JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

ELEANOR SHARPSTON

9 päivänä lokakuuta 2008 [1]

1. Tietyt yleishyödylliset toiminnot, kuten sairaalahoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet, on vapautettu arvonlisäverosta. Silloin, kun oikeushenkilöt, joiden toiminnot on vapautettu arvonlisäverosta, muodostavat yhteenliittymiä suorittaakseen jäsenilleen palveluja, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toimintojen harjoittamiselle, kyseiset palvelut on myös vapautettu arvonlisäverosta, jos yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan ”kunkin [täsmällisen] osuuden yhteisistä kustannuksista” eikä tästä aiheudu kilpailun vääristymistä.

2. Esillä oleva Alankomaiden Hoge Raadin (ylimmän oikeusasteen yleinen tuomioistuin) esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee lähinnä sitä, koskeeko viimeksi mainittu vapautus myös yhdelle tai useammalle jäsenelle yksittäin suoritettuja palveluja. Vai noudatetaanko arvonlisäveroa koskevissa yhteisön säännöksissä tältä osin kolmen muskettisoturin tunnuslausetta ”kaikki yhden ja yksi kaikkien puolesta”?

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

Asiaa koskeva lainsäädäntö

3. Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa käsiteltävänä oleva asia koskee vuosina 1994–1998 suoritettuja palveluja, joten asianomainen yhteisön säädös on kuudes arvonlisäverodirektiivi. [2]

4. Direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikko on ”Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset”. Kyseisen kohdan 1 alakohdassa säädetään merkityksellisiltä osin seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; sellaisena kuin se on muutettuna useaan kertaan; jäljempänä kuudes direktiivi). Direktiivi on korvattu 1.1.2007 lukien yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), jonka tavoitteena on esittää sovellettavat säännökset selkeästi ja toimivasti rakenteeltaan sekä sanamuodoltaan uudelleen laadittuna ja periaatteessa muuttamatta sisällöllisesti olemassa olevaa lainsäädäntöä (ks. johdanto-osan kolmas perustelukappale).

selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

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

– –

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

– –” [3]

Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymys

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (jäljempänä Stichting) on säätiö, jonka jäseniä ovat useat sairausvakuutuslaitokset ja joissakin tapauksissa kyseisten laitosten yksittäiset jäsenet kuten yksittäiset sairaalat. Stichtingin jäsenten toiminnot on vapautettu arvonlisäverosta. Stichtingin omana yleisenä tavoitteena on parantaa terveydenhoidon laatua. Tässä tarkoituksessa se suorittaa erilaisia palveluja jäsenilleen. Sairaalat hankkivat suurimman osan kyseisistä palveluista (jotka liittyvät erityisesti lääkintä- ja sairaanhoitohenkilöstön ammatillisten vaatimusten määrittämiseen ja vahvistamiseen), ja kustannukset jaetaan niiden kesken vuodepaikkojen lukumäärän mukaisesti. Veroviranomaiset

3 – Samat säännökset sisältyvät nyt sisällöllisesti muuttumattomina direktiivin 2006/112 131 artiklaan ja 132 artiklan 1 kohdan b ja f alakohtaan.

ovat hyväksyneet, että kyseiset palvelut (jotka viime kädessä rahoitetaan valtion varoista) vapautetaan arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan täytäntöönpanevien kansallisten säännösten nojalla.

6. Stichting suorittaa satunnaisesti myös muita palveluja yksittäisille jäsenilleen. Tällaisiin palveluihin kuuluu esimerkiksi se, että sopimusjärjestelmään kuuluvalle laitokselle annetaan käyttöön työntekijä, joka toimii työryhmän puheenjohtajana asianmukaista lääkärinhoitoa koskevassa hankkeessa, sekä se, että henkilöstöä lähetetään esiintymään sopimusjärjestelmään kuuluvan toisen laitoksen järjestämään keskustelutilaisuuteen, joka koskee lääkkeitä virusten torjumiseksi ja sydämen vajaatoimintaa. Nämä palvelut laskutetaan erikseen kyseiseltä jäsenlaitokselta. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen mukaan on kiistatonta, että kyseiset palvelut ovat välittömästi tarpeellisia jäsenten arvonlisäverosta vapautettujen toimintojen harjoittamiselle ja että kilpailu ei missään tapauksessa vääristy. Veroviranomaiset katsovat kuitenkin, että edellytys korvauksesta, joka kattaa ”kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista”, ei täyty.

