Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

8 päivänä lokakuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Vapautukset – 132 artiklan 1 kohdan g alakohta – Sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset – Hoidon tarpeen arviointia koskevien lausuntojen laatiminen – Verovelvollinen, joka on saanut toimeksiannon hoitokassan lääketieteelliseltä yksiköltä – Sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottaviksi laitoksiksi tunnustetut laitokset

Asiassa C-657/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 10.4.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.9.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt D

vastaan

E,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: kolmannen jaoston puheenjohtaja A. Prechal (esittelevä tuomari), joka hoitaa kahdeksannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit F. Biltgen ja L. S. Rossi,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Finanzamt D, asiamiehenään P. Kröger,

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

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Mantl ja L. Lozano Palacios,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

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 g alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Finanzamt D (jäljempänä verohallinto) ja toisaalta E ja joka koskee arvonlisäverosta vapauttamista E:n suorittamien sellaisten palvelujen osalta, jotka perustuvat siihen, että hän laatii hoitokassan (Pflegekasse) lääketieteellisen yksikön alihankkijana kyseisessä kassassa vakuutettujen henkilöiden hoidon tarpeen arviointia koskevia lausuntoja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 131 artiklassa, joka on IX osaston 1 luvussa, jonka otsikko on ”Yleiset säännökset”, säädetään seuraavaa:

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

4 Arvonlisäverodirektiivin IX osaston 2 luvun otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”. Tämä luku sisältää kyseisen direktiivin 132–134 artiklan.

5 Kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

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

– –

g) sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset;

– –”

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;

– –”

Saksan oikeus

7 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian oikeudenkäynnissä (BGBl. I 2008, s. 2794) (jäljempänä UStG), 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään, että arvonlisäveroa kannetaan elinkeinonharjoittajan yritystoiminnassaan maan alueella suorittamista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista.

8 UstG:n 4 §:n mukaan kyseisen lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina liiketoimina vapautetaan seuraavat toimet:

”– –

14. a) hoidon antaminen henkilölle lääkärin, hammaslääkärin, luontaisparantajan (Heilpraktiker), fysioterapeutin, kätilön tai muiden vastaavien lääketieteellisten ammattien harjoittamisen yhteydessä. – –;

b) julkisoikeudellisten laitosten harjoittama sairaala- ja lääkärinhoito, mukaan lukien taudinmääritys, tutkimukset, ennaltaehkäisy, kuntoutus, kätilötyö ja saattohoitopalvelut sekä niihin läheisesti liittyvät toimet. – –

15. palvelut, jotka lakisääteiset sosiaaliturvaelimet – –

a) suorittavat toisilleen

b) suorittavat vakuutetuille henkilöille – –

15a. Palvelut, jotka sairausvakuutuslaitosten lääketieteelliset yksiköt [(sosiaaliturvalain (Sozialgesetzbuch) V kirjan 278 §)] – – suorittavat toisilleen tai suorittavat lakisääteisille elimille lain nojalla – –

16. Palvelujen suoritukset, jotka liittyvät läheisesti sellaisten laitosten toimintaan, jotka tarjoavat huolenpitoa tai hoitoa ruumiillista, henkistä tai sielullista hoitoa tarvitseville henkilöille, ja joita suorittavat

– –

k) [1.7.2013 alkaen l)] laitokset, joiden edeltävän kalenterivuoden huolenpito- tai hoitokustannuksista ovat vastanneet lakisääteiset sosiaalivakuutus- tai sosiaalihuoltolaitokset vähintään 40 prosentissa [(1.7.2013 alkaen 25 prosentissa)] tapauksista – – joko kokonaan tai osittain. – –”

9 Sosiaaliturvalain XI kirjan, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (BGBl. I 2012, s. 2246) (jäljempänä SGB XI), 18 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Hoitokassat valtuuttavat sairausvakuutuslaitoksen lääketieteellisen yksikön tai muita riippumattomia asiantuntijoita tarkistamaan, että hoidon tarpeen edellytykset täyttyvät, ja arvioimaan hoidon tarpeen asteen. Näissä tarkasteluissa lääketieteellisen yksikön tai hoitokassalta toimeksiannon saaneiden asiantuntijoiden on määritettävä hakijan tutkimuksen avulla vaikeudet, joita tämä kohtaa 14 §:n 4 momentissa tarkoitettujen tehtävien suorittamisessa, sekä tuen tarpeen luonne, laajuus ja kesto ja vahvistettava sellaisten vakavien rajoitusten olemassaolo, jotka estävät henkilöä suoriutumasta jokapäiväisistä askareista – –. Lisäksi on tarvittaessa vahvistettava toimenpiteet, jotka ovat asianmukaisia, tarpeellisia ja kohtuullisia hoidon tarpeen pahenemisen estämiseksi, vähentämiseksi ja

ehkäisemiseksi, mukaan lukien lääketieteelliseen kuntoutukseen liittyvät palvelujen suoritukset; vakuutetut henkilöt voivat tältä osin vaatia toimivaltaiselta elimeltä oikeuden lääketieteelliseen kuntoutukseen liittyvien palvelujen suorituksiin – –

