〔研究ノート〕

イギリスの国民医療サービス信託（NHS foundation trust）に係る付加価値税（VAT）

古　賀　敬　作

［目次］

Ⅰ．序論－NHS foundation trust 鳥瞰
Ⅱ．医療等と VAT
Ⅲ．NHS 財団信託に係る最高裁判決の紹介（Northumbria Healthcare NHS Foundation Trust（Respondent）v Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs（Appellant）

Ⅰ．序論－NHS foundation trust 鳥瞰

NHS（National Health Service）は，イギリスギリスの国営医療サービス事業である国民保健サービスを指し，患者の医療ニーズに対して公平なサービスを提供するために1948年に設立されたとされる[1)]。NHS 財団信託は，イングランドの国民保健サービス（NHS）内の半自律的な組織単位であり，保健社会福祉省から一定の独立性を持って運営されており，2013年の戦略保健当局（SHA）廃止以前は，それぞれの SHA からも独立していたとされる[2)]。NHS 信託もまた，NHS 財団信託同様，国民保健サービス（NHS）内の組織単位である[3)]。NHS 財団信託は，2006年国民保健サービス法（National Health Service Act 2006）により設立された。同法の第5章（NHS foundation trusts）30条1項は，国民医療サービス財団信託について，「NHS 財団信託は，本章に基づき，イングランドの保健サービスの目的のために商品およびサービスを提供することを目的とする公益法人である（"An NHS foundation trust is a public benefit corporation [the function of which is to provide

1）森宏一郎「イギリスの医療制度（NHS）改革－サッチャー政権からブレア政権および現在－」日医総研ワーキングペーパー No. 140，6頁（2007）＜https://www.jmari.med.or.jp/wp-content/uploads/2021/10/WP140.pdf，2025年12月3日最終閲覧＞。その他，英国 NHS を分析するものとして，森 宏一郎「英国 NHS の歴史」リサーチエッセイ No. 45（2004）＜https://www.jmari.med.or.jp/download/RE045.pdf，2025年12月3日最終閲覧＞がある。

2）NHS 財団信託ホームページ＜https://jmedia.wiki/NHS%E8%B2%A1%E5%9B%A3%E3%83%88%E3%83%A9%E3%82%B9%E3%83%88%E3%81%AE/NHS_foundation_trust，2025年12月3日最終閲覧＞参照。

3）NHS トラストホームページ＜https://jmedia.wiki/NHS%25E3%2583%2588%25E3%2583%25A9%25E3%2582%25B9%25E3%2583%2588/NHS_trust，2025年12月3日最終閲覧＞参照。

in accordance with this Chapter] goods and services for the purposes of the health service in England.")。」と定め，同条2項は「公益法人は，本章の適用上，附則7[4]に従って設立される法人団体である（"A public benefit corporation is a body corporate which, in pursuance of an application under this Chapter, is constituted in accordance with Schedule 7.")。」と定める。当該国民医療サービス財団信託は，国民医療サービス信託（NHS信託）による申請認可により設立される（同法同章33条，35条)。その主な機能は，物品やサービスの提供であり，例えば，病気の予防，診断，治療に関連して個人に提供されるサービスの提供，そして公衆衛生の促進と保護があげられる（同法同章43条2項(a)，(b))。もっとも，当財団信託は，その主な目的をより良く継続するために，追加の収入を利用可能にすることも目的とする（同法同章43条3項(a)，(b))。NHS財団信託は，その機能の性質に基づき，NHS財団信託は，医療サービスの目的で患者に物品やサービスが提供された場合には，当該NHS財団信託が宿泊やサービスに関して課す料金を支払う約束をした患者（または約束をしている患者）に対して，宿泊施設や追加サービスを提供しうる（同法同章43条6項)。