7. Asia on nyt vireillä Hoge Raadissa, joka pyytää ennakkoratkaisua seuraavaan kysymykseen:

”Onko [kuudennen direktiivin] 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa tulkittava siten, että se kattaa myös tässä säännöksessä tarkoitettujen yhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden arvonlisäverosta vapautetulle toiminnalle tai sellaiselle toiminnalle, josta ne eivät ole arvonlisäverovelvollisia, ja joista ei vaadita korvaukseksi enempää kuin näistä palveluista aiheutuu kustannuksia, mikäli nämä palvelut suoritetaan ainoastaan yhdelle tai useammalle jäsenelle?”

8. Stichting, Alankomaiden hallitus ja komissio ovat kaikki esittäneet sekä kirjallisia että suullisia huomautuksia.

Arviointi

Kilpailun vääristyminen

9. Alankomaiden hallitus kyseenalaistaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olettamuksen siitä, että riidanalaiset palvelut eivät vääristä kilpailua. Se huomauttaa erityisesti, että kansallisissa täytäntöönpanosäännöksissä, joissa määritellään Alankomaiden

lainsäädännössä sovellettavan vapautuksen soveltamisala, nimenomaisesti suljetaan pois henkilöstön palvelukseen tarjoaminen juuri sillä perusteella, että se on palvelu, joka on omiaan aiheuttamaan vakavaa kilpailun vääristymistä.

10. Se, onko kilpailu todella vääristynyt tai onko sen vääristyminen todennäköistä, on tietenkin asianomaisen kansallisen tuomioistuimen ratkaistava asia, kuten on myös asiankuuluvien kansallisten täytäntöönpanosääntöjen tulkinta ja soveltaminen. Kilpailun vääristymisen todennäköisyydestä on yksinkertaisesti todettava, että verovapautuksen myöntäminen on evättävä, jos on olemassa todellinen vaara, että vapautus sinänsä voi välittömästi tai tulevaisuudessa johtaa kilpailun vääristymiseen. [4]

11. Tekisin kuitenkin vielä yhden huomion. Kansallisen tuomioistuimen kysymyksessä viitataan palveluihin, ”joista ei vaadita korvaukseksi enempää kuin näistä palveluista aiheutuu kustannuksia”. Tämä sanamuoto voisi kattaa palvelut, joista vaaditaan kustannuksia alhaisempaa korvausta, verrattuna kuudennessa direktiivissä mainittuun täsmälliseen kustannusten korvaukseen. [5] On selvää, että palvelujen suorittaminen kustannuksia alhaisempaan hintaan vaikuttaa kaupallisten yritysten väliseen kilpailuun, mikä toimivaltaisen kansallisen tuomioistuimen on otettava huomioon tosiseikkojen arvioinnissa.

Suppea tulkinta

12. Kuten Alankomaiden hallitus ja komissio ovat todenneet, yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastikkeellisesta suorituksesta. [6]

4 – Ks. asia C-8/01, Taksatorringen, tuomio 20.11.2003 (Kok. 2003 s. I-13711, 58–65 kohta).

5 – Huomautan, että niistä erikielisistä toisinnoista, joilla kuudes direktiivi annettiin vuonna 1977, kaikki sisältävät 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa sanan ”täsmällinen” paitsi hollanninkielinen toisinto, jossa viitataan ainoastaan ”pelkkään korvaukseen” (”enkel terugbetaling”) ilmaisun ”ainoastaan täsmällinen korvaus” sijaan. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohta on pantu täytäntöön Alankomaiden lainsäädännössä liikevaihtoverolain (wet op de omzetbelasting) 11 §:n 1 momentin u kohdalla, jossa viitataan myös ilmaisuun ”ainoastaan korvaus” (”slechts terugbetaling”).

6 – Ks. erityisesti direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdasta asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989 (Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta) ja edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Taksatorringen, tuomion 61 kohta.

13. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin lisäksi todennut, että kyseisessä oikeuskäytännössä ei ole ollut tarkoituksena määrätä tulkinnasta, joka tekee kyseisten arvonlisäverovapautusten soveltamisen käytännössä lähes mahdottomaksi. [7]

Esitetty ennakkoratkaisukysymys

15. Stichting ja komissio esittävät, että Hoge Raadin kysymykseen olisi vastattava, että direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohta kattaa sellaisten yhteenliittymien suorittamat palvelut, jotka kuuluvat säännöksen soveltamisalaan, vaikka kyseisiä palveluja suoritetaan vain yhdelle tai useammalle jäsenelle, edellyttäen, että kyseisessä säännöksessä asetetut muut edellytykset täyttyvät.

