Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

21 päivänä tammikuuta 2016*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Arvonlisävero — Kuudes arvonlisäverodirektiivi — Vapautukset — 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohta — Julkisoikeudellisten laitosten ja muiden luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustettujen laitosten tarjoamien sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen vapauttaminen verosta — Sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen suoritusten tai tavaroiden luovutusten käsite — Luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustetut laitokset — Palvelutalot

Asiassa C-335/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka cour d'appel de Mons (Monsin ylioikeus, Belgia) on esittänyt 18.6.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.7.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Les Jardins de Jouvence SCRL

vastaan

Belgian valtio,

AXA Belgium SA:n

osallistuessa asian käsittelyyn

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

toimien kokoonpanossa: neljännen jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász ja C. Vajda (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: Y. Bot,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Tourrès,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 3.6.2015 pidetyssä suullisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Les Jardins de Jouvence SCRL, edustajinaan avocat L. Strepenne ja avocat G. Lardinois,

— AXA Belgium SA, edustajinaan avocat P. Meessen ja avocat C. Goossens,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

— Belgian hallitus, asiamiehinään M. Jacobs, C. Pochet ja J.-C. Halleux,

— Euroopan komissio, asiamiehinään F. Dintilhac ja L. Lozano Palacios,

kuultuaan julkisasiamiehen 9.7.2015 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Les Jardins de Jouvence SCRL (jäljempänä LJJ) ja Belgian valtio ja jossa on kyse siitä, että mainitun yhtiön ei sallittu vähentävän maksamaansa arvonlisäveroa kiinteistön rakennushankkeessa, jonka se toteutti palvelutalon pitämiseksi.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1). Pääasian oikeudenkäyntiin on kuitenkin sovellettava edelleen kuudetta direktiiviä kyseessä olevien tosiseikkojen tapahtuma-ajan vuoksi.

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädetään seuraavaa:

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

– –

g) sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset [oikeammin: julkisoikeudellisten laitosten tai kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien muiden laitosten sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset, mukaan lukien vanhainkotien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset];

– –

2. – –

b) Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia, jos

— ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle,

– –”

Belgian oikeus

5 Arvonlisäverolain (code de la taxe sur la valeur ajoutée; Moniteur belge 27.7.1969, s. 7046), sellaisena kuin se oli voimassa 21.7.2005 saakka, 44 §:n 2 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Verosta vapautettuja ovat myös

– –

2° sosiaalihuoltoon läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat laitokset, joiden tarkoituksena on huolehtia vanhuksista ja jotka toimivaltainen viranomainen tunnustaa sellaisiksi ja jotka – jos ne ovat yksityisoikeudellisia laitoksia – toimivat julkisoikeudellisiin laitoksiin vertailukelpoisissa yhteiskunnallisissa olosuhteissa – –”

6 Arvonlisäverolakia muutettiin 22.7.2005 alkaen 11.7.2005 annetulla puitelailla (Moniteur belge 12.7.2005, s. 32180). Näin muutetun arvonlisäverolain (jäljempänä muutettu arvonlisäverolaki) 44 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verosta vapautettuja ovat myös

– –

2° julkisoikeudellisten laitosten tai toimivaltaisen viranomaisen luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien muiden laitosten suorittamat palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, jotka liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon, sosiaaliturvaan sekä lasten ja nuorten suojeluun.

Tällaisia ovat erityisesti

— laitokset, joiden tarkoituksena on huolehtia vanhuksista,

– –”

7 Vanhainkodeista, palvelutaloista ja vanhusten päivähoitokeskuksista sekä Vallonian vanhusten neuvoston perustamisesta 5.6.1997 annetun Vallonian alueneuvoston asetuksen (décret du Conseil régional wallon du 5 juin 1997 relatif aux maisons de repos, résidences-services et aux centres d’accueil de jour pour personnes âgées et portant création du Conseil wallon du troisième âge; Moniteur belge 26.6.1997, s. 17043), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana (jäljempänä 5.6.1997 annettu asetus), 2 §:n 1 momentin mukaan vanhainkoti on ”laitos – sen nimityksestä riippumatta –, joka on tarkoitettu sellaisten vähintään 60-vuotiaiden vanhusten majoittamiseen, joilla on siellä vakinainen asuinpaikka ja joille tarjotaan siellä yhteisiä perhe- ja kodinhoitopalveluja, tukea päivittäisissä toimissa sekä tarvittaessa sairaanhoitoa tai terveydenhoitoa”.