Ⅱ．NHS foundation trustに係る付加価値税（VAT）

Ⅱ－1　概要

まず，NHSに対するVATについては，NHSによる医療提供は法定の機能であり，免除ではなく非事業的である。NHS病院は，医療提供および課税（VAT）の費用を政府・中央から資金提供を受ける。彼らは付加価値税（VAT）登録されており，事業中に行う課税対象の供給に関して繰り込み税を徴収するだけでなく，1994年VAT法（Value Added Tax Act. 1994）41条の特別規定により，非事業に関する法定規定に関連して特定のサービスで課された税を還付することが認められている（HMRC internal manual VATHLT1040)。1994年VAT法41条は，政府（Crown）への適用を定めており，1項は「本法は，政府による課税給付に関しても，課税対象者によるそれに関して適用されるものと同等に適用する」と定め，3項は「政府部門への物品やサービスの供給に対して付加価値税（VAT）が課される場合……または政府部門による物品の輸入に付加価値税が課される場合，あるいは，次の(a)または(b)を目的としない供給に付加価値税が課される場合には，税対象の付加価値税の金額を返還するものとする。(a)政府部門が遂行する一切の業務，またはその供給が事業の進行または促進における供給として扱われる。政府部門からの供給」[5]と定

4）2006年国民保健サービス法第5章附則7は，公益法人の構成を定め，憲法上の要件や資格や監督などを定める。

5）Value Added Tax Act. 1994§41（Application to the Crown.): "(1)This Act shall apply in relation to taxable supplies by the Crown as it applies in relation to taxable supplies by taxable persons.
(2). . . . . .
(3)Where VAT is chargeable on the supply of goods or services to a Government department F2... or on the importation of any goods by a Government department F3... and the supply F4... or impor-

める。当該規定は，NHS 財団信託や NHS 信託向けの還付制度を規定している。

医療に係る VAT 課税については，1994年 VAT 法附則 9 のグループ 7 に基づき，医療従事者および医療機関による医療供給に対して利用可能なすべての VAT 免除を網羅している。免除資格のある医療および準医療職のサービスは，1994年 VAT 法附則 9（免除[6]）のグループ 7（医療と福祉）[7] 項目 1-3 に記載された登録医療専門家が提供するサービスについて免除の対象となる。同法附則 9 のグループ 7 の項目 1 は，「次の(a)，(b)，(c)，……のいずれかに登録または登録された者によるサービスの供給。(a)医療従事者登録簿（the register of medical practitioners），(b)眼科眼鏡技師の登録簿または調剤眼鏡技師の登録簿のいずれかが，1989年眼鏡技師法（Opticians Act 1989）または同法 9 条に基づき，眼科眼鏡技師または調剤眼鏡技師として事業を行う法人リストのいずれか，(c)2001年保健専門職命令（the Health Professions Order 2001）により」と定め，項目 2 は，「(a)歯科医師登録者，(b)1984年歯科医師法（the Dentists Act 1984）36B 条に基づき設立された歯科医療専門職登録者による医療サービス，および歯科補綴物（義歯・差し歯・クラウンなど）の提供」，そして項目 3 は「2010年薬局令（the Pharmacy Order 2010）に基づき維持される登録簿，または1976年薬局法（北アイルランド）法（Pharmacy（Northern Ireland）Order 1976）に基づいて維持される薬剤師登録簿に登録された者による医療の提供を含むあらゆるサービスの提供」と定める。

VAT Health に関する VAT 歳入関税庁内部マニュアルでは，これらの項目について，次の通り説明する。曰く，「サービスは，その人が登録された職業内で行われ，専門的な訓練の過程で得た知識，技能，判断力，経験を活用するものである。サービスの主な目的は，関係者の健康の保護，維持，または回復である。これらに基づき，これらの専門家は訓練を受けていないサービスを提供する場合，免除を受けることはできない。例えば，歯科医は看護用品を免除できず，眼鏡技師も手術用品を免除できなかった。しかし，医療従事者

---

tation is not for the purpose—

(a)of any business carried on by the department, or

(b)of a supply by the department which, by virtue of［F5 section 41A,］is treated as a supply in the course or furtherance of a business,

then, if and to the extent that the Treasury so direct and subject to subsection (4) below, the Commissioners shall, on a claim made by the department at such time and in such form and manner as the Commissioners may determine, refund to it the amount of the VAT so chargeable."