14. Ehdottaisin myös, että tulkinnan suppeudesta – suppeaa tulkintaa ei tule kuitenkaan sekoittaa rajoittavaan tulkintaan [8] – voidaan joustaa kyseessä olevan vapautuksen luonteen mukaan. Sairaalahoito ja lääkärinhoito ovat vapautettuja arvonlisäverosta koko yhteiskunnan eduksi, jotta näistä hoidoista potilaille tulevia kustannuksia voidaan alentaa. Tämän vapautuksen tarkoitus ulottuu välttämättömiin tukipalveluihin, jotka on mittakaavaetujen vuoksi annettu yhteisessä määräysvallassa olevien yksiköiden suoritettaviksi. [9] Jos ”sairaalahoitoa ja lääkärinhoitoa” sellaisenaan tulkitaan suppeasti, onko asianmukaista tulkita välttämättömiä tukipalveluja vieläkin tiukemmin niin, että silmukka kiristyy entisestään? [10]

16. Alankomaiden hallitus katsoo, että säännös ei voi kattaa jäsenille yksittäin suoritettuja palveluja, joista näitä laskutetaan erikseen. Alankomaiden hallitus täsmensi kantaansa istunnossa ja väitti, että yhteisen edun hyväksi hankittujen palvelujen, jotka kuuluvat säännöksen soveltamisalaan, ja jäsenen yksityiseksi eduksi hankittujen palvelujen, jotka eivät kuulu säännöksen soveltamisalaan, välillä on ratkaiseva ero.

17. Olen lähtökohtaisesti samaa mieltä Stichtingin ja komission kanssa. Jos direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa asetetut muut edellytykset täyttyvät – jos palvelut ovat välittömästi tarpeellisia verosta vapautetun tai verottoman toiminnan harjoittamiselle, jos aiheutuneet kustannukset korvataan täsmälleen ja jos tästä ei

7 – Asia Taksatorringen, tuomion 62 kohta.

8 – Ks. julkisasiamies Jacobsin asiassa C-267/00, Zoological Society of London, 13.12.2001 esittämä ratkaisuehdotus (Kok. 2002, s. I-3353, 17–19 kohta).

9 – Ks. julkisasiamies Mischon edellä alaviitteessä 4 mainitussa asiassa Taksatorringen 3.10.2002 esittämä ratkaisuehdotus, 9 ja 117–124 kohta, erityisesti 117–119 kohta.

10 – Ks. myös asia C-76/99, komissio v. Ranska, tuomio 11.1.2001 (Kok. 2001, s. I-249, 23 kohta), sekä julkisasiamies Fennellyn asiassa 25.5.2000 esittämä ratkaisuehdotus, 20–23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

aiheudu kilpailun vääristymistä – sanojen ”osuus” ja ”yhteinen” liian kirjaimellisella tulkinnalla rajoitettaisiin mielestäni vapautuksen soveltamisalaa tarpeettomasti ja keinotekoisesti.

18. On selvää, että jos kaikki yhteenliittymän jäsenet hankkivat yhden tietynlaisen palvelun kunakin verokautena, jokaista jäsentä voidaan vaatia korvaamaan ”osuus yhteisistä kuluista” sanan varsinaisessa merkityksessä. Käytännössä tällaiset yhteenliittymät ovat todennäköisesti kuitenkin monimutkaisempia. Yhteenliittymä voi hyvin tarjota valikoiman erilaisia palveluja, joista osaa tarvitsevat kaikki jäsenet ja osaa vain jotkin jäsenet. Jäsenten tarpeet vaihtelevat todennäköisesti verokaudesta toiseen, joten tiettynä verokautena joitakin palveluja suoritetaan kaikille jäsenille, joitakin palveluja useille jäsenille ja vielä joitakin palveluja ehkä vain yhdelle jäsenelle. Silti näiden palvelujen suorittamisesta aiheutuvat kustannukset ovat tosiasiassa hyvinkin yhteisiä kustannuksia, koska ne syntyvät sellaisen yhteenliittymän toimesta, jonka perustamiseen kaikki jäsenet ovat osallistuneet tuossa tarkoituksessa, ja kustannusten kirjanpitomenetelmillä voidaan hyvin todeta jokaisen yksittäisen hankitun palvelun osalta täsmällinen osuus kyseisistä kustannuksista.