8 Samaisen 5.6.1997 annetun asetuksen 2 §:n 2 momentissa määritellään palvelutalot siten, että niillä tarkoitetaan ”yhtä tai useampaa rakennusta – niiden nimityksestä riippumatta –, jotka muodostavat toiminnallisen kokonaisuuden, jota johdetaan järjestävän tahon toimesta ja jossa vähintään 60-vuotiaille vanhuksille tarjotaan vastikkeellisesti yksityisasuntoja, joissa he voivat elää itsenäisesti, ja

palveluja, joita he voivat vapaasti käyttää”. Edellä mainitussa säännöksessä todetaan, että hallitus täsmentää toiminnallisen kokonaisuuden käsitettä ja että palvelutalon yhteiset tilat, laitteet ja palvelut voivat olla myös muiden vähintään 60-vuotiaiden vanhusten saatavilla.

9 Puheena olevan 5.6.1997 annetun asetuksen 5 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan vanhainkodin tai palvelutalon pitäminen edellyttää toimiluvan saamista, ja saman asetuksen 5 §:n 2 ja 5 momentin mukaisesti mainittujen laitosten on täytettävä tietyt edellytykset.

10 Täten 5.6.1997 annetun asetuksen 5 §:n 2 momentissa todetaan, että vanhainkotien on täytettävä tietyt edellytykset, jotka koskevat

”1° palveluita, jotka sisältyvät majoituksen tai vastaanottopalvelujen hintaan;

– –

6° ruokaa, hygieniaa ja terveydenhoitoa;

– –

9° sisäisiä järjestyssääntöjä, joissa noudatetaan seuraavia periaatteita:

– –

c) perheenjäsenten, ystävien – – vapaata pääsyä vanhainkotiin – –”

11 Saman 5.6.1997 annetun asetuksen 5 §:n 5 momentin 2 kohdasta ilmenee, että myös palvelutalojen on oltava tämän tuomion 10 kohdassa mainittujen Vallonian hallituksen määrittelemien vaatimusten mukaisia.

12 Mainitun asetuksen 5 §:n 5 momentin 1 kohdan mukaan palvelutalojen asukkaiden käytössä olevissa henkilökohtaisissa asunnoissa on oltava vähintään olohuone, keittiötila, makuuhuone, kylpyhuone ja oma vessa. Saman asetuksen 5 §:n 5 momentin 2 kohdan 4 alakohdan mukaan palvelutalojen on myös täytettävä tietyt edellytykset, jotka koskevat ”lisäpalveluita, joita palvelutalon pitäjän on järjestettävä tai tarjottava saataville asukkaiden pyynnöstä, ja edellytyksiä näiden palveluiden käyttämiseksi” (jäljempänä vaaditut lisäpalvelut), ja ”[Vallonian] hallitus määrittää näiden palveluiden vähimmäissisällön”.

13 Vallonian hallituksen 5.6.1997 annetun asetuksen täytäntöönpanosta 3.12.1998 antaman asetuksen (Moniteur belge 27.1.1999, s. 2221), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana (jäljempänä 3.12.1998 annettu asetus), liitteen III, jonka otsikkona on «Palvelutaloihin sovellettavat vaatimukset», III luvun 2.2 kohdasta ilmenee, että palvelutalojen on huolehdittava yhteisten tilojen, ulkotilojen ja asukkaiden käyttöön annettujen välineiden ylläpidosta, ikkunoiden puhdistuksesta sisä- ja ulkopuolelta ja tiedotettava kunnassa järjestettävästä vapaa-ajantoiminnasta sekä järjestettävä palveluntarjoajan edustajan vierailu vähintään kahdesti vuodessa. Edellä mainitun 3.12.1998 annetun asetuksen liitteessä III olevan 2.3 kohdan mukaan palvelutalojen on tarjottava asukkaiden vapaaseen käyttöön seuraavat lisäpalvelut:

— mahdollisuus syödä päivässä kolme ateriaa, joista yhden on oltava kokonainen lämmin ateria, joko palvelutalon yhteisissä ruokailu- ja ohjelmatiloissa, palvelutalon ravintolassa tai palvelutaloon toiminnallisessa yhteydessä olevan vanhainkodin tai hoitokodin ravintolassa taikka asukkaan henkilökohtaisessa asunnossa. Asukkaille tarjotut ateriat kirjataan päivittäin rekisteriin, jossa mainitaan asukkaan nimi ja laskutuksen edellyttämät tiedot;

— mahdollisuus saada henkilökohtaiset asunnot siivotuiksi vähintään kerran viikossa;

— mahdollisuus asukkaiden henkilökohtaisen pyykin pesuun.

14 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että palvelutalojen soveltama hinnasto määritetään valtiovarainministeriön valvonnassa.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 LJJ on Belgian oikeuden mukaan vuonna 2004 perustettu osuuskunta, jonka sääntöjen mukaisena toimialana oli pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan pitää ja hallinnoida hoitolaitoksia sekä harjoittaa kaikenlaista toimintaa, joka liittyy suoraan tai välillisesti muun muassa sairaiden, vanhusten ja vammaisten terveydenhoitoon ja auttamiseen.

16 LJJ ilmoitti lokakuussa 2004 Belgian verohallinnolle aloittaneensa yksiöiden vuokrauksen terveille henkilöille. Verohallinto rekisteröi näin ollen LJJ:n arvonlisäveroa varten.

17 LJJ sai 27.10.2006 väliaikaisen luvan Les jardins de Jouvence -nimisen palvelutalon pitämiseen.

18 Tässä palvelutalossa asukkaille tarjotaan yhdelle tai kahdelle henkilölle tarkoitettuja asuntoja, jotka käsittävät varustellun keittiön, olohuoneen, makuuhuoneen ja varustellun kylpyhuoneen. Palvelutalo tarjoaa asukkaille korvausta vastaan lisäksi muita palveluita, jotka ovat myös muiden henkilöiden saatavilla, kuten ravintola-baarin, kampaamon, kauneushoitolan, fysioterapiatilan, toimintaterapiaa, pesutuvan, sairaanhoitajan toimenpidehuoneen, jossa voidaan ottaa verinäytteitä, ja lääkärin vastaanoton.

19 Palvelutalotoiminnan aloittamiseksi LJJ teki elokuun 2004 ja syyskuun 2006 välisenä aikana merkittäviä rakennustöitä ja asensi toimintansa edellyttämät laitteistot.

20 Verohallinto tarkasti 5.10. ja 14.11.2006, sovellettiinko LJJ:n kirjanpidossa oikein arvonlisäverolainsäädäntöä 30.8.2004 ja 30.9.2006. Verohallinto katsoi tämän tarkastuksen päätteeksi, ettei LJJ:llä ollut oikeutta vähentää arvonlisäveroa, joka liittyi vuosina 2004–2006 rakennettuun kiinteistöön, koska kyseinen yhtiö oli verovelvollinen, jonka kaikki palvelutalon pitämisen yhteydessä toteuttamat liiketoimet oli vapautettu arvonlisäverosta muutetun arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentin nojalla. Näin ollen verohallinto vaati LJJ:tä maksamaan takaisin virheellisesti vähennettyjen verojen määrän.

21 Verohallinto ilmoitti LJJ:lle 25.1.2007, että sen arvonlisäverotili oli poistettu 30.9.2006 lähtien.

22 LJJ:lle annettiin 13.2.2007 tiedoksi maksuunpanopäätös, jota se vastusti kanteella tribunal de première instance de Monsissa (Monsin alioikeus) 20.2.2007.