– –

7. Lääketieteellisen yksikön tehtävistä huolehtivat lääkärit läheisessä yhteistyössä hoitohenkilöstön ja muiden pätevyyden omaavien ammattilaisten kanssa. – –”

10 SGB XI:n 53 a §:ssä säädetään seuraavaa:

”Spitzenverband Bund der Pflegekassen (hoitokassojen liitto) vahvistaa hoitovakuutusalalla sovellettavat suuntaviivat, jotka koskevat

1. hoitokassojen ja lääketieteellisten yksikköjen välistä yhteistyötä

2. yhtenäisen arvioinnin täytäntöönpanoa ja takuuta

3. lääketieteellisten yksikköjen laatimia kertomuksia ja tilastoja

4. arviointiin ja annettuihin ohjeisiin liittyvää laadunvarmistusta – –

5. täydennys- ja jatkokoulutusta koskevia periaatteita.

Liittovaltion terveysministeriö vahvistaa kyseiset ohjeet. Ne sitovat lääketieteellisiä yksikköjä.”

11 Hoitokassojen liiton (lakisääteisen sairausvakuutusliiton) hoidon tarpeen arviointia koskevien suuntaviivojen (arviointiohjeet) (Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi)), sellaisina kuin ne ovat vahvistettuina 8.6.2009, B1 luvussa säädetään muun muassa, että ”arvioinneista huolehtivat koulutetut ja ammatillisen pätevyyden omaavat asiantuntijat”, joihin kuuluvat ”lääkärit, sairaanhoitajat ja muut ammattilaiset, jotka ovat lääketieteellisen yksikön käytettävissä sen tavanomaisten tehtävien hoitamiseksi”. Mainitussa B1 luvussa säädetään, että ”jotta lääketieteellinen yksikkö kykenee vastaamaan kysyntäpiikkeihin ja erityisiin teknisiin kysymyksiin, se voi turvautua ulkopuolisena henkilöstönä lääkäreihin, sairaanhoitajiin ja muihin asianmukaisen ammatillisen pätevyyden omaaviin ammattilaisiin”. Kyseisessä luvussa todetaan, että ”kun poikkeuksellisesti turvaudutaan itsenäisinä ammatinharjoittajina toimiviin lääkäreihin, kotisairaanhoidon sairaanhoitajiin, voittoa tavoitteleviin terveydenhoitoyrityksiin tai henkilöihin, jotka toimivat itsenäisinä ammatinharjoittajina terveydenhoidon alalla, on varmistauduttava siitä, ettei eturistiriitoja synny”.

12 Hoitokassojen liiton suuntaviivoihin hoitokassojen ja muiden riippumattomien asiantuntijoiden välisestä yhteistyöstä (Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi)), sellaisina kuin ne ovat vahvistettuina 6.5.2013, sisältyvien asiantuntijoiden ammatillisten pätevyysvaatimusten 2 kohdassa vahvistetaan muun muassa ”ammatilliset edellytykset”, joiden ”täyttymistä edellytetään asiantuntijan ammatin harjoittamiseksi hoidon tarpeen arviointiin sovellettavaa menettelyä koskevissa ohjeissa ja arviointityökalun sisällön konkretisoimista [SGB XI:n] nojalla koskevissa ohjeissa (Begutachtungs-Richtlinien-BRi) tarkoitetulla tavalla. Mainitun 2 kohdan mukaan lääkärin ammatin harjoittamiseen luvan saaneet lääkärit täyttävät nämä edellytykset samassa kohdassa vahvistettujen vaatimusten mukaisesti.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 Pääasian vastaaja on koulutettu sairaanhoitaja, jolla on lääketieteellinen peruskoulutus ja akateeminen koulutus hoitotieteen alalla, minkä lisäksi hän on saanut jatkokoulutusta hoitoalan laadunhallinnassa. Hänen ammatillinen toimintansa sisältää myös veronalaista opetustoimintaa hoitotyön opettajana.

14 Vuosina 2012–2014 pääasian vastaaja laati Medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsenin (Ala-Saksin osavaltion sairausvakuutusalan lääketieteellinen yksikkö, jäljempänä MDK) lukuun lausuntoja eräiden potilaiden hoidon tarpeesta sen määrittämiseksi, kuinka laajat oikeudet heillä oli hoitokassasta maksettaviin hoitopalveluihin. MDK lähetti hänelle kyseisenä ajanjaksona kuukausittain tilitykset suoritetuista palveluista erittelemättä arvonlisäveroa. Pääasian vastaaja ilmoitti kyseiset palvelut arvonlisäverosta vapautettuina.

15 Verohallinto katsoi tekemänsä tarkastuksen perusteella, ettei hoidon tarpeen arviointiin liittyvää toimintaa ollut vapautettu arvonlisäverosta kansallisen oikeuden tai unionin oikeuden nojalla. Näin ollen se teki 3.2.2015 päätökset, joilla se korotti pääasian vastaajan ilmoittamaa liikevaihtoa määrällä, joka vastasi MDK:lta laskutettuja nettomääriä, ja vahvisti pääasian vastaajan arvonlisäveron vuosilta 2012 ja 2013 sekä vuoden 2014 kolmea ensimmäistä vuosineljännestä koskevat ennakkomaksut.