19. Alankomaiden hallitus esitti kirjallisissa huomautuksissaan, että verosta vapauttamisen tarkoituksena on välttää perimästä arvonlisäveroa palveluista, joita yhteenliittymä tarjoaa jäsenilleen, jos samoista palveluista ei olisi peritty veroa, jos yksittäiset jäsenet olisivat suorittaneet ne sisäisesti.[11] Tällaiset palvelut rinnastetaan täten sisäisesti toteutettaviin toimiin. Alankomaiden hallitus väittää, että kun yksittäinen jäsen hankkii palvelun, tämä on rinnastettavissa normaaleissa markkinaolosuhteissa suoritettavaan toimeen, jossa palveluntarjoaja on riippumaton palvelunsaajasta, eikä palvelulle pitäisi myöntää kyseistä kohtelua.

20. Tämä väite ei ole vakuuttava. Se, että yhteenliittymä suorittaa tietyn palvelun yhdelle tai useammalle jäsenelleen tai kaikille jäsenilleen, ei muuta palveluntarjoajan ja palvelunsaajan välistä suhdetta tai järjestelyn luonnetta eli sitä, että järjestelyllä jaetaan voimavaroja mittakaavaetujen hankkimiseksi.

21. Alankomaiden hallitus painotti istunnossa sitä, että palvelut on suoritettava yhteenliittymän kaikkien jäsenten yhteisen edun hyväksi tiettyjen jäsenten yksityisen edun sijaan, jotta palvelut vapautettaisiin verosta. Se kuvaili eroa viittaamalla koulujen valituslautakuntaan, joka avustaa kaikkia Alankomaiden kouluja valitusten ratkaisemisessa. Kyseinen palvelu suoritetaan kaikkien

11 – Ks. julkisasiamies Mischon ratkaisuehdotus asiassa Taksatorringen, 118 ja 119 kohta.

koulujen yhteiseksi eduksi, vaikka jotkin koulut eivät sitä tarvitse tiettynä ajanjaksona tai ollenkaan, ja tämän vuoksi palvelu tulisi vapauttaa arvonlisäverosta direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan nojalla. Jos yksittäinen koulu saisi sen sijaan oikeudellista neuvonantoa lautakunnan asianajajilta esimerkiksi arvonlisäverotusta varten, tämä olisi palvelu koulun yksityisen edun hyväksi eikä sitä tulisi vapauttaa arvonlisäverosta.

22. Vaikka olen taipuvainen olemaan yhtä mieltä sen lopputuloksen kanssa, johon Alankomaiden hallitus esimerkin tarkastelussaan päätyy, en ole samaa mieltä sen käyttämistä menetelmistä. Edellä kuvailluissa olosuhteissa arvonlisäverotusta koskevaa neuvonantoa ei vapauteta arvonlisäverosta, koska se ei ole välittömästi tarpeellinen palvelu koulun verosta vapautetun opetustoiminnan harjoittamiselle ja todennäköisesti koska se ei kuulu niihin palveluihin, joiden tarjoamiseksi lautakunta asetettiin. Toisaalta palvelu, joka on lautakunnan tarkoituksen mukainen ja joka on välittömästi tarpeellinen arvonlisäverosta vapautetun opetustoiminnan harjoittamiselle, tulisi vapauttaa verosta niiden koulujen todellisesta lukumäärästä huolimatta, jotka käyttävät kyseistä palvelua.

23. Mielestäni lisäksi yhteisen edun ja yksityisen edun välillä oleva ero ei ole kovin merkityksellinen itsenäisenä edellytyksenä. Jos jäsenet eivät ole velvollisia käyttämään kaikkia yhteenliittymän tarjoamia palveluja, ne käyttävät palveluja, jotka ovat niiden yksityisen edun mukaisia. Kyseisten palvelujen saatavuus kaikille jäsenille on välttämättä niiden yhteisen edun mukaista – edellyttäen, kuten aina, että palvelut ovat ”sellaisten riippumattomien yhteenliittymien, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai joiden toiminta ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, jäsenilleen suorittamia palveluja, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle”.

24. Koska Hoge Raadin kysymys perustuu nimenomaisesti siihen olettamukseen, että on ratkaistava ainoastaan, täyttyykö edellytys sellaisesta korvauksesta, joka kattaa ”kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista”, vastaan tuohon kysymykseen myöntävästi.

Ratkaisuehdotus

25. Näin ollen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Hoge Raadin esittämään kysymykseen seuraavasti:

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohta kattaa tässä säännöksessä tarkoitettujen yhteenliittymien jäsenilleen suorittamat palvelut, vaikka nämä palvelut suoritetaan ainoastaan yhdelle tai useammalle jäsenelle, edellyttäen, että säännöksessä asetetut muut edellytykset täyttyvät.