23 Kyseinen tuomioistuin hylkäsi LJJ:n nostaman kanteen 19.6.2012 antamallaan tuomiolla perusteettomana, koska sen mukaan laitokset, joiden tarkoituksena on huolehtia vanhuksista, ovat muutetun arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentin mukaisesti vapautettuja arvonlisäverosta ilman, että on tarpeen varmistua siitä, liittyivätkö kyseessä olevat palvelut sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan ja tarjosivatko niitä julkisoikeudelliset laitokset vai toimivaltaisen viranomaisen luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamat laitokset.

24 LJJ valitti edellä mainitusta tuomiosta 19.12.2012 cour d'appel de Monsiin (Monsin ylioikeus).

25 LJJ väitti viimeksi mainitussa tuomioistuimessa, että muodollinen lupa pitää palvelutaloa ei välttämättä merkinnyt sen yhteiskunnallisen luonteen tunnustamista, koska palvelutalon toimiluvan edellytykset ovat olennaisesti erilaiset kuin vanhainkodin toimiluvan edellytykset. Kyseinen yhtiö totesi myös, että julkisyhteisön konkreettista myötävaikutusta, joka oli sosiaalihuollon ja sosiaaliturvan käsitteen

kannalta ratkaiseva tekijä, ei ollut olemassa palvelutalojen tapauksessa. LJJ ei käsiteltävässä asiassa saanut mitään julkista rahoitusta, eivätkä sen asukkaat saaneet mitään julkista tukea tai avustusta tarjotuista palveluista aiheutuvien kustannusten kattamiseksi.

26 Belgian valtio on vaatinut mainitussa tuomioistuimessa LJJ:n valituksen hylkäämistä sillä perusteella, että mainittu yhtiö, joka suoritti muutetun arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentissa tarkoitettuja palveluita, oli arvonlisäverosta vapautettu verovelvollinen, jolla näin ollen ei ollut oikeutta vähentää tätä veroa. Belgian valtio väitti, että palvelutalon, jota LJJ piti Vallonian hallituksen myöntämän toimiluvan nojalla, oli nimenomaisesti tunnustettu olevan luonteeltaan yhteiskunnallinen sosiaalihuoltoon läheisesti liittyvien palveluiden suorittamiseksi. Vastaavalla tavoin LJJ:n suorittamat palvelut, jotka liittyivät välittömästi majoitukseen tai asukkaille heidän fyysisen ja/tai psyykkisen hyvinvointinsa parantamiseksi tarjottuihin hoitoihin, olivat luonteeltaan yhteiskunnallisia.

27 Koska cour d'appel de Monsilla (Monsin ylioikeus) oli epäilyksiä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan oikeasta tulkinnasta, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko 5.6.1997 annetussa asetuksessa tarkoitettu palvelutalo, joka tarjoaa käyttöön voittoa tavoitellen yhdelle tai kahdelle henkilölle tarkoitettuja yksityisasuntoja, jotka käsittävät varustellun keittiön, olohuoneen, makuuhuoneen ja varustellun kylpyhuoneen, ja näin mahdollistaa asukkaiden itsenäisen elämisen, sekä voittoa tavoitellen tarjoaa vastikkeellisesti erilaisia lisäpalveluja, joiden tarjoaminen ei rajoitu pelkästään palvelutalon asukkaisiin (ravintola-baari, kampaamo ja kauneushoitola, fysioterapiahuone, toimintaterapia, pesutupa, [hoitohuone, jossa voidaan ottaa] verinäytteitä, [lääkärin vastaanotto]), sellainen pääasiassa luonteeltaan yhteiskunnallinen (ts. sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottava) laitos, joka suorittaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettuja ’sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä palvelujen suorituksia ja tavaroiden luovutuksia’?

2) Onko vastaus edelliseen kysymykseen erilainen, jos kyseessä oleva palvelutalo saa kyseisten palvelujen suorittamiseen avustuksia tai muita etuuksia tai rahoitusta julkisvallalta?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

28 Näillä kysymyksillään, joita on syytä tarkastella yhdessä, kansallinen tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaa tulkittava siten, että palvelut, joita suoritetaan voittoa tavoitellen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa palvelutalossa, joka ei saa avustuksia tai muita etuuksia tai rahoitusta julkisvallalta, ja jotka koostuvat vähintään 60-vuotiaiden henkilöiden käyttöön tarjottavista yksityisasunnoista, joissa he voivat elää täysin itsenäisesti, ja vastikkeellisesti suoritetuista lisäpalveluista, jotka ovat myös muiden kuin asukkaiden käytettävissä, kuuluvat mainitussa säännöksessä tarkoitetun vapautuksen piiriin.