16 Pääasian vastaaja valitti kyseisistä päätöksistä toimivaltaiseen alioikeuteen, joka olennaisilta osin hyväksyi valituksen. Mainittu tuomioistuin katsoi arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan nojalla, että hoitoon liittyvien asiantuntijalausuntojen laatiminen oli vapautettu arvonlisäverosta kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna ”sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvänä palvelujen suorituksena”. Tuomioistuin totesi tässä yhteydessä, että vuoden 2012 marraskuusta lähtien hoitokassoilla oli ollut lakisääteinen mahdollisuus teettää riippumattomilla asiantuntijoilla arviointeja vakuutetuista henkilöistä, joten pääasian vastaaja, jolle MDK oli antanut kyseisen toimeksiannon, saattoi vedota mainittuun vapautukseen.

17 Verohallinto teki asiassa Revision-valituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen, jossa se väitti, että arvonlisäverosta vapauttamista koskevat kansalliset säännökset, joissa ei säädetä pääasiassa kyseessä olevien arviointipalvelujen vapauttamisesta, ovat unionin oikeuden mukaisia.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että kansallisen lainsäädännön mukaan pääasian vastaaja ei asianomaisten arviointipalvelujen osalta voi saada hyväkseen arvonlisäverosta vapauttamista. Mainittu tuomioistuin ei kuitenkaan sulje pois sitä mahdollisuutta, että pääasian vastaaja voi vedota suoraan arvonlisäverosta vapauttamiseen, josta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetään sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen suoritusten osalta.

19 Mainitun tuomioistuimen mukaan ei kuitenkaan ole varmaa, että kyseistä vapautusta voidaan soveltaa pääasian vastaajan tapauksessa. Jotta vapautusta voitaisiin soveltaa pääasian valittajaan, kahden edellytyksen pitäisi nimittäin täyttyä. Siltä osin kuin on kyse yhtäältä edellytyksestä, jonka mukaan asianomaisten palvelujen on oltava välttämättömiä ja sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä, on mahdollista katsoa, että kyseinen edellytys täyttyy, koska sellaiset hoidon tarpeen arviointia koskevat palvelut, joita pääasian vastaaja suorittaa, mahdollistavat sen, että asianomainen hoitokassa voi arvioida vakuutettujensa hoidon tarpeeseen liittyvää tilannetta määrittääkseen heidän oikeutensa sosiaalihuollon tai sosiaaliturvan alaan kuuluviin korvauksiin.

20 Tältä osin on kuitenkin olemassa epäilys, koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen – joka viittaa 12.3.2015 annettuun tuomioon ”go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164) – oikeuskäytännön mukaan palvelujen suorituksia ei pidetä sosiaalihuoltoon läheisesti liittyvinä silloin, kun niitä ei tuoteta suoraan hoidon tarpeessa olevalle henkilölle vaan laitokselle, joka tarvitsee kyseisiä palveluja suorittaakseen omat verosta vapautetut palvelunsa kyseiselle henkilölle.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että 20.11.2003 antamassaan tuomiossa Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625) se on hylännyt mahdollisuuden arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaiseen verosta vapauttamiseen tilanteessa, joka on rinnastettavissa pääasiassa kyseessä olevaan tilanteeseen ja jossa oli kyse henkilön terveydentilaa koskevien asiantuntijalausuntojen laatimisesta työkyvyttömyyseläkkeen myöntämistä varten.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa toisaalta, että jos hyväksytään, että sellaiset hoidon tarpeen arviointia koskevat palvelut, joita pääasian vastaaja tarjoaa, ovat sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä palvelujen suorituksia, esille tulee kysymys siitä, voidaanko asianomaista palvelujen suorittajaa pitää laitoksena, jonka asianomainen jäsenvaltio on tunnustanut sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi ja joka siten täyttää arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn toisen edellytyksen.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa tältä osin ensinnäkin, ettei voida sulkea pois sitä, että tällainen tunnustaminen voi seurata siitä, että asianomainen palvelujen suorittaja on suorittanut palvelujaan alihankkijana kansallisessa lainsäädännössä tunnustetun laitoksen, eli tässä tapauksessa MDK:n, lukuun, kun otetaan huomioon, että kansallisessa lainsäädännössä tunnustetun laitoksen käsite voi sisältää myös luonnolliset henkilöt ja voittoa tavoittelevat yksityiset yhteisöt. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että vaikka tällaisten laitosten tunnustamista koskevien sääntöjen vahvistaminen on jäsenvaltioiden asiana ja vaikka mainitun tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tunnustaminen sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi ei ulotu tällaisen laitoksen alihankkijoihin, on mahdollista päätyä toiseen lopputulokseen sillä perusteella, että hoidon tarpeen arviointia koskevien suuntaviivojen olemassaolon takia on olemassa säännöksiä, joilla säännellään MDK:n turvautumista kolmansiin osapuoliin arviointien tekemiseksi.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii toiseksi sitä, että vaikka alihankinta sellaisenaan ei tässä tarkoituksessa olisi riittävä, voisiko tunnustaminen sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi seurata siitä, että sosiaaliturvalaitokset ottavat vastatakseen alihankkijan kustannuksista, koska kyseinen kustannusten vastattavaksi ottaminen on unionin oikeuden mukaan tältä osin relevantti seikka. Mainittu tuomioistuin toteaa kuitenkin, että asianomainen hoitokassa vastaa kyseisistä kustannuksista ainoastaan välillisesti ja kiinteämääräisesti, eli käyttäen MDK:ta, joka suorittaa korvauksen alihankkijalle. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan se, että sosiaaliturvalaitokset rahoittavat kustannukset välillisesti, voi olla riittävää, mutta tältä osin esiintyy kuitenkin epäilyksiä, koska Saksan lainsäätäjä on pannessaan täytäntöön arvonlisäverodirektiivin päättänyt käyttää tässä yhteydessä osittain ilmaisua ”hyvitys” (Vergütung), joka saattaa edellyttää sitä, että sosiaaliturvalaitokset ottavat tietoisesti ja vapaaehtoisesti vastattavakseen kustannuksista.

