JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GEORGES COSMAS
17 päivänä marraskuuta 1998 *

I Johdanto

1. Käsiteltävänä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään antamaan ennakkoratkaisu VAT and Duties Tribunalin, Belfast (Yhdistynyt kuningaskunta) esittämään kahteen kysymykseen, jotka koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 ja 2 alakohdan tulkintaa. On syytä täsmentää, että yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut näitä säännöksiä, jotka koskevat vapautusta arvonlisäverosta, asiassa Bulthuis-Griffioen antamassaan tuomiossa; [2] muutamat asianosaiset, jotka ovat esittäneet huomautuksensa käsiteltävänä olevassa asiassa, vaativat yhteisöjen tuomioistuinta tarkastelemaan uudelleen kantaansa tässä tuomiossa.

II Tosiseikat

2. Pääasian kantajat Jennifer ja Mervyn Gregg pitävät hoitokotia nimeltään Glenview Nursing Home. [3] Glenview'ssä annetaan hoitoja sen asukkaille. Siihen kuuluu 17 huonetta kylpyhuoneiden ja yhteisten tilojen lisäksi. Jennifer ja Mervyn Gregg työllistävät noin 25 henkilöä hoitokodin hallinnoinnissa, [4] ja heidän yrityksensä systemaattisena tavoitteena on voiton tuottaminen. [5] Glenview Nursing Home katsotaan hoitokodiksi sovellettavan Pohjois-Irlannin oikeuden säännösten eli vuoden 1992 *Registered Homes Order*in [6] (luvan saaneita hoitolaitoksia koskeva asetus) mukaisesti, mutta sitä ei ole hyväksytty

* Alkuperäinen kieli: kreikka.

1 — EYVL L 145, s. 1.

2 — Asia C-453/93, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2341.

3 — Tämä hoitokoti oli Jennifer Greggin isän yksinomistuksessa vuoden 1992 huhtikuuhun saakka, jolloin omistusoikeus siirrettiin Jennifer Greggille. Vuoden 1996 maaliskuusta alkaen Greggin pariskunta on omistanut yhdessä hoitokodin.

4 — Hoitokodissa on johtaja, kaksi valvojaa, 14 hoitajaa, seitsemän avustajaa ja yksi hallinnosta vastaava henkilö. Kirjanpidosta vastaava henkilöstö tulee ulkopuolisesta tilitoimistosta.

5 — Jennifer ja Mervyn Gregg veloittavat 203 Englannin punnan määräisen maksun viikossa tarjotuista hoidoista. On vielä täsmennettävä, että Glenview'n hallinnointi ja taloudellinen valvonta ei ole Jennifer ja Mervyn Greggin pääasiallinen ammatti. Mervyn Gregg omistaa GSM-puhelimia myyvän liikkeen ja Jennifer Gregg työskentelee kokopäiväisesti elintarvikehuollosta vastaavana henkilönä paikallisessa sairaalassa.

6 — Kansallisen tuomioistuimen esittämien tietojen mukaan Pohjois-Irlannissa kielletään hoitokodin pitäminen, ellei sitä ole ennakolta kirjattu kyseeseen tulevan rekisteriin; tämän säännön rikkominen on rangaistavaa. Lisäksi Orderin 3 §:n mukaan "vanhusten ja vammaisten hoitokodilla" tarkoitetaan seuraavaa: " — — laitokset, jotka tarjoavat tai joiden tarkoituksena on tarjota vastiketta vastaan tai ilmaiseksi pysyvä majoitus, johon sisältyvät ateriat ja hoidot sellaisille henkilöille, jotka niitä tarvitsevat a) ikänsä tai sairautensa, b) invaliditeetin, c) nykyisen tai aikaisemman alkoholi