6）なお，ゼロ税率については，1994付加価値税法附則 8 に定める。

7）このような定めの背景について，VAT Health に関する VAT 内国歳入関税庁内部マニュアルでは，「『医療』の文言は，VAT の免除対象外の商品やサービスを幅広く含む。歴史的に，英国は法定登録簿に登録または登録されている者の専門的な訓練，知識，経験を活用するすべてのサービスは付加価値税（VAT）の対象外とみなしてきた。しかし，このアプローチに対する異議が唱えられ，登録医療従事者が提供するサービスに対する免除が明確化・再定義され，1996年に税関（現在の HMRC）は，仲裁，調停，調停など主に合法的なサービスが標準税率で VAT の対象となることを認めた。その後，2001年には ECJ のオーストリア不利判決を受けて，父性鑑定も標準税率で付加価値税（VAT）の対象となった。」と説明させる（VATHLT1030）。

は，専門医が不在の緊急時などにおいて必要と判断した場合，これらのサービスの免除供給を受ける権利がある（“However, medical practitioners are entitled to exempt supplies of these services where they consider it necessary to perform them in the absence of a specialist in that field - for example in an emergency.”）。

Dr Anthony Raymond Evans 事件（VTD 285）[8] は，免除は医療専門家が登録されているサービスにのみ適用されるという見解を支持する。エヴァンス医師は登録看護師であり鍼灸の医師で，鍼灸クリニックを経営していた。彼は法律の厳格な解釈を主張し，まず看護師登録簿に記載されていること，次に鍼治療が登録看護師の業務範囲内であるため，その用品は免除されると主張した。我々は，看護師が提供するすべての物資が免除対象となるため，法律の厳格な解釈を求める彼の要求は不条理を招くと主張しました。代わりに，看護師が登録資格で行ったサービスのみが免除対象となり得る，またそうすべきである。審判所は我々の見解に同意し，まとめて次のように助言した。曰く，『……項目１は，そこに記載された者たちが提供するサービスおよびその職業，職業，または事業の過程において提供されるサービスに限定されるべきである。』

本件は，主要な VAT 指令よりも前のものであるが，依然として権限とみなされており，HMRC は引き続きその権限を用いている。

項目２の下では，主な目的が人の健康を保護，維持，回復することであると認め，したがって免除されるサービスが幾つか損する。同様に，常に課税対象となるサービスも存する。その主な目的が第三者の意思決定を可能にすること，あるいは診断，ケア，治療の要素を含まない行政的な性質を持つ場合である。しかし，主な目的に応じて免除または課税対象となるサービスもあれば，目的に関係なく他の免除の対象となるサービスもある。（……）」[9]

Ⅱ－２　Evans 事件判決の踏襲－Gillian Graham t/a Skin Science v The Commissioners for HMRC［2024］UKFTT 352（TC）－

本件は，1994年 VAT 法附則９のグループ7VATA 附表９グループ７の対象となる特定の美容皮膚治療が対象（項目１）か否かが争われた事案である。当審判所（VIMAL TILAKAPALA 審判所裁判官）は，治療は健康の保護，回復，維持を主な目的にしたものではなく，「医療ケア」ではないと判断した。本件における控訴人およびその事業に関する事実（「控訴人およびその事業に関する事実」のパラ47乃至パラ47，一部パラ省略）は，以下の通りである。

控訴人はロンドンのハーレー・ストリート10番地で「スキンサイエンス（“Skin Science”.）」という名前でクリニックを運営している。このクリニックは2001年10月から運

8）Evans 事件判決の考えは，今般の Gillian Graham t/a Skin Science v The Commissioners for HMRC［2024］UKFTT 352（TC）においても見受けられる。詳細はⅡ-2 でみることにする。

9）VATHLT2010 - The services of the medical and paramedical professions: Services which qualify for exemption.

営されている。クリニック設立前は，控訴人はNHSで勤務する集中治療看護師であった。その後，Harley Medicalグループや Transform Medicalグループなどの大手クリニックでスキンケア部門の看護師として勤務した。控訴人は登録一般看護師（RGN）であり，1994年にその資格を取得している。RGNとして，控訴人は3年ごとに看護・助産評議会（NMC）に再認証を提出しなければならない。再認証プロセスでは，務時間の証拠，ケーススタディ，他の医療専門家との意見交換，そして研修コースへの参加など，彼女の専門的実務範囲をNMCに示す必要がある。

