu sairaalatarvesuunnitelmaan sisällytetty laitos. Pääasian kantaja ei ole sopimussuhteinen hoitolaitos, koska se ei ole tehnyt sopimuksia hoitopalvelujen tarjoamisesta SGB V:n 108 §:n 3 momentissa tarkoitettujen lakisääteisten tai korvaavien sairausvakuutuskassojen kanssa.

14 Pääasian kantajan potilaat ovat yksityisiä potilaita, jotka maksavat hoitonsa itse ja suorittavat hoidostaan ennakkomaksuja, tai yksityisessä sairausvakuutusjärjestelmässä vakuutettuja potilaita ja/tai potilaita, joilla on oikeus Beihilfe-nimiseen tukeen (virkamiehille sairaustapauksessa maksettava tuki), niin sanottuja lähetystöpotilaita, joille vieraan valtion lähetystö antaa vahvistuksen kulujen vastattavaksi ottamisesta, Saksan puolustusvoimiin kuuluvia potilaita, ammattijärjestön ylläpitämän sairausvakuutusjärjestelmän jäseniä taikka lakisääteiseen sairausvakuutusjärjestelmään kuuluvia potilaita. Yksityisiin tai lakisääteisiin sairausvakuutusjärjestelmiin kuuluvia potilaita hoidettiin tapauskohtaisesti sen jälkeen, kun virkamiehille sairaustapauksissa maksettavasta tuesta vastaavat viranomaiset, sairausvakuutuskassat, korvaavat sairauskassat tai yksityiset vakuutusyhtiöt olivat antaneet sitoumuksen kulujen korvaamisesta. Lähetystöpotilaiden osalta kuluista vastasivat ulkomaiset sosiaaliturvalaitokset asianomaisten lähetystöjen välityksellä.

15 Pääasian kantaja laskutti alun perin sairaalapalvelut ja lääkärinhoidon sekä niihin läheisesti liittyvät toimet kiinteämääräisten hoitopäivämaksujen perusteella, kuten SGB V:n 108 §:ssä tarkoitettujen sairaaloiden osalta on tapana, ja niihin lisättiin mahdolliset lisämaksut silloin, kun potilaat olivat sairaalahoidossa yhden tai kahden hengen huoneissa. Valinnaiset lääkärinhoitopalvelut laskutettiin erikseen. Myöhemmin pääasian kantaja siirtyi vähitellen laskuttamaan erilaisista suoritteistaan sairaustapausten luokitteluun perustuvina kiinteinä maksuina ”Diagnosis Related Group” -nimisen järjestelmän (yhtenäinen diagnostiikkaryhmä) mukaisesti. Vuonna 2011 tämän järjestelmän mukaisesti laskutettiin 15–20 prosenttia sairaalapäivistä.

16 Pääasian kantaja teki 28.6.2012 UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohdan cc alakohdassa tarkoitetun puitesopimuksen lakisääteisenä tapaturmavakuutusjärjestelmänä toimivan tapaturmavakuutuskassan kanssa, ja tämä sopimus tuli voimaan 1.7.2012.

17 Verovuosilta 2009–2012 antamissaan liikevaihtoveroa koskevissa veroilmoituksissa pääasian kantaja käsitteli kiinteämääräisten hoitomaksujen perusteella laskutettuja sairaalapalveluja sekä niiltä lääkäreiltä, joilla oli käytössään sairaalapaikkoja, laskutettuja maksuja liikevaihtoverosta vapautettuina liiketoimina.

18 Finanzamt für Grossbetriebsprüfung H:n (H:n suuryritysten valvonnasta vastaava verovirasto) suorittaman verotarkastuksen yhteydessä verotarkastaja katsoi, että suurinta osaa pääasian kantajan ennen 1.7.2012 suorittamista palveluista ei ollut vapautettava arvonlisäverosta, koska ennen kyseistä ajankohtaa se ei ollut hyväksytty sairaala. Veroviranomainen vahvisti tämän kannan 6.9.2017 tekemällään päätöksellä.

19 Pääasian kantaja katsoo, että nämä palvelut on vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla. Se katsoo ylläpitävänsä hyväksyttyä sairaalaa ja tarjoavansa sairaalapalveluja ja hoitopalveluja samalla tavalla kuin julkisoikeudellinen laitos. Sen toiminta on luonteeltaan yleisen edun mukaista. Yhtäältä se tarjoaa sellaista palvelujen valikoimaa, joka on verrattavissa julkisten sairaaloiden tai sairaalatarvesuunnitelmaan sisällytettyjen sairaaloiden palvelujen valikoimaan. Toisaalta se tarjoaa palvelujaan kaikille henkilöille riippumatta siitä, kuuluvatko he lakisääteiseen tai yksityiseen vakuutusjärjestelmään vai ovatko he niiden ulkopuolella. Hoitokuluista vastaavat huomattavilta osin sosiaaliturvalaitokset, joihin eivät kuulu ainoastaan lakisääteiset sairauskassat vaan myös puolustusvoimat, ammattijärjestöt, virkamiehille sairaustapauksissa maksettavasta tuesta vastaavat viranomaiset ja lähetystöt. Sairaalahoitopäivistä 33,08 prosenttia vuonna 2009, 34,31 prosenttia vuonna 2010, 38,15 prosenttia vuonna 2011 ja 40,30 prosenttia vuonna 2012 kohdistui siten potilaisiin, joiden kuluista vastasivat sosiaaliturvalaitokset.