29 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan sanamuodosta ilmenee, että kyseistä säännöstä sovelletaan ”julkisoikeudellisten laitosten tai kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien muiden laitosten” toteuttamiin ”sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyviin” palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin (tuomio Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, 34 kohta ja tuomio Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 21 kohta).

30 Koska käsiteltävässä asiassa on selvää, että LJJ ei ole kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettu julkisoikeudellinen laitos, sen liiketoimet voidaan vapauttaa arvonlisäverosta kyseisen säännöksen nojalla vain, jos se kuuluu samaisessa säännöksessä olevan käsitteen ”kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamat muut laitokset” piiriin.

31 Näin ollen on selvitettävä ensimmäiseksi se, kuuluuko LJJ kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”muut kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamat laitokset” piiriin, ja toiseksi se, ovatko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen palvelutalon suorittamat palvelut mainitussa säännöksessä tarkoitetulla tavalla ”sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä”.

Edellytys, joka koskee sitä, että kyseisen jäsenvaltion on tunnustettava, että kyse on luonteeltaan yhteiskunnallisista muista laitoksista

32 Tästä on heti aluksi muistutettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa ei täsmennetä muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten yhteiskunnallisen luonteen tunnustamisen edellytyksiä 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 (ks. tuomio Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Tässä asiayhteydessä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus asettaa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yksi tai useampi 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa säädetyistä ehdoista. Jäsenvaltiot voivat halutessaan edellyttää näiden valinnaisten lisäehtojen soveltamista kyseistä vapautusta myönnettäessä (ks. tuomio Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Tästä seuraa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa myönnetään jäsenvaltioille harkintavalta tunnustaa tiettyjen muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten yhteiskunnallinen luonne (ks. vastaavasti tuomio Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kun kansalliset viranomaiset tunnustavat muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten yhteiskunnallista luonnetta, 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 (ks. tuomio Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Tässä yhteydessä huomioon voitaisiin ottaa myös se seikka, että Vallonian hallintoalueella palvelutaloja, vanhainkoteja ja päivähoitokeskuksia säännellään yhdellä ja samalla säännöstöllä, jolla pyritään kattamaan vanhusten institutionalisoitujen tuki- ja hoitotoimien eri muodot.

37 Tämän suhteen oikeudenkäyntiaineistosta vaikuttaisi ilmenevän – mistä varmistuminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä –, että mainitussa säännöstössä määritellään, mitä palvelutalojen käsitteen piiriin kuuluu, ja tämän lisäksi edellytetään palvelutalon pitämiseksi Vallonian hallituksen myöntämää toimilupaa, joka puolestaan edellyttää tiettyjen ehtojen ja sääntöjen noudattamista. Oikeudenkäyntiaineistosta vaikuttaa ilmenevän – mistä kansallisen tuomioistuimen on varmistuttava –, että eräät näistä ehdoista ja säännöistä koskevat sekä palvelutalojen että vanhainkotien osalta samoja asioita.

38 Kyseessä olevan laitoksen yhteiskunnallisen luonteen arvioimiseksi on myös otettava huomioon se ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevä seikka, että palvelutalojen soveltama hinnasto määritetään valtiovarainministeriön valvonnassa.