控訴人の専門分野は皮膚疾患で，2011年以降，看護師処方者として活動している。看護処方師の資格を得るために，彼女はロンドン・メトロポリタン大学に1年間（2010年から2011年まで）通学した。コースでは，診療所で提供する薬の研究と処方に関する試験を受けた。看護師処方者として，控訴人は英国の国民処方薬リストに記載されたいかなる薬も法的に処方できるが，専門的な面では自分の診療分野に関連した薬のみを処方できる。控訴人は評価と診断を行った後にのみ必要な薬を処方できる。これは看護・助産評議会が発行する専門基準である看護規範の要件であり，控訴人はそれに従う義務がある。具体的には，看護師法（the Nursing Code）18条は「訓練と能力の範囲内で，法律，当社の指針およびその他の関連政策，指針，規則の範囲内で薬について助言，処方，供給，調剤，または投与しなければならない（“Advise on, prescribe, supply, dispense or administer medicines within the limits of［your］training and competence, the law, our guidance and other relevant policies, guidance and regulations”）」と定めるが，これが法的義務に該当するかどうかは確立されていない。

看護師処方者になる前は，医師が控訴人に代わって処方し，控訴人が治療を施行する。この場合，控訴人は患者を診察し，看護師としての診断を下す。医師は患者を評価し，必要と思われる薬を処方する前に医学的診断を行う。控訴人は心理学の資格を持たず，精神科医でもなければ，専門の精神保健看護師でもありません。ただし，RGNの訓練には心理学に関連する内容も含まれている。控訴人は，一般看護師としての訓練のこの要素が「心理ケアの枠組みの下で（“under the umbrella of psychological care”.）」診断を行う資格を与えると考えている。控訴人が「心理ケアの枠組み」のもとで自らが下す資格があると考える診断には，自尊心の低さ，社会的孤立，身体イメージの悪化，不安など，さまざまな状態が含まれる。控訴人は，自らの診断と診断された状態の治療に完全に自信を持っている。彼女は何度も自分を「絶対に適任」と考えていると確認した。控訴人が患者に提供する治療は，通常，他の専門家が関与する治療計画の一部ではない。一部の患者が別の医療専門医のもとで治療を受けている場合もあるが，控訴人はそれらの専門医と連絡を取ることはない。しかし，控訴人は治療プログラムを策定する際に依頼人の他の健康問題も考慮しており，これは看護プロセスの要件である。

【控訴人は心理状態の診断と治療に適格かどうか】

「医療免除の対象となるには，医療サービスは加盟国が定義する関連医療および準医療職

の遂行において提供されなければならない。」[10]

「控訴人は証拠およびケーススタディにおいて，自身の治療が患者の感情的健康の向上を意図し，実際にもたらしていることを明確にしている。Firth 氏はまた，一見美容的な治療が実は心理的な問題に対処していると何度も指摘している。」[11]

「ほとんどのケーススタディにおいて，控訴人は自身の治療が特定の依頼人の身体的，社会的，感情的な健康をどのように回復させたかを記録している。5つのケーススタディでは，治療後にクライアントが『自信がついた（“more confident”）』とか「自意識が薄れた（“less self-conscious”）』と具体的に言及している。10件のケーススタディでは，クライアントが治療を受けたことで『感情的に良くなった（“better emotionally”）』と言及しています。彼女の2つのケーススタディでは『うつ病（“depression”）』という診断を特にあげている。したがって，控訴人は自らのサービスに心理状態の診断と治療も含まれていると考えていることは明らかである。」[12]

「VAT 法31条1項は，商品またはサービスの供給が，附則9グループ7（健康および福祉）の項目1に特定された内容であれば，免除供給であると定める。つまり，項目1は，『登録または登録された者による医療サービスの提供は……(d)2001年看護・助産令5条に基づき維持されている資格を持つ看護師および助産師の登録簿に登録または登録された者により構成される』と定める。」[13]

「Evans 事件において，歳入関税庁は附則9グループ7項目1（1972年財政法附則5グループ7項目1の前身）に関して看護師が提供するサービスは，登録看護師としての役割の範囲内で提供されている場合のみ医療免除対象となり，法律がそれ以外の解釈をすれば不条理が生じると主張した。登録看護師が作成したすべての用品は免除対象となります。審判所はこれに同意し，項目1に関して次のように判示した。曰く，「……項目1は，記載された者およびその職業，職業，または事業の過程で提供されるサービスに限定されると解釈されなければならない。そうでなければ，グループ7の免除規定は不条理に相当すると考える（“……item 1 must be construed to be limited to services supplied both by persons therein set out and in the course of their professions, vocations or businesses as such. Otherwise, it is our view that the exempting provisions of Group 7 would amount to an absurdity”）。」[14]

「Evans 事件において，審判所が特に争ったのは，登録看護師による鍼治療の提供がその免除の範囲内かどうかであった。しかし，そうではないことが判断した。看護師は高度な資格を持つ鍼灸師であったものの，審判所は鍼治療の提供が登録看護師の職業の範囲内ではないと認定した。」[15]

10）Gillian Graham t/a Skin Science v The Commissioners for HMRC［2024］UKFTT 352（TC）, para. 47.