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että pääasian kantaja ei täytä UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohdan aa alakohdassa säädettyjä verovapautuksen edellytyksiä ja että se voi vedota UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohdan cc alakohdassa säädettyyn vapautukseen vasta 1.7.2012 alkaen, jolloin tapaturmavakuutuskassan kanssa tehty puitesopimus on tullut voimaan.

21 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että muiden sairaaloiden kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohdan aa alakohdassa vapautetaan arvonlisäverosta ainoastaan sellaiset sairaalat, jotka on sisällytetty sairaalatarvesuunnitelmaan ensimmäisinä ja joiden palvelut täyttävät sosiaaliturvalainsäädännön mukaan määritellyt tarpeet. SGB V:n 108 §:n ja 109 §:n 3 momentin 3 kohdan mukaan lakisääteiset sairausvakuutuskassat tai korvaavat sairausvakuutuskassat voivat tehdä sopimuksen hoitopalvelujen tarjoamisesta sairaalan kanssa vain sillä edellytyksellä, että se on tarpeen vakuutettujen tarpeisiin soveltuvan sairaalahoidon turvaamiseksi. Silloinkin, kun sairaala on sisällytetty sairaalatarvesuunnitelmaan, taloudelliset näkökohdat ovat edelleen merkityksellisiä, koska KHG:n 1 §:n mukaan kyseisen lain tavoitteena on edistää hoidon järkevää hinnoittelua. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan asianomaisen osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan ei näin ollen voida sisällyttää yhtäkään sairaalaa aikaisempien lisäksi eikä lakisääteisten sairausvakuutuskassojen kanssa näin ollen voida tehdä hoitopalvelujen tarjoamista koskevia sopimuksia, jos kyseisessä osavaltiossa on kunkin lääketieteen alan osalta käytettävissä riittävästi sairaalapaikkoja.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo näin ollen, että liikevaihtoverojärjestelmä johtaa siihen, että toisiinsa rinnastettavia palvelujen suorituksia kohdellaan eri tavalla. Tietyille sairaaloille muihin verrattuna myönnetty etu perustuu yksinomaan siihen, että nämä sairaalat ovat olleet olemassa pitemmän ajan ja että ne ovat voineet olla ensimmäisiä sairaaloita, jotka on sisällytetty sairaalatarvesuunnitelmaan tai joiden kanssa on tehty hoitopalveluja koskevia sopimuksia.

23 Lisäksi kyseinen tuomioistuin täsmentää, että Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) oikeuskäytännössä on ilmaantunut suuntaus, jonka mukaan UStG:n 4 §:n 14 kohdan ei katsota täyttävän arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa

asetettuja vaatimuksia, koska sellaisten sairaalapalvelujen vapauttaminen verosta, joita tarjotaan muissa kuin julkisoikeudellisissa laitoksissa, on mahdollista vain sillä edellytyksellä, että nämä palvelut vastaavat sosiaaliturvalainsäädännön mukaan määriteltyihin tarpeisiin.

24 Sen ratkaisemiseksi, onko pääasian kantajan tarjoamat sairaalapalvelut ja niihin läheisesti liittyvät toimet suoritettu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuihin julkisoikeudellisiin laitoksiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee kyseessä olevan laitoksen hallinnointia, kustannusrakenteita ja taloudellista suorituskykyä koskevien kriteerien, sellaisina kuin Bundesfinanzhof on ne määritellyt, merkityksellisyyttä. Se katsoo, että asiaa on syytä tarkastella ennemmin potilaan näkökulmasta.

25 Sosiaaliset olosuhteet ovat toisiinsa verrattavia erityisesti silloin, kun sosiaalivakuutuslaitokset korvaavat potilaiden enemmistön kulut. Sairaalan omakustannusten määrä ei ole asianmukainen kriteeri sen toteamiseksi, tarjoaako yksityinen sairaala palvelujaan julkiseen sairaalaan verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa, koska yksityisen sairaalan tarjoamien palvelujen hinnat ovat väistämättä korkeammat kuin sellaisen julkisen sairaalan, joka suorittaa myös useita yksinkertaisia lääketieteellisiä hoitoja, jotka eivät edellytä kalliita laitteita.