39 Erityisesti siitä seikasta, että LJJ:n kaltaiset voittoa tavoittelevat palvelutalot eivät saa mitään julkista tukea tai rahoitusta, on yhtäältä todettava, että koska laitoksen käsite on lähtökohtaisesti riittävän laaja sisältämään myös yksityiset yksiköt, jotka tavoittelevat voittoa (tuomio Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 57 kohta), se seikka, että LJJ harjoittaa toimintaansa voitontavoittelutarkoituksessa, ei mitenkään estä luokittelemasta kyseistä yhtiötä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitetuksi ”kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustamaksi muuksi laitokseksi”. Vaikka tämän tuomion 35 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä toisaalta ilmenee, että se, että sairauskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset vastaavat suuresta osasta kyseisten palveluiden kustannuksista, voi olla niiden seikkojen joukossa, jotka otetaan huomioon ratkaistaessa, onko kyseessä oleva laitos luonteeltaan yhteiskunnallinen, tämä seikka – kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 30 kohdassa – on ainoastaan yksi tekijä muiden joukossa. Näin ollen julkisen rahoituksen puuttuminen ei itsessään estä tällaista tunnustamista, vaan sitä on arvioitava siten, että huomioon otetaan kaikki esillä olevan tapauksen kannalta merkitykselliset seikat.

40 Tällaisessa tilanteessa kansallisen tuomioistuimen on kaikki – ja erityisesti tämän tuomion 35–39 kohdassa mainitut – esillä olevan tapauksen kannalta merkitykselliset seikat huomioon ottaen arvioitava, ovatko kansalliset viranomaiset noudattaneet niille kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa myönnetyn harkintavallan rajoja, kun ne ovat tunnustaneet LJJ:n luonteeltaan yhteiskunnalliseksi laitokseksi.

Edellytys, jonka mukaan palveluiden suoritusten on liityttävä läheisesti sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan

41 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdalla tavoitellusta päämäärästä on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tällä säännöksellä ei vapauteta arvonlisäverosta kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja vaan ainoastaan ne, jotka siinä on lueteltu ja kuvattu hyvin yksityiskohtaisesti (ks. vastaavasti mm. tuomio Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, 12 kohta ja tuomio Ygeia, C-394/04 ja C-395/04, EU:C:2005:734, 16 kohta). Myöntämällä tietyille sosiaalialalla suoritetuille yleishyödyllisille palveluille tavanomaista edullisemman kohtelun arvonlisäverotuksessa tämän vapautuksen tarkoituksena on pienentää näiden palvelujen kustannuksia ja parantaa näin niiden saatavuutta yksityisille, jotka niitä mahdollisesti käyttävät (tuomio Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, 30 kohta)

42 On huomattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan sanamuodossa mainitaan nimenomaisesti vanhainkotien suorittamat palvelut sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen suoritusten tai tavaroiden luovutusten joukossa.

43 Tästä on todettava, että vanhainkodit, samoin kuin palvelutalot, tarjoavat vähintään 60-vuotiaille henkilöille asunnon ja sen yhteydessä erilaisia tuki- ja hoitopalveluita. Yhtäältä arvonlisäverotuksessa on kohdeltava palvelua, joka koostuu asunnon käytettäväksi tarjoamisesta, samalla tavoin riippumatta siitä, tarjoaako näitä asuntoja vanhainkoti vai palvelutalo. Toisaalta sikäli kuin edellä mainitut tuki- ja hoitopalvelut, joita palvelutalojen on sovellettavan kansallisen säännöstön mukaisesti tarjottava, vastaavat palveluita, joita vanhainkotien on samaisen säännöstön nojalla tarjottava, näitä palveluita on kohdeltava arvonlisäverotuksessa samalla tavoin.

44 Tämän johdosta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen palvelutalon tarjoamiin palveluihin, jotka koostuvat vanhuksille soveltuvien asuntojen tarjoamisesta heidän käytettäväkseen, voidaan soveltaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettua vapautusta.

Muihin palveluihin sovelletaan lähtökohtaisesti myös samassa säännöksessä tarkoitettua vapautusta, mikäli näillä palveluilla, joita kyseisen palvelutalon on kansallisen säännöstön mukaisesti tarjottava, pyritään varmistamaan vanhusten tukitoiminnot ja heidän hoitamisensa ja ne vastaavat palveluita, joita vanhainkotien on niin ikään tarjottava tämän säännöstön nojalla.

45 Toisin kuin LJJ ja AXA Belgium SA (jäljempänä AXA) ovat väittäneet, tätä päätelmää ei horjuteta sillä seikalla, että palvelutaloa pitävä laitos ei saa mitään julkista rahoitusta ja että sen suorittamat palvelut eivät anna oikeutta mihinkään rahalliseen suoritukseen sosiaaliturvasta.

46 Tämän suhteen on korostettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan sanamuodossa ei aseteta edellytystä, joka liittyisi kyseessä olevalle toimijalle maksettavaan julkiseen rahoitustukeen taikka julkisvallan tai sosiaaliturvalaitosten taloudelliseen suoritukseen palvelunsaajille. Kuten Belgian hallitus on istunnossa korostanut, tällä säännöksellä annetaan merkitystä toteutettujen liiketoimien varsinaiselle luonteelle ja sille, minkälainen toimija suorittaa kyseessä olevia palveluita tai luovuttaa näitä tavaroita, eikä tämän liiketoimen erityiselle rahoitustavalle tai siitä maksetulle vastikkeelle.

47 Lisäksi on muistettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa säädetyt vapautukset ovat unionin oikeuden omia käsitteitä ja näin ollen ne on määriteltävä Euroopan unionin tasolla (tuomio Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, 22 kohta). Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettujen vapautusten määritteleminen sen perusteella, onko toimija saanut julkista rahoitusta tai ovatko sosiaaliturvalaitokset vastanneet suoritusten kustannuksista, johtaisi siihen, että kyseinen käsite olisi riippuvainen jäsenvaltioiden tätä alaa koskevien säännöstöjen erityispiirteistä, millä puolestaan saatettaisiin vaarantaa itsenäinen tulkinta, jotka tälle käsitteelle on annettava, ja luoda eroavaisuuksia sen soveltamisessa unionissa.

48 Asiassa on hylättävä myös LJJ:n ja AXAn väite, jonka mukaan toimijat, jotka eivät voi saada julkista rahoitusta, ovat heikommassa kilpailuasemassa kuin tällaista rahoitusta saavat toimijat, koska siitä syystä, etteivät ensin mainitut toimijat voi vähentää arvonlisäveroa, niiden on siirrettävä rakennuskustannuksiin, joita niille on aiheutunut, liittyvät kustannukset kokonaisuudessaan – niihin sisältyvä arvonlisävero mukaan luettuna – edelleen palvelujensa vastaanottajille, ja LJJ:n ja AXAn mukaan tällainen tilanne on näiden yhtiöiden mukaan näin ollen verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen.

49 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on erityisesti se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. tuomio Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 48 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Käsiteltävässä asiassa sillä, että julkisvalta ei anna rahoitustukea LJJ:lle eivätkä sosiaaliturvalaitokset vastaa mainitun yhtiön tarjoamien palvelujen kustannuksista, ei ole merkitystä tämän laitoksen tarjoamien palvelujen luonteeseen, koska nämä palvelut ovat rinnastettavissa julkista tukea tai julkisvallan rahoitusta saavien muiden toimijoiden tarjoamiin suorituksiin. Näin ollen verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä näiden palvelujen kohtelemiselle arvonlisäverotuksessa samalla tavoin.

51 On myös huomautettava, että ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodon mukaan LJJ:n hoitokodin pitämisen puitteissa tarjoamista palveluista eräitä maksullisia palveluita tarjotaan haluttaessa sekä palvelutalon asukkaille että muille kuin siellä asuville henkilöille. Kyse on täsmällisemmin sanottuna pääsystä ravintola-baariin, kampaamoon ja kauneushoitolaan, fysioterapiatilaan, toimintaterapiaan ja pesutupaan sekä sairaanhoitajan toimenpidehuoneeseen, jossa voidaan ottaa verinäytteitä, ja lääkärin vastaanotolle.

52 Tästä on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan mukaan jäsenvaltioiden on suljettava vapautuksen ulkopuolelle muun muassa 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa mainittujen palvelujen suoritukset, jos ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien toteuttamiselle. Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, kyseisessä säännöksessä, joka on jäsenvaltioiden kannalta pakottava, luetellaan edellytyksiä, jotka on otettava huomioon tulkittaessa siinä tarkoitettuja eri vapautustapauksia, jotka – kuten saman direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa säädetty vapautus – koskevat palvelujen suorituksia tai tavaroiden luovutuksia, jotka ”liittyvät läheisesti” yleishyödyllisiin toimintoihin tai ovat sellaisiin ”läheisesti liittyviä” (ks. vastaavasti tuomio Ygeia, C-394/04 et C-395/04, EU:C:2005:734, 26 kohta).

53 Kansallisen tuomioistuimen on ratkaistava, mitkä tämän tuomion 51 kohdassa mainituista lisäpalveluista ovat niitä, joita sovellettavassa kansallisessa säännöstössä edellytetään. Tällaisten palveluiden – mikäli kyse on vanhainkotien tarjoamia palveluita vastaavista palveluista – voidaan katsoa liittyvän läheisesti sosiaalihuoltoon, ja niiden voidaan katsoa olevan välttämättömiä vapautettujen liiketoimien toteuttamiselle.

54 Tässä yhteydessä on todettava, että LJJ:n ja AXAn huomautuksista ilmenee, että 3.12.1998 annetussa asetuksessa luetellaan edellytettyinä lisäpalveluina ravintolapalvelut, yksityisasuntojen siivoaminen vähintään kerran viikossa ja asukkaiden henkilökohtaisen pyykin pesu. Täten on ilmeisen selvää, että edellytetyt lisäpalvelut – mikäli ne vastaavat vanhainkotien tarjoamia palveluita – ovat välttämättömiä palvelutalon vapautettujen liiketoimien toteuttamiselle. Pääasian olosuhteissa kyseessä olevien muiden lisäpalveluiden, kuten kampaamo- ja kauneushoitolapalveluiden, tarjoamisen osalta ei sen sijaan vaikuta siltä, että kyseessä olevalla kansallisella säännöstöllä edellytettäisiin palvelutalojen tai vanhainkotien tarjoavan tällaisia palveluita, joten tällaisia lisäpalveluita ei voida pitää välttämättöminä palvelutalon vapautettujen liiketoimien toteuttamiselle. Kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin varmistuttava tästä seikasta.

55 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava seuraavasti:

— kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen palvelutalon, jonka yhteiskunnallista luonnetta kansallisen tuomioistuimen on arvioitava muun muassa tässä tuomiossa esitettyjen seikkojen valossa, palveluista niihin, jotka koostuvat vanhuksille soveltuvien asuntojen tarjoamisesta heidän käytettäväkseen, voidaan soveltaa mainitussa säännöksessä tarkoitettua vapautusta. Palvelutalojen tarjoamiin muihin palveluihin voidaan myös soveltaa mainittua vapautusta, mikäli palveluilla, joita palvelutalojen on sovellettavan kansallisen säännöstön mukaisesti tarjottava, pyritään varmistamaan vanhusten tukitoiminnot ja heidän hoitamisensa ja ne vastaavat palveluita, joita vanhainkotien on niin ikään tarjottava kyseisen kansallisen säännöstön nojalla,

— tämän suhteen merkitystä ei ole sillä, saako pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen palvelutalon pitäjä tukia tai muunlaista etuutta taikka rahoitusta julkisvallalta.

Oikeudenkäyntikulut

56 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 (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen palvelutalon, jonka yhteiskunnallista luonnetta kansallisen tuomioistuimen on arvioitava muun muassa tässä tuomiossa esitettyjen seikkojen valossa, palveluista niihin, jotka koostuvat vanhuksille soveltuvien asuntojen tarjoamisesta heidän käytettäväkseen, voidaan soveltaa mainitussa säännöksessä tarkoitettua vapautusta. Palvelutalojen tarjoamiin muihin palveluihin voidaan myös soveltaa mainittua vapautusta, mikäli palveluilla, joita palvelutalojen on sovellettavan kansallisen säännöstön mukaisesti tarjottava, pyritään varmistamaan vanhusten tukitoiminnot ja heidän hoitamisensa ja ne vastaavat palveluita, joita vanhainkotien on niin ikään tarjottava kyseisen kansallisen säännöstön nojalla.

Tämän suhteen merkitystä ei ole sillä, saako pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen palvelutalon pitäjä tukia tai muunlaista etuutta taikka rahoitusta julkisvallalta.

Allekirjoitukset