11）*Id.*, at para. 48.

12）*Id.*, at paras. 49–50.

13）*Id.*, at para. 52.

14）*Id.*, at para. 53.

「医療従事者でない心理学専門家が特定の登録簿を持ち，グループ７の項目1(c)に分類されるということは，心理学が医療従事者でない者に対して特定の資格を要求していることを示唆している。したがって，控訴人は心理的な状態の診断および治療がRGNとしての職務の範囲内であるという主張を証明していないと判断する。ここで指摘しなければならないのは，控訴人が実際にどの程度心理的状態を診断し治療する義務があるかを判断することはできず，すべての患者に対してそれが必要とは限らないことを認める。しかし，控訴人は証言の中で，患者の感情的健康が重要であり，患者がうつ病や自尊心の低下で彼女を訪ねることがあると明確に示している。彼女のいくつかのケーススタディ（FM，NR，JRを含む）が特にこの点に言及している。さらに，ファース氏は，控訴人の治療の治療的性質を評価する際には，彼女が身体的障害だけでなく心理的障害も治療していることを考慮しなければならないと強調している。したがって，心理的側面は私たちが考慮すべき物質的な側面である。」[16]

【治療の目的】

「*PFC Clinic*[17]（引用者補注）において，欧州司法裁判所（ECJ）は美容整形外科および再建形成外科を含むクリニックが提供するサービスに対する医療免除の適用を検討した。ECJは次のように判示した。

曰く，『… 本件で問題となっているサービスは，病気，怪我，先天性身体障害により形成外科やその他の美容治療を必要とする人々の治療またはケアを提供することを目的とする場合，VAT指令第132条１項(b)項および第132条１項(c)項[18]）の「医療ケアの提供」の概

15）*Id.*, at para. 55.

16）*Id.*, at para. 64.

17）Skatteverket v PFC Clinic AB. 21 Mar 2013（Case C-91/12）．本件は，EUVAT指令の第132条第１項(b)および(c)は，本件で争点となっているPFCは形成外科および美容治療の分野で医療サービスを含む課税免除の規定が含まれると解釈されるべきか否かが争われた事案である。欧州司法裁判所は，以下通り，判断した。2006年11月28日の評議会指令2006/112/ECの共通付加価値税制度に関する第132条第１項(b)および第(c)条は，次のように解釈されなければならない。すなわち，主審理で問題となっている美容外科やその他の美容治療を含むサービス提供は，第132条第１項(b)および(c)項の意味における「医療ケア」および「医療提供」の概念に該当し，それらのサービスが疾病や健康障害の診断，治療，治癒，または保護を目的とする場合に該当する。人の健康を維持または回復すること，整形手術や美容施術を受ける人がそれに対して持つ主観的な理解は，その介入が治療目的を持つかどうかを判断する決定的なものではない，というもの，本件で問題となっているサービスが，医療専門職の免許を持つ者によって提供または実施されている，またはその目的がその専門家によって決定されている事実は，本件で争点となっているサービスが，第132条第１項(b)項の意味における「医療ケア」または「医療提供」の概念に該当するかどうかの評価に影響を与える可能性があるおよび指令2006/112の(c)をそれぞれ，本件で問題となっているサービス供給が，指令2006/112の第132条第１項(b)または(c)条に基づきVAT免除対象かどうかを判断するためには，第1(b)項または(c)項に定められたすべての要件およびTitle IXの他の関連規定を考慮しなければならない。

18）VAT指令第132条１項(b)項および第132条１項(c)項は，以下の通り定める。

念に該当する可能性がある。しかし，手術が純粋に美容目的の理由によるものであれば，その概念には含まれない。』
言い換えれば，美容サービスが必要な場合，そのサービスは医療免除の範囲内に入る可能性があるが，一方で，サービスが純粋に美容目的で医療的必要性がない場合，その免除は適用されない。この文脈での『必要性』は治療的な必要性を指すものと捉えています。純粋に美容目的で提供される医療処置は，医療を提供する目的があるとはいえない。」[19]