25 Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko sosiaaliturvalaitoksen välillisesti vastattavakseen ottamiensa kustannusten osalta niin, että sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavan laitoksen tunnustamisen ehdoksi voidaan asettaa se, että verovelvollinen on tosiasiassa tehnyt sopimuksen sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitoksen kanssa, vai onko tunnustamisen kannalta riittävää, että kansallisen lainsäädännön mukaan sopimus voitaisiin tehdä. Kansallinen tuomioistuin toteaa tältä osin, että kansallisessa lainsäädännössä on 30.10.2012 alkaen säädetty siitä mahdollisuudesta, että hoitokassat antavat vakuutettujen hoidon tarpeen arviointia koskevan toimeksiannon paitsi MDK:lle myös muille riippumattomille asiantuntijoille. Näiden riippumattomien asiantuntijoiden on täytettävä pätevyyttä koskevat vaatimukset, jotka on yksityiskohtaisesti vahvistettu kyseisten kassojen antamissa suuntaviivoissa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tätä voitaisiin tulkita siten, että sopimus on olemassa, sikäli kuin tämä sallitaan unionin oikeudessa.

26 Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa verovelvollinen laatii [MDK:n] toimeksiannosta lausuntoja potilaiden hoidon tarpeesta, kyse [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan soveltamisalaan kuuluvasta toiminnasta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi,
   a) jotta elinkeinonharjoittaja voidaan tunnustaa [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetuksi sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi, riittääkö, että se tuottaa alihankkijana palveluja sellaisen laitoksen toimeksiannosta, joka on tunnustettu kansallisessa lainsäädännössä [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetuksi sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi?
   b) Jos toisen kysymyksen a kohtaan vastataan kieltävästi, onko pääasian kaltaisissa olosuhteissa se, että sairaus- ja hoitokassat ottavat yleisesti vastatakseen [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetun tunnustetun laitoksen kustannuksista, riittävää sen kannalta, että myös kyseisen laitoksen alihankkijaa voidaan pitää tunnustettuna laitoksena?
   c) Jos toisen kysymyksen a ja b kohtaan annetaan kieltävä vastaus, voiko jäsenvaltio asettaa sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavan laitoksen tunnustamisen ehdoksi sen, että verovelvollinen on tosiasiassa tehnyt sopimuksen sosiaaliturva- tai sosiaalihuoltolaitoksen kanssa, vai onko tunnustamisen kannalta riittävää, että kansallisen lainsäädännön mukaan sopimus voitaisiin tehdä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

27 Kysymyksillään, joita on aiheellista tarkastella yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa tulkittava siten, että

– riippumattoman asiantuntijan hoitokassan lääketieteellisen yksikön lukuun suorittamaa hoidon tarpeen arviointia koskevien sellaisten lausuntojen laatimista, joita kyseinen hoitokassa tarvitsee arvioidakseen sitä, missä laajuudessa siinä vakuutetuilla henkilöillä on oikeus sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan liittyviin palvelujen suorituksiin, on pidettävä sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvänä palvelujen suorituksena ja että

– kyseinen säännös on esteenä sille, ettei mainittua asiantuntijaa suostuta tunnustamaan sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi, tilanteessa, jossa hän yhtäältä suorittaa hoidon tarpeen arviointiin liittyvien lausuntojen laatimiseen perustuvia palvelujen suorituksiaan alihankkijana mainitun lääketieteellisen yksikön – joka on tunnustettu edellä tarkoitetuksi laitokseksi – toimeksiannosta, jossa toisaalta asianomainen hoitokassa ottaa välillisesti ja kiinteämääräisesti vastatakseen kyseisten lausuntojen laatimisesta aiheutuvista kustannuksista ja jossa kolmanneksi mainitulla asiantuntijalla on kansallisen oikeuden nojalla mahdollisuus tehdä suoraan kyseisen kassan kanssa mainittujen lausuntojen laatimista koskeva sopimus voidakseen tulla tunnustetuksi edellä tarkoitetuksi laitokseksi, mutta ei ole käyttänyt tätä mahdollisuutta hyväkseen.