26 Tässä tilanteessa Niedersächsisches Finanzgericht (Ala-Saksin verotuomioistuin, Saksa) 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 julkisoikeudellisia laitoksia, edellyttää, että ne on hyväksytty [SGB V:n] 108 §:n nojalla?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: Millä edellytyksillä yksityisoikeudellisten sairaaloiden suorittamaa sairaalahoitoa harjoitetaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla julkisoikeudellisiin laitosten suorittamaan sairaalahoitoon ’verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa’?”

## Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

### *Ensimmäinen kysymys*

27 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, että pääasian ratkaisun kannalta merkityksellisissä Saksan oikeuden säännöksissä säädetään, että muu sairaala kuin julkisoikeudellinen laitos voi saada UStG:n 4 §:n 14 kohdan b alakohdan aa alakohdan mukaisen vapautuksen arvonlisäverosta, jos tämä sairaala on hyväksytty SGB V:n 108 §:ssä tarkoitetulla tavalla joko sen vuoksi, että se on sisällytetty osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan, tai sen vuoksi, että lakisääteisten sairausvakuutuskassojen tai korvaavien kassojen kanssa on tehty hoitopalveluja koskevat sopimukset.

28 Saksan hallitus viittaa kuitenkin kansallista lainsäädäntöä koskevaan täydentävään seikkaan. Se täsmentää, että 1.1.2009 alkaen sovelletusta hallinnollisesta soveltamisohjeesta ilmenee, että myös yksityiset sairaalat, joita ei ole hyväksytty SGB V:n 108 §:n nojalla, voivat saada vapautuksen arvonlisäverosta silloin, kun niiden suorittamat palvelut vastaavat SGB V:n 108 §:ssä tarkoitettujen

julkisten laitosten hallinnoimien sairaaloiden tai hyväksyttyjen sairaaloiden suorittamia palveluja ja kun sairausvakuutuskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset vastaavat suureksi osaksi näiden palvelujen kustannuksista.

29 Tältä osin on muistutettava, että SEUT 267 artiklassa määrätyssä menettelyssä unionin tuomioistuin voi lausua yksinomaan unionin oikeuden tulkinnasta tai pätevyydestä kansallisen tuomioistuimen kuvaaman tosiasiallisen ja oikeudellisen tilanteen valossa, jotta se voisi antaa kansalliselle tuomioistuimelle asian ratkaisemisen kannalta hyödyllisiä ohjeita (tuomio 17.12.2020, Onofrei, C-218/19, EU:C:2020:1034, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Näin ollen unionin tuomioistuimen on vastattava kansallisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin sellaisina kuin ne on esitetty ja kansallisen tuomioistuimen määrittämissä rajoissa.

31 Ensimmäistä kysymystä on siten tarkasteltava ottaen huomioon ne oikeudelliset seikat, jotka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuvannut esittäessään kysymyksen SGB V:n 108 §:ssä säädettyjen edellytysten kannalta. Saksan hallituksen esiin tuomalla hallinnollisella soveltamisohjeella ei voida kyseenalaistaa tämän kysymyksen merkityksellisyyttä etenkään, kun kyseinen hallitus ei kiistä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen näin ilmoittamien edellytysten sovellettavuutta vaan esittää enintään vaihtoehtoisia lisäedellytyksiä, joita kyseinen tuomioistuin ei ole maininnut.

32 Tässä tilanteessa on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että yksityisen sairaalan suorittamat hoitopalvelut on vapautettu arvonlisäverosta, jos kyseinen laitos on hyväksytty yleistä sairausvakuutusjärjestelmää koskevien kansallisten säännösten mukaisesti sen seurauksena, että se on sisällytetty osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan tai lakisääteisten sairausvakuutuskassojen tai korvaavien kassojen kanssa on tehty hoitosopimukset.

33 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös asiayhteys ja sillä säännöstöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on (tuomio 28.10.2021, Magistrat der Stadt Wien (Eurooppalainen hamsteri – II), C-357/20, EU:C:2021:881, 20 kohta).

34 Tältä osin on syytä muistuttaa, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen vastikkeellisesti suorittamista palveluista kannetaan arvonlisäveroa. Ilmaisujen tulkinnan on kuitenkin sovelluttava yhteen vapautuksille asetettujen tavoitteiden kanssa, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemisessä käytettyä sanamuotoa pitäisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, 57 kohta).

35 Näitä tulkintasääntöjä sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa vapautusten saamiselle asetettuihin erityisedellytyksiin ja varsinkin edellytyksiin, jotka koskevat vapautuksen alaan kuuluvia palveluja suorittavan talouden toimijan ominaisuutta tai henkilöllisyyttä (tuomio 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, 57 kohta).

36 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodosta ilmenee, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta julkisyhteisöjen ylläpitämien tai ”niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa” toimivien ”sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksyttyjen vastaavanlaisten laitosten” harjoittama sairaalahoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet.

37 Kyseisen säännöksen sanamuodon mukaan on kaksi kumulatiivista edellytystä, joiden on täytyttävä, jotta muun yksikön kuin julkisoikeudellisen laitoksen tarjoamat sairaala- ja lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet voidaan vapauttaa arvonlisäverosta. Ensimmäinen edellytys liittyy suoritettaviin palveluihin ja edellyttää, että nämä palvelut suoritetaan julkisoikeudellisiin laitoksiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa (ks. vastaavasti tuomio 5.3.2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, 20 ja 21 kohta).

38 Toinen edellytys liittyy näitä palveluja suorittavan laitoksen asemaan ja edellyttää, että toimija on sairaala, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskus tai muu asianmukaisesti hyväksytty vastaavanlainen laitos.

39 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, ovatko Saksan oikeuden säännökset, joissa vapautus arvonlisäverosta myönnetään vain yleistä sairausvakuutusjärjestelmää koskevien kansallisten säännösten perusteella hyväksytyille sairaaloille, yhteensopivia tämän jälkimmäisen edellytyksen kanssa.

40 Unionin tuomioistuin on tältä osin jo katsonut, että lähtökohtaisesti kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa on annettava säännöt, joiden mukaisesti laitos voidaan hyväksyä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun verovapautuksen myöntämiseksi sitä hakeville laitoksille. Jäsenvaltioilla on tässä suhteessa harkintavaltaa (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Tällainen hyväksyminen ei edellytä muodollista menettelyä, eikä sen tarvitse välttämättä perustua kansallisiin verosäännöksiin (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, 61 kohta).

42 Kun verovelvollinen vaatii saada arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun asianmukaisesti hyväksytyn laitoksen aseman, toimivaltaisten viranomaisten on pysyteltävä niille samassa säännöksessä annetun harkintavallan rajoissa soveltamalla unionin oikeuden periaatteita, erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, jolla arvonlisäveroasioissa tarkoitetaan verotuksen neutraalisuutta (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, 64 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Näiden periaatteiden mukaisesti on määritettävä arvonlisäverodirektiivillä jäsenvaltiolle annetun harkintavallan rajat ja tutkittava, onko kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että näihin rajoihin sisältyy se, että yksityiselle sairaalalle asetetaan edellytys, että se on hyväksytty yleistä sairausvakuutusjärjestelmää koskevien kansallisten säännösten mukaisesti, mikä edellyttää, että kyseinen sairaala on sisällytetty paikalliseen sairaalatarvesuunnitelmaan tai että se on tehnyt hoitopalvelujen tarjoamista koskevia sopimuksia lakisääteisten sairausvakuutuskassojen tai korvaavien kassojen kanssa.

44 On siis tarkistettava ensinnäkin, koskeeko vaatimus ”asianmukaisesta hyväksymisestä” kaikkia arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja yksikköjä vai ainoastaan kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja ”muita vastaavanlaisia laitoksia”.

45 Tältä osin on aluksi todettava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan espanjan-, ranskan-, italian-, portugalin- ja romaniankielisissä versioissa ilmaisu ”asianmukaisesti hyväksytty” on sijoitettu ilmaisun ”muut vastaavanlaiset laitokset” jälkeen, kun taas eräissä muissa kieliversioissa, muun muassa englannin-, saksan- ja latviankielisissä versioissa, ilmaisu ”asianmukaisesti hyväksytty” on sijoitettu ilmaisujen ”muut” ja ”vastaavanlaiset laitokset” väliin. Näin ollen tietyissä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan kieliversioissa annetaan ymmärtää, että ainoastaan ”muilta vastaavanlaisilta laitoksilta” vaaditaan, että ne on ”asianmukaisesti hyväksytty”, kun taas eräiden muiden versioiden mukaan tätä vaatimusta sovelletaan kaikkiin kyseisessä säännöksessä tarkoitettuihin yksityisten laitosten ryhmiin.

46 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeussääntöjä on tulkittava ja sovellettava yhtenäisesti ottaen huomioon kaikilla unionin kielillä laaditut versiot (tuomio 26.7.2017, Mengesteab, C-670/16, EU:C:2017:587, 82 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Niin ikään vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että jossakin kieliversiossa käytettyä unionin oikeuden säännöksen sanamuotoa ei voida käyttää tämän säännöksen ainoana tulkintaperusteena eikä sille voida antaa etusijaa muihin kieliversioihin nähden (ks. vastaavasti tuomio 28.10.2021, KAHL ja Roeper, C-197/20 ja C-216/20, EU:C:2021:892, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Nyt käsiteltävässä asiassa on niin, että koska vapautuksen saamiseksi ”muiden laitosten” on oltava ”vastaavanlaisia” kuin ”sairaalat ja lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskukset”, laitoksen hyväksymistä koskeva edellytys on ymmärrettävä siten, että se koskee kaikkia arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa mainittuja laitoksia.

49 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan asiayhteys ja tavoite tukevat tällaista tulkintaa.

50 Tältä osin on aluksi todettava mainitun säännöksen asiayhteydestä, että se sisältyy kyseisen direktiivin IX osaston 2 lukuun, jonka otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”. Tämä vapautus koskee siis laitoksia, joiden tarkoitukset ovat yleishyödyllisiä.

51 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että sellainen lääketieteellinen hoitopalvelu, joka on suoritettu henkilöiden terveyden suojelemiseksi, terveyden ylläpitäminen ja palauttaminen mukaan lukien, voi kuulua arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdassa tarkoitetun vapautuksen piiriin (tuomio 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 Tästä seuraa, että kun kyse on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b ja c alakohdassa säädetystä vapautuksesta, palvelujen tarkoituksella on merkitystä arvioitaessa sitä, onko ne vapautettu arvonlisäverosta ja kuuluuko asianomainen laitos arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisalaan. Kyseinen vapautus on nimittäin tarkoitettu sovellettavaksi palveluihin, joiden tarkoituksena on sairauksien tai terveydellisten poikkeavuuksien diagnosointi, hoitaminen ja parantaminen tai henkilöiden terveyden suojelu, ylläpitäminen tai palauttaminen, mutta siihen eivät kuulu toimenpiteet, joiden tarkoitus on puhtaasti kosmeettinen (tuomio 21.3.2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, 28 ja 29 kohta).

53 Lopuksi on syytä muistuttaa, että arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat asettaa kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle yhden tai useampia kyseisessä säännöksessä mainituista edellytyksistä. Nämä edellytykset liittyvät mainittujen yhteisöjen tavoitteisiin, niiden hallintoon ja niiden soveltamiin hintoihin, ja ne koskevat kaikkia viimeksi mainitussa säännöksessä tarkoitettuja yksityisiä yhteisöjä.

54 Kun otetaan huomioon jäsenvaltioilla tässä yhteydessä oleva harkintavalta, josta tämän tuomion 40 kohdassa on muistutettu, oikeuskäytännössä on katsottu, että arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetyn mahdollisuuden olemassaolo tukee tulkintaa, jonka mukaan sellaisten sääntöjen laatiminen, joiden mukaan tässä tarkoitettu hyväksyntä voidaan myöntää sitä hakeneille laitoksille, kuuluu periaatteessa kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin, vaikka se seikka, että jäsenvaltio ei ole käyttänyt tätä valtuutusta, ei vaikuta mahdollisuuteen hyväksyä laitos arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen myöntämistä varten (ks. vastaavasti tuomio 6.11.2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, 64–66 kohta).

55 Jottei kansallisilta viranomaisilta vietäisi niille kyseisessä säännöksessä annettua harkintavaltaa, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua laitoksen hyväksymistä ei kuitenkaan voida rinnastaa lupaan suorittaa tiettyjä liiketoimia kansallisen lainsäädännön mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, 75 kohta).

56 Tästä seuraa, että sellaisen laitoksen hyväksyminen, joka voidaan vapauttaa arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla, mahdollistaa yhtäältä sen, että jäsenvaltiot voivat varmistua siitä, että tällaista vapautusta sovelletaan ainoastaan kyseisen säännöksen tavoitteita vastaavaa toimintaa harjoittaviin laitoksiin, ja toisaalta sen, että mainitun vapautuksen saaminen edellyttää arvonlisäverodirektiivin 133 artiklassa säädettyjen vaatimusten täyttymistä, joten se ei voi rajoittua koskemaan pelkästään ensiksi mainitussa säädöksessä tarkoitettuja ”muita laitoksia”.

57 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan tavoitteesta on syytä muistuttaa, että tällä säännöksellä pyritään erityisesti terveydenhoidon kustannusten alentamiseen ja siihen, että nämä hoidot saadaan paremmin ihmisten saataville (tuomio 6.11.2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, 43 kohta), mikä merkitsee myös korkeatasoisen hoidon saatavuutta.

58 Tämän säännöksen yleisen edun mukainen tavoite tukee tulkintaa, jonka mukaan jäsenvaltioilla tämän tuomion 40 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti oleva harkintavalta koskee kaikkia kyseisessä säännöksessä mainittuja laitoksia.

59 Tällainen tulkinta noudattaa lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka on tämän tuomion 42 kohdassa todetuin tavoin esteenä sille, että samanlaista toimintaa harjoittavia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin (tuomio 6.11.2003, Dornier, C-45/01, EU:C:2003:595, 44 kohta).

60 Tästä seuraa, että jäsenvaltio voi harkintavaltaansa käyttäessään asettaa yksityiselle sairaalalle edellytykseksi sen, että se on ”hyväksytty asianmukaisesti”, jotta sen julkisoikeudellisiin laitoksiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa suorittamat hoitopalvelut voidaan vapauttaa arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti.

61 Toiseksi niiden seikkojen osalta, jotka on otettava huomioon niiden laitosten hyväksymiseksi, jotka voivat saada arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen, on todettava, että kansallisten viranomaisten on unionin oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena otettava huomioon useita seikkoja, kuten kyseisen verovelvollisen toiminnan yleishyödyllisyys ja se, ovatko muut samaa toimintaa harjoittavat verovelvolliset jo saaneet samanlaisen hyväksynnän, sekä se, ottavatko sairauskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset mahdollisesti vastatakseen suuren osan kyseisten palveluiden kustannuksista (tuomio 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

62 Kuten tämän tuomion 42 kohdassa on todettu, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa myönnettyä harkintavaltaa rajoittavat myös verotuksen neutraalisuuden periaatteesta johtuvat vaatimukset.

63 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen täytäntöönpanon yhteydessä verotuksen neutraalisuuden noudattaminen edellyttää nimittäin muun muassa, että kaikille muille kuin julkisoikeudellisille laitoksille on asetettava samat edellytykset silloin, kun ne hyväksytään suorittamaan samankaltaisia palveluja (ks. vastaavasti tuomio 8.6.2006, L.u.P., C-106/05, EU:C:2006:380, 50 kohta).

64 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, että Saksan oikeudessa yksityisen sairaalan hyväksyminen merkitsee yleistä sairausvakuutusjärjestelmää koskevien kansallisten säännösten mukaisesti sitä, että kyseinen laitos on sisällytetty osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan tai että se on tehnyt hoitopalveluja koskevia sopimuksia lakisääteisten sairausvakuutuskassojen tai korvaavien kassojen kanssa.

65 Tarkemmin sanottuna Saksan hallituksen selitysten mukaan osavaltiot laativat sairaalatarvesuunnitelmat saavuttaakseen KHG:n 1 §:ssä tarkoitetut tavoitteet, jotka koskevat sairaalalaitosten taloudellisen aseman turvaamista, jotta väestölle voidaan taata potilaaseen ja hänen tarpeisiinsa keskittyvä korkealaatuinen hoito tehokkaiden, korkealaatuisten ja taloudellisesti itsenäisten sairaaloiden avulla ja edistäen sosiaalisesti järkevää hoitojen hinnoittelua.

66 Kyseinen hallitus selittää pääasiallisesti, että voidakseen tehdä sopimuksia hoitopalvelujen tarjoamisesta lakisääteisten sairausvakuutuskassojen tai korvaavien vakuutuskassojen kanssa yksityisen sairaalan on taattava tehokas ja taloudellinen sairaalahoito, täytettävä laissa tarkemmin kuvatut laatuvaatimukset ja oltava tarpeellinen vakuutetun tarpeisiin soveltuvan sairaalahoidon kannalta. Kun useat vaatimusten mukaiset sairaalat asettuvat ehdolle hoitopalvelujen tarjoamista koskevan sopimuksen tekemistä varten ja kun tilanteessa on tehtävä valinta, ratkaisu tehdään ottaen huomioon yleinen etu ja sairaaloita hallinnoivien elinten monimuotoisuus sen jälkeen, kun on asianmukaisesti arvioitu, mikä näistä sairaaloista parhaiten täyttää korkealaatuista, potilaaseen ja hänen tarpeisiinsa keskittyvää, suorituskykyistä ja tehokasta sairaalahoitoa koskevat vaatimukset.

67 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää tältä osin – kuten tämän tuomion 21 kohdassa on todettu –, että kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön soveltamisesta seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetty vapautus on mahdollinen vain, jos kyseisen yksityisen sairaalan tarjoamat palvelut vastaavat sosiaaliturvalainsäädännön mukaan määriteltyihin tarpeisiin. Näin ollen yksityisellä sairaalalla ei käytännössä ole mitään mahdollisuutta tulla sisällytetyksi osavaltionsa

sairaalatarvesuunnitelmaan tai tehdä hoitopalveluja koskevia sopimuksia lakisääteisen sairausvakuutusjärjestelmän kassojen kanssa, koska tässä osavaltiossa on jo saatavilla riittävästi yksittäisen erityisalan sairaalapaikkoja.

68 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 111 ja 112 kohdassa, näistä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, että lakisääteisen tapaturmavakuutusjärjestelmän laitoksilla, osavaltion tasolla toimivilla sairausvakuutuskassojen liitoilla ja korvaavien sairauskassojen liitoilla on tiettyä harkintavaltaa sopimuksen tekemisessä sairaalan kanssa ja että osavaltioilla ei ole velvollisuutta sisällyttää sairaalatarvesuunnitelmaansa muita yksityisoikeudellisia sairaaloita kuin yliopistollisia sairaaloita, vaikka nämä harjoittaisivat toimintaansa julkisoikeudellisiin laitoksiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa.

69 Tällaisen harkintavallan käyttäminen sosiaaliturvaoikeuden kannalta määriteltyjen tarpeiden perusteella voi verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaisesti johtaa siihen, että toisiinsa rinnastettavissa olevia yksityisiä sairaaloita kohdellaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen yhteydessä eri tavalla sellaisten samankaltaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan julkisoikeudellisiin laitoksiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa.

70 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että yksityisen sairaalan suorittamat hoitopalvelut on vapautettu arvonlisäverosta, jos kyseinen laitos on hyväksytty yleistä sairausvakuutusjärjestelmää koskevien kansallisten säännösten mukaisesti sen seurauksena, että se on sisällytetty osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan tai lakisääteisten sairausvakuutuskassojen tai korvaavien kassojen kanssa on tehty hoitosopimukset, koska tällainen lainsäädäntö johtaa siihen, että toisiinsa rinnastettavissa olevia yksityisiä sairaaloita, jotka suorittavat samankaltaisia palveluita julkisoikeudellisiin laitoksiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa, kohdellaan kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen yhteydessä eri tavalla.

### *Toinen kysymys*

71 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, mitä seikkoja jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat ottaa huomioon ratkaistessaan, toteutetaanko yksityisen sairaalan suorittamat hoitopalvelut julkisoikeudellisiin laitoksiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa siten kuin arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitetaan.

72 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii erityisesti selvittämään, voidaanko tässä tarkoituksessa ottaa huomioon sairaalan suorituskyky sen henkilöstön, toimitilojen ja laitteistojen kannalta ja sen hallinnoinnin tehokkuus, vai onko arviointi tehtävä potilaan näkökulmasta katsomalla, että sosiaaliset olosuhteet ovat vertailukelpoisia silloin, kun sosiaaliturvalaitokset vastaavat potilaiden suurimman osan kuluista.

73 Tältä osin on syytä muistuttaa, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa ei määritellä täsmällisesti niitä kyseessä olevien hoitopalvelujen näkökohtia, joita on verrattava sen arvioimiseksi, toteutetaanko ne vastaavissa sosiaalisissa olosuhteissa ja onko mainittua säännöstä siten sovellettava (ks. vastaavasti tuomio 5.3.2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, 24 kohta).

74 Tällaisessa tilanteessa unionin tuomioistuin on katsonut, että huomioon voidaan ottaa sellaisia seikkoja kuin se, että palvelut ovat yleisen edun mukaisia, että sosiaaliturvajärjestelmä vastaa palvelujen kustannuksista tai palvelut suoritetaan kyseisen jäsenvaltion viranomaisten kanssa tehtyjen sopimusten puitteissa mainituissa sopimuksissa vahvistetuilla hinnoilla ja niiden kustannuksista vastaavat osaksi mainitun jäsenvaltion sosiaaliturvalaitokset (ks. vastaavasti tuomio 10.6.2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, 69 ja 70 kohta ja tuomio 5.3.2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, 32 kohta).

75 Ensinnäkin käsitteen ”verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa” ulottuvuudesta on täsmennettävä julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 89 kohdassa toteamin tavoin, että jo arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan sanamuodosta ilmenee, että mainittu edellytys koskee asianomaisen laitoksen suorittamia palveluja.

76 Mainitun säännöksen sanamuodosta ilmenee yhtäältä myös, että niiden olosuhteiden, joissa sairaalassa toteutettavat palvelut suoritetaan, ei tarvitse olla identtisiä vaan niiden on oltava verrattavissa niihin olosuhteisiin, joissa palvelut suoritetaan julkisoikeudellisessa laitoksessa, ja toisaalta, että näiden olosuhteiden on oltava luonteeltaan sosiaalisia.

77 Toiseksi on julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 86 kohdassa toteamin tavoin niin, että ”verrattavia sosiaalisia olosuhteita” koskevan edellytyksen tarkoituksena on välttää yksityisten laitosten tarjoamien palvelujen vapauttaminen verosta silloin, kun kyseisiin laitoksiin ei kohdistu sosiaaliseen tarkoitukseen perustuvia velvoitteita, jotka ovat verrattavissa julkisoikeudellisten laitosten velvoitteisiin.

78 Kolmanneksi on tämän tuomion 57 kohdassa todetuin tavoin niin, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdalla pyritään erityisesti terveydenhoidon kustannusten alentamiseen ja siihen, että nämä hoidot saadaan paremmin ihmisten saataville, mikä merkitsee myös korkeatasoisen hoidon saatavuutta.

79 Näin ollen sen arvioimiseksi, toteutetaanko yksityisten sairaaloiden palvelut julkisoikeudellisiin laitoksiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ensinnäkin otettava huomioon sovellettavassa lainsäädännössä säädetyt edellytykset, joita julkisoikeudellisiin laitoksiin sovelletaan tarjottujen palvelujen osalta ja joilla pyritään saavuttamaan terveydenhoidon kustannusten alentamista ja korkeatasoisen hoidon saamista paremmin ihmisten saataville koskeva tavoite, ja tutkittava, voidaanko niillä saavuttaa tämä tavoite ja ovatko ne tarpeen sen saavuttamiseksi.

80 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen tavoitteesta, sellaisena kuin se on palautettu mieliin tämän tuomion 78 kohdassa, seuraa, että huomioon on otettava yksityisten sairaaloiden tarjoamien palvelujen kustannukset, jotka jäävät potilaiden maksettaviksi.

81 Kuten komissio toteaa, kysymys siitä, lasketaanko hoitopäivämaksut vastaavalla tavalla yksityissairaaloissa ja julkisoikeudellisessa sairaalassa, voi olla tältä osin merkityksellinen. Samalla tavoin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava, korvataanko yksityisten sairaaloiden tarjoamat palvelut sosiaaliturvajärjestelmästä tai jäsenvaltion viranomaisten kanssa tehtyjen sopimusten perusteella siten, että potilaiden vastattavaksi jäävät kustannukset ovat verrattavissa julkisten laitosten potilaille aiheutuneisiin kustannuksiin.

82 Lopuksi voidaan ottaa huomioon sairaalan suorituskyky sen henkilöstön, toimitilojen ja laitteistojen kannalta ja sen hallinnoinnin tehokkuus, koska julkisoikeudellisiin sairaaloihin sovelletaan vastaavia hallinnointiin liittyviä tunnuslukuja ja koska nämä myötävaikuttavat terveydenhoidon kustannusten alentamista ja korkeatasoisen hoidon saamista paremmin ihmisten saataville koskevan tavoitteen saavuttamiseen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

83 Toiseen kysymykseen on edellä todetuin perustein vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että sen ratkaisemiseksi, toteutetaanko yksityisen sairaalan suorittamat hoitopalvelut julkisoikeudellisiin laitoksiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa, jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat terveydenhoidon kustannusten alentamista ja korkeatasoisen hoidon saamista paremmin ihmisten saataville koskevaan tavoitteeseen pyrkiessään ottaa huomioon julkisoikeudellisten sairaaloiden suorittamiin palveluihin oikeussääntöjen mukaan sovellettavat edellytykset sekä kyseessä olevan yksityisen sairaalan suorituskykyä sen henkilöstön, toimitilojen ja laitteistojen kannalta ja sen hallinnoinnin tehokkuutta kuvaavat tunnusluvut, kun tällaisia tunnuslukuja sovelletaan myös julkisoikeudellisiin sairaaloihin. Huomioon voidaan ottaa myös hoitopäivämaksujen laskentatapa sekä mainitun yksityisoikeudellisen sairaalan tarjoamien palvelujen korvaaminen sosiaaliturvajärjestelmästä tai jäsenvaltion viranomaisten kanssa tehtyjen sopimusten perusteella siten, että potilaiden vastattavaksi jäävät kustannukset ovat verrattavissa julkisoikeudellisten laitosten potilaille samankaltaisista palveluista aiheutuneisiin kustannuksiin.

## Oikeudenkäyntikulut

84 Pääasian asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että yksityisen sairaalan suorittamat hoitopalvelut on vapautettu arvonlisäverosta, jos kyseinen laitos on hyväksytty yleistä sairausvakuutusjärjestelmää koskevien kansallisten säännösten mukaisesti sen seurauksena, että se on sisällytetty osavaltion sairaalatarvesuunnitelmaan tai lakisääteisten sairausvakuutuskassojen tai korvaavien kassojen kanssa on tehty hoitosopimukset, koska tällainen lainsäädäntö johtaa siihen, että toisiinsa rinnastettavissa olevia yksityisiä sairaaloita, jotka suorittavat samankaltaisia palveluita julkisoikeudellisiin laitoksiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa, kohdellaan kyseisessä säännöksessä säädetyn vapautuksen yhteydessä eri tavalla.**

2) **Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että sen ratkaisemiseksi, toteutetaanko yksityisen sairaalan suorittamat hoitopalvelut julkisoikeudellisiin laitoksiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa, jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat terveydenhoidon kustannusten alentamista ja korkeatasoisen hoidon saamista paremmin ihmisten saataville koskevaan tavoitteeseen**

**pyrkiessään ottaa huomioon julkisoikeudellisten sairaaloiden suorittamiin palveluihin oikeussääntöjen mukaan sovellettavat edellytykset sekä kyseessä olevan yksityisen sairaalan suorituskykyä sen henkilöstön, toimitilojen ja laitteistojen kannalta ja sen hallinnoinnin tehokkuutta kuvaavat tunnusluvut, kun tällaisia tunnuslukuja sovelletaan myös julkisoikeudellisiin sairaaloihin. Huomioon voidaan ottaa myös hoitopäivämaksujen laskentatapa sekä mainitun yksityisoikeudellisen sairaalan tarjoamien palvelujen korvaaminen sosiaaliturvajärjestelmästä tai jäsenvaltion viranomaisten kanssa tehtyjen sopimusten perusteella siten, että potilaiden vastattavaksi jäävät kustannukset ovat verrattavissa julkisoikeudellisten laitosten potilaille samankaltaisista palveluista aiheutuneisiin kustannuksiin.**

Allekirjoitukset