Ⅲ．NHS 財団信託に係る最高裁判決の紹介
（Northumbria Healthcare NHS Foundation Trust（Respondent）v Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs（Appellant））

本件は，Northumbria Healthcare NHS 財団信託が提供する病院の駐車場サービスに対して VAT を課さなければならないと判示した事案である。本件は，トラストの病院「ペイ・アンド・ディスプレイ」駐車場サービスが「特別な法的枠組み」の下で提供されているかどうか，またその活動を VAT の範囲外と扱うことが競争の重大な歪みを引き起こすかどうかを問題視した。病院駐車の提供は NHS の法定義務ではないが，政府の規制の対象となってる。本件控訴裁判所は，トラストが公的機関として行動していると判断し，指針とより一般的な公法上の義務により，民間事業者とは異なる法的条件に従うと判断した。しかし，最高裁は，そのような活動が指針によってのみ管理されている場合には法的確実性が不十分であると判断し，この分析を覆した。

以下では，控訴裁判所（［2024］EWCA Civ 177）のアプローチに対する最高裁の判断を紹介する。

「控訴裁判所は第137項で，第13条第 1 項の第 2 項の目的は，将来の参入者を含む民間事業者が不利な立場に置かれないようにすることであると認めた（Commission v Ireland（2009年）第58段落）。国道局のパラグラフ39）。さらに，パラグラフ139では，トラストが市場に参加していること，そしてその駐車場と民間事業者が提供する駐車との間に実際の競争が存在することを認めた。したがって，本当の論争は競争の歪みが生じるかどうか，そしてそれが重大なものになるかどうかであった。判決は，第一審審判所（グレッグ・シ

「1　加盟国は以下の取引を免除するものとする。
(a)
….
(b)
公法に基づく機関，または公法に基づく機関と同等の社会条件の下で病院，医療・診断センター，その他類似の正式に認められた施設によって行われる病院および医療ケアおよび密接に関連する活動；
(c)
加盟国が定義する医療および準医療職の遂行における医療サービス提供；」

19）Gillian Graham t/a Skin Science v The Commissioners for HMRC［2024］UKFTT 352（TC）, para. 47.

ンフィールド判事）による限定的な分析と，上記の要約通りのガイダンスへの依存に言及し，次のように述べた。

『143.……しかし，これらの証拠のいずれも，非課税が競争の歪みを生み出すという結論を支持するものではなく，むしろ，焦点は病院の駐車場が病院へ向かう人だけが利用し，他の人が利用しないようにすることにある。』2015年の駐車原則の脚注５には，『正当な駐車理由がない人（例：通勤者）』に追加料金が課される可能性が記されており，2006年の駐車場ベストプラクティスでは『非サービス利用者への抑制の必要性』が言及されています...空港駐車場に一箇所だけを使うことは非常に局所的な例であり，CJEU の『調査結果は現地市場に基づくべきでない』という指針とは対照的である。しかし，価格引き上げが対応策となった事実は，非課税が民間事業者に不利に働くことはないことを示している。……Non-taxation は，病院駐車場の不適切な利用を思いとどまらせる必要性に何の影響も与えない。

144. また，なぜ反事実において価格が下がるか追加収入が保持されるかに違いがないと言われるのか理解できない。生み出された利益はすべて医療サービスの改善に使われなければならない。追加の収入は，消費者の選択肢に影響を与える駐車場の改善（例えば照明やセキュリティの改善）に使われる可能性があるが，その点で何が起こるかについては証拠や調査結果はない。NHS 機関が医療提供のために収入を保持するだけで，歪んだ影響を与えることはないと考える。既存または将来の民間事業者の立場には影響を与えない可能性がある。駐車場市場には全く影響はない。唯一の結果としては，NHS 機関が収入を増やし，中央政府の税収が減少するという代償を払うことになる。