28 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti. Näiden ilmaisujen tulkinnan tulee kuitenkin soveltua yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja tulkinnassa 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 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Siltä osin kuin on kyse arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen tavoitteesta, tavoitteena on se, että myöntämällä tietyille sosiaalialalla suoritetuille yleishyödyllisille palveluille tavanomaista edullisempi kohtelu arvonlisäverotuksessa alennetaan näiden palvelujen kustannuksia ja parannetaan näin niiden saatavuutta yksityisille, jotka niitä mahdollisesti käyttävät (ks. vastaavasti tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, 41 kohta).

30 Kuten kyseisen säännöksen sanamuodosta ilmenee, siinä säädettyä vapautusta sovelletaan palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin, jotka ensinnäkin ”liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan” ja joita toiseksi ”suorittavat julkisoikeudelliset laitokset tai muut kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustetut, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavat laitokset” (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 21 kohta).

31 Siltä osin kuin on ensinnäkin kyse edellytyksestä, jonka mukaan palvelujen suoritusten on liityttävä läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan, on todettava, että kyseistä edellytystä on tulkittava arvonlisäverodirektiivin 134 artiklan a alakohdan valossa, jossa edellytetään joka tapauksessa, että kyseiset tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset ovat välttämättömiä sosiaalihuollon tai sosiaaliturvan alaan kuuluvien liiketoimien suoritukselle (ks. vastaavasti tuomio 9.2.2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, 24 ja 25 kohta).

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa nyt käsiteltävässä asiassa, että pääasiassa kyseessä olevat palvelujen suoritukset, jotka perustuvat hoidon tarpeen arviointiin liittyvien lausuntojen laatimiseen, täyttävät lähtökohtaisesti kyseisen edellytyksen, koska sellaisten toteamusten mukaan, joista Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa tarkoitetut osapuolet, jotka ovat esittäneet huomautuksia, ovat yhtä mieltä, kyseiset lausunnot, jotka asianmukaisesti koulutettu asiantuntija laatii, ovat tarpeellisia, jotta asianomainen hoitokassa voi moitteettomasti täyttää sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan liittyvät tehtävänsä, joihin kuuluu muun muassa siinä vakuutettujen henkilöiden hoidon tarpeeseen liittyvien hoitojen rahoittaminen.

33 Mainitulla tuomioistuimella on kuitenkin epäilyksiä, jotka liittyvät siihen, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä saattaa seurata, että vaikka tietyt palvelusuoritukset ovat tarpeen sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan liittyvien palvelujen asianmukaisen täytäntöönpanon kannalta, niitä ei kuitenkaan pidetä sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvinä silloin, kun niitä ei tuoteta suoraan hoitoa tarvitsevalle henkilölle vaan toiselle verovelvolliselle, joka tarvitsee niitä voidakseen suorittaa omat arvonlisäverosta vapautetut palvelunsa.

34 Tästä on todettava ensinnäkin, että vaikka on toki totta, että – kuten arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa olevasta maininnasta vanhainkotien suorittamista palvelujen suorituksista seuraa – kyseisessä säännöksessä säädetty arvonlisäverosta vapauttaminen kattaa muun muassa tuki- ja hoitopalvelut, jotka tuotetaan suoraan niille henkilöille, joille asianomaiset sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan liittyvät toimenpiteet on tarkoitettu, mainitun säännöksen sanamuodon tai tavoitteen osalta ei ole nähtävissä viitteitä siitä, että kyseisen vapautuksen ulkopuolelle olisi jätetty palvelujen suoritukset, joita ei tuoteta suoraan mainituille henkilöille, mutta jotka ovat kuitenkin yhtä lailla välttämättömiä sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan liittyvien liiketoimien suorittamiseksi. Asia voi olla näin sellaisten palvelujen suoritusten osalta, joista on kyse pääasiassa ja joiden avulla kyseisten liiketoimien toteuttamisesta vastaava yksikkö kykenee määrittämään, onko asianomaisilla henkilöillä oikeus sosiaalihuollon tai sosiaaliturvan palveluihin, ja tekemään asiaa koskevat ratkaisut asianmukaisella tavalla.

35 Tältä osin on nimittäin todettava yhtäältä, että kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan sanamuoto, kyseisessä säännöksessä ei vahvisteta yhtäkään edellytystä, joka koskisi arvonlisäverosta vapautettujen liiketoimien vastaanottajaa, vaan siinä annetaan

merkitystä kyseisten liiketoimien varsinaiselle luonteelle ja sille, minkälainen toimija suorittaa kyseessä olevia palveluita tai luovuttaa näitä tavaroita (ks. vastaavasti tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, 46 kohta).

36 Toisaalta on todettava, että – kuten Saksan hallitus on korostanut – pääasiassa kyseessä olevan vapautuksen tavoite, joka on mainitussa säännöksessä tarkoitettujen liiketoimien kustannusten alentaminen, vahvistaa tulkintaa, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten palvelujen suoritusten vapauttaminen arvonlisäverosta ei riipu siitä, kenelle kyseiset palvelut tuotetaan silloin, kun ne ovat välttämätön vaihe sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan liittyvien toimenpiteiden täytäntöönpanossa ja kun se, että niistä kannettaisiin arvonlisäveroa, johtaisi näin ollen väistämättä mainittujen liiketoimien kustannusten nousuun.

37 Jotta hoidon tarpeen arviointia koskevien lausuntojen laatimista koskevia palvelujen suorituksia voitaisiin pitää sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvinä palveluina, ei näin ollen ole välttämätöntä, että kyseiset suoritukset suoritettaisiin suoraan hoidon tarpeessa oleville henkilöille (ks. analogisesti tuomio 14.6.2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, 31 ja 32 kohta).

38 Toiseksi on todettava, ettei tässä yhteydessä merkitystä ole sillä, että pääasian vastaaja suorittaa kyseessä olevat palvelujen suoritukset alihankkijana toiselle verovelvolliselle, tässä tapauksessa MDK:lle, joka tarvitsee niitä voidakseen suorittaa omia arvonlisäverosta vapautettuja palvelujen suorituksia, jotka se suorittaa asianomaiselle hoitokassalle.

39 Tältä osin on huomautettava, että vaikka unionin tuomioistuin on 12.3.2015 antamansa tuomion ”go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164) 28 kohdassa katsonut arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen osalta, että sellaisten palvelujen suorituksissa, jotka liittyvät työntekijöiden antamiseen toisen verovelvollisen käyttöön, ei sinällään ole kyse yleishyödyllisten palvelujen suorittamisesta sosiaalialalla, tästä ei kuitenkaan seuraa, että erilaiset palvelujen suoritukset, eli sellaiset suoritukset, jotka koskevat hoidon tarpeen arviointia koskevien lausuntojen laatimista ja joiden osalta on katsottava selvitetyksi, että ne ovat sellaisenaan välttämättömiä, jotta asianomainen hoitokassa voi täysimääräisesti täyttää sosiaalisten hyvinvointipalvelujen alaan kuuluvat tehtävänsä, eivät liittyisi läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan pelkästään sillä perusteella, että ne suoritetaan alihankintana MDK:lle.

40 Lisäksi on todettava, että unionin tuomioistuin on toki 20.11.2003 antamansa tuomion Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625) 43 kohdassa katsonut jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan, jonka sanamuoto toistetaan ilman sisällöllisiä muutoksia arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan c alakohdassa, osalta, että lääkärinlausunnon antamista koskevaa palvelua, jonka tarkoituksena on vastata asiantuntijalausunnon antamista koskevassa pyynnössä asetettuihin kysymyksiin, mutta jonka on määrä mahdollistaa kolmannen osapuolen kannalta, että se voi tehdä kyseisen henkilön tai muiden henkilöiden osalta oikeusvaikutuksia aikaansaavan päätöksen, ei ole vapautettu arvonlisäverosta ”lääketieteellisen hoidon antamisena henkilölle”, koska tällaisen palvelun pääasiallisena tarkoituksena ei ole sen henkilön, josta lausunto laaditaan, terveyden suojeleminen, terveyden ylläpitäminen ja palauttaminen mukaan lukien, vaan laissa säädetyn tai sopimuksen mukaisen edellytyksen täyttäminen työkyvyttömyyseläkkeen myöntämistä koskevaa päätöksentekomenettelyä varten.

41 Kuten Euroopan komissio on huomauttanut, tästä ei kuitenkaan seuraa, että tietyn henkilön hoidon tarvetta koskevien sellaisten lausuntojen laatiminen, joista on kyse pääasiassa, ei olisi välttämätöntä asianomaisen hoitokassan tehtäväksi annettujen sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan liittyvien liiketoimien suorittamiseksi ja liittyisi läheisesti näiden liiketoimien suorittamiseen.

42 Siltä osin kuin on toiseksi kyse edellytyksestä siitä, että jotta palvelujen suoritukset voidaan vapauttaa arvonlisäverosta, niiden on oltava julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten suorittamia, unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta aineistosta ilmenee, ettei pääasian vastaaja kuulu julkisoikeudellisen laitoksen käsitteen alaan, joten hänen osaltaan on mahdollista soveltaa asianomaista vapautusta ainoastaan, jos hän kuuluu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”muut tunnustetut, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavat laitokset” alaan.

43 On muistettava, ettei arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa täsmennetä edellytyksiä muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten tunnustamiselle sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottaviksi laitoksiksi eikä anneta sitä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä. Näin ollen sellaisten sääntöjen laatiminen, joiden mukaan tällaisten laitosten tällainen luonne tunnustetaan, kuuluu lähtökohtaisesti kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin, ja jäsenvaltioilla on tältä osin harkintavaltaa (ks. vastaavasti tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, 32 ja 34 kohta).

44 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että kun kansalliset viranomaiset tunnustavat muita kuin julkisoikeudellisia laitoksia sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottaviksi laitoksiksi, niiden on unionin oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena otettava huomioon useita seikkoja. Näihin seikkoihin voivat kuulua erityissäännösten olemassaolo, olivatpa nämä sitten valtakunnallisia tai alueellisia, lainsäädäntötoimia tai hallinnollisia toimia, vero-oikeudellisia tai sosiaaliturvaan liittyviä, kyseisen verovelvollisen toiminnan yleishyödyllisyys ja se, että muut samaa toimintaa harjoittavat verovelvolliset ovat jo saaneet samanlaisen hyväksynnän, sekä se, ottavatko sairauskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset mahdollisesti vastatakseen suuren osan kyseisten palveluiden kustannuksista, erityisesti silloin, kun yksityiset toimijat ovat sopimussuhteessa kyseisiin laitoksiin (ks. vastaavasti tuomio 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, 58 kohta ja tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, 35 kohta).

45 Ainoastaan siinä tapauksessa, että jäsenvaltio ei ole noudattanut harkintavaltansa rajoja, verovelvollinen voi vedota arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädettyyn vapautukseen riitauttaakseen kyseisen säännöksen kanssa ristiriidassa olevan kansallisen lainsäädännön. Tällaisessa tapauksessa kansalliselle tuomioistuimelle kuuluu sen määritteleminen, onko verovelvollinen kaikkien merkityksellisten seikkojen valossa kyseisessä säännöksessä tarkoitettu sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi tunnustettu laitos (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 28 ja 32 kohta).

46 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että vaikka pääasian vastaaja on suorittanut palvelujen suorituksia MDK:n – joka Saksan lainsäädännön nojalla on tunnustettu sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi – alihankkijana, häntä itseään ei ole tunnustettu tällaiseksi. Muun muassa verohallinnon ja Saksan hallituksen esittämien selitysten mukaan riippumattomat asiantuntijat voidaan toki UStG:n 4 §:n 16 kohdan k alakohdassa (1.7.2013 alkaen l alakohdassa) vahvistetuin edellytyksin tunnustaa sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi, jos he tekevät suoraan hoitokassan kanssa mainittujen suoritusten suorittamista koskevan sopimuksen, koska tällaisen sopimuksen tekeminen suoraan mahdollistaa sen, että hoitokassa voi itse tarkistaa kyseisten asiantuntijoiden ammatillisen pätevyyden ja varmistaa siten suoritettujen palvelujen laadun. Pääasian vastaaja ei näiden selitysten mukaan kuitenkaan ole tehnyt tällaista sopimusta, joten se ei voi vedota tällaiseen tunnustamiseen Saksan lainsäädännön nojalla.

47 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa toisessa kysymyksessään esittämiensä seikkojen valossa tietää, onko Saksan liittotasavalta ylittänyt harkintavaltansa rajat, koska se ei ole säätänyt sellaisesta mahdollisuudesta, että riippumaton asiantuntija, joka on sellaisessa tilanteessa kuin pääasian vastaaja, voitaisiin tunnustaa sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi.

48 Tässä yhteydessä on huomautettava, että vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on tutkia mainittu kysymys kaikki asian kannalta merkitykselliset seikat huomioon ottaen, sille on esitettävä seuraavat täsmennykset.

49 Ensinnäkään se seikka, että riippumattomien asiantuntijoiden osallistumisesta hoitokassan vakuutettujen hoidon tarpeen arviointiin säädetään tämän tuomion 11 kohdassa mainittujen suuntaviivojen B 1 luvussa, ei sellaisenaan riitä sen vahvistamiseksi, että asianomaiset asiantuntijat tuottavat sosiaalisia hyvinvointipalveluja, koska heidän suorittamiaan palvelujen suorituksia koskevien erityisten säännösten olemassaolo on ainoastaan yksi niistä seikoista, jotka on otettava huomioon määritettäessä kyseistä sosiaalisten hyvinvointipalvelujen tuottamista (ks. analogisesti tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, 39 kohta). Asia on näin sitä suuremmallakin syyllä nyt käsiteltävässä asiassa, koska samoista suuntaviivoista vaikuttaa ilmenevän, että turvautuminen riippumattomiin asiantuntijoihin on mahdollista ainoastaan ”poikkeuksellisesti” muun muassa ”kysyntäpiikkeihin” vastaamiseksi.

50 Lisäksi on todettava, että se, että tunnustaminen sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi voisi seurata pelkästään siitä, että asianomainen verovelvollinen on saanut toimeksiannon toiselta, tällaiseksi laitokseksi tunnustetulta verovelvolliselta, merkitsisi itse asiassa sitä, että viimeksi mainitun laitoksen sallittaisiin käyttää jäsenvaltiolle jätettyä harkintavaltaa ja aiheutettaisiin – kuten Saksan hallitus on esittänyt – riski mahdollisuudesta kiertää kriteerejä, joita kansallisessa lainsäädännössä on vahvistettu kyseiselle tunnustamiselle.

51 Toiseksi on todettava, että vaikka se, että hoitokassan kaltainen sosiaaliturvalaitos vastaa suureksi osaksi asianomaisten suoritusten kustannuksista, on seikka, joka on otettava huomioon arvioitaessa sitä, onko asianomainen verovelvollinen sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottava laitos, tämän seikan merkitys vähenee silloin, kun se, että mainittu kassa ottaa kyseiset kustannukset vastatakseen, tapahtuu – kuten nyt käsiteltävässä asiassa – ainoastaan välillisesti MDK:n kautta, perustumatta mainitun kassan nimenomaiseen päätökseen tai sellaiseen sopimukseen, jonka kassa olisi tehnyt mainitun verovelvollisen kanssa kyseisten suoritusten suorittamiseksi. Tältä osin pelkkä sopimuksen tekemistä koskeva mahdollisuus, jota ei ole käytetty, ei voi riittää.

52 Kolmanneksi on todettava, ettei unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta aineistosta ilmene, että muita yksityisoikeudellisia verovelvollisia, jotka harjoittavat samaa toimintaa kuin pääasian vastaaja, olisi tunnustettu sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottaviksi laitoksiksi sellaisissa olosuhteissa, jotka ovat ominaisia pääasian vastaajan tilanteelle. Näin ollen ja ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu, se, ettei tällaista tunnustusta nyt käsiteltävässä asiassa myönnetä, ei vaikuta loukkaavan verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

53 Ne olosuhteet, joihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on viitannut, eivät näin ollen osoita, että Saksan liittotasavalta olisi pääasian osalta ylittänyt sen harkintavallan rajoja, joita sillä kyseisen tunnustamisen osalta on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan nojalla.

54 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa on tulkittava siten, että

– riippumattoman asiantuntijan hoitokassan lääketieteellisen yksikön lukuun suorittamaa hoidon tarpeen arviointia koskevien sellaisten lausuntojen laatimista, joita kyseinen hoitokassa tarvitsee arvioidakseen sitä, missä laajuudessa siinä vakuutetuilla henkilöillä on oikeus sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan liittyviin palvelujen suorituksiin, on pidettävä sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvänä palvelujen suorituksena, kunhan se on välttämätöntä kyseiseen alaan liittyvien liiketoimien suorittamiseksi, ja että

– kyseinen säännös ei ole esteenä sille, ettei mainittua asiantuntijaa suostuta tunnustamaan sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi, tilanteessa, jossa hän yhtäältä suorittaa hoidon tarpeen arviointiin liittyvien lausuntojen laatimiseen perustuvia palvelujen suorituksiaan alihankkijana mainitun lääketieteellisen yksikön – joka on tunnustettu edellä tarkoitetuksi laitokseksi – toimeksiannosta, jossa toisaalta asianomainen hoitokassa ottaa välillisesti ja kiinteämääräisesti vastatakseen kyseisten lausuntojen laatimisesta aiheutuvista kustannuksista ja jossa kolmanneksi mainitulla asiantuntijalla on kansallisen oikeuden nojalla mahdollisuus tehdä suoraan kyseisen kassan kanssa mainittujen lausuntojen laatimista koskeva sopimus voidakseen tulla tunnustetuksi edellä tarkoitetuksi laitokseksi, mutta ei ole käyttänyt tätä mahdollisuutta hyväkseen.

Oikeudenkäyntikulut

55 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian 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 (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa on tulkittava siten, että

– **riippumattoman asiantuntijan hoitokassan lääketieteellisen yksikön lukuun suorittamaa hoidon tarpeen arviointia koskevien sellaisten lausuntojen laatimista, joita kyseinen hoitokassa tarvitsee arvioidakseen sitä, missä laajuudessa siinä vakuutetuilla henkilöillä on oikeus sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan liittyviin palvelujen suorituksiin, on pidettävä sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvänä palvelujen suorituksena, kunhan se on välttämätöntä kyseiseen alaan liittyvien liiketoimien suorittamiseksi, ja että**

– **kyseinen säännös ei ole esteenä sille, ettei mainittua asiantuntijaa suostuta tunnustamaan sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi, tilanteessa, jossa hän yhtäältä suorittaa hoidon tarpeen arviointiin liittyvien lausuntojen laatimiseen perustuvia palvelujen suorituksiaan alihankkijana mainitun lääketieteellisen yksikön – joka on tunnustettu edellä tarkoitetuksi laitokseksi – toimeksiannosta, jossa toisaalta asianomainen hoitokassa ottaa välillisesti ja kiinteämääräisesti vastatakseen kyseisten lausuntojen laatimisesta aiheutuvista kustannuksista ja jossa kolmanneksi mainitulla asiantuntijalla on kansallisen oikeuden nojalla mahdollisuus tehdä suoraan kyseisen kassan kanssa mainittujen lausuntojen laatimista koskeva sopimus voidakseen tulla tunnustetuksi edellä tarkoitetuksi laitokseksi, mutta ei ole käyttänyt tätä mahdollisuutta hyväkseen.**

Allekirjoitukset