145. 第一審審判所（グレッグ・シンフィールド判事）が依拠している証拠は，病院に通行しない個人が病院の駐車場を利用する場合に関するものである。反事実を評価する際には，民間事業者が病院に来る人々を誘致するために競争するか，あるいは競争したいかどうかも考慮する必要がある。関連する事実認定はほとんどない。最も関連性の高いのは，2015年駐車原則の脚注１にある『必要なすべての人に駐車スペースを提供できる場所は非常に少ない』という記述，保健技術覚書第４節における駐車容量の問題に関するコメント，『すべての NHS 組織が追加の駐車を望んでいる』（……）である。また，第一審審判所（グレッグ・シンフィールド判事決定のパラグラフ25にあるトラスト特有の調査結果では，町にある場所で代替駐車場が利用可能であり，その町自身の駐車場がしばしば十分に活用されていることが示されている。これらの発見は，病院の駐車場に課税されないことで歪んだ影響が起こるという結論を支持するものではない。実際，こうした発見と常識を合わせると，消費者選択の最も重要な要因は病院への近さとアクセス性であることを強く示しています。そうでなければ，『ごく少数』（強調）のサイトが必要とするすべての人にスペースがあるという状況にはならない。』[20]

20）Northumbria Healthcare NHS Foundation Trust（Respondent）v Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs（Appellant）, para. 123.

「控訴裁判所は，トラストが追加収入を単に引き取るだけで料金を下げなければ競争が歪むという FTT の結論を誤って批判している。その考え方は，所得を保持することは価格を引き下げるのではなく，歪んだ影響を及ぼさないというものであったようである（上記控訴裁判所判決のパラグラフ144参照）。なぜなら，それは NHS 機関が所得を保持することに関わるからである。……」[21]

「サプライヤーの特定は分析には関係ない。さらに重要なのは，VAT 節約による収入が実際に何に使われているかを見る必要がなく，競争の歪みをほとんど無視できないほどの歪みを確立するということである。収入の増加，つまり利益の増加が価格の下落や民間事業者に不利な活動拡大をもたらすという証拠は歪みを証明する一つの方法であるが，それだけが唯一の方法ではない。もう一つは，上級審判所（ベーコン判事およびジョナサン・キャナン判事）が説明したように（……），『不利は，同じニーズを満たす同一または類似の活動が差別的に扱われることに起因する。この不利な点は，公的機関が価格設定を維持しつつ，より高い利益を得ている場合に排除できない。』この重要な点は控訴裁判所の分析には含まれてはいなかった。」[22]

「……，論理的かつ常識的に見て，両者は消費者の観点から明らかに類似しており，消費者のニーズも同じものとして競合している。いずれにせよ実際の競争が見つかり，病院周辺の駐車場に対する未充足の需要も多大であった。さらに，両事業が VAT の目的で異なる扱いを受ける場合，一方の団体を非課税と扱うこと自体が，同じ地理的場所での駐車場提供市場への参入を妨げる潜在的な競合他社の妨げとなるため，競争の歪みが生じることになります。財政上の差別措置の結果として，公的機関が競合する民間事業者と比較して関連活動からより多くの利益を得られる能力は，実際には競争の歪みを生むことになる。」[23]

「当信託は，競争の歪みが重大かどうかの必要な分析を行わなかった第一審審判所（グレッグ・シンフィールド判事）の決定に異議を唱えている。例えば，ワイト島事件の審判所は地方自治体の非課税が価格を少なくとも7.5%下落させると判断したが，本件ではそのような分析ははない。当信託は，歪めが重大であるという結論を支持する証拠はなかったと主張する。競争の歪みがもたらす影響を考慮しないまま，（第一審審判所（グレッグ・シンフィールド判事の判断）での歪みは無視できるものとは言えないという判断は支持されなかった。当信託は，VAT の対象外の公共機関に対するわずかな財務的利益と，それに伴い重大な歪みを結論づける根拠がないことを示すために，仮想的な数値例を一連に提示している。この提出は却下する。CJEU 判例は，実際のまたは潜在的な競争の歪みを無視できる程度と評価する際，対象となる活動と国内市場の分析に基づいて行うべきだと定めている。非課税が対象となる公共機関の価格設定や留保利益の決定に与える影響の評価は求めていない。」[24]

21）*Id.*, at para. 123.
22）*Id.*, at para. 127.
23）*Id.*, at para. 129.
24）*Id.*, at paras. 130-131.

【謝辞】本研究は、「イギリスにおける成年後見人制度からみた福祉型信託の課税の在り方に関する解釈学的・立法論的研究」と題する研究テーマについて、公益財団法人トラスト未来フォーラムより研究助成を受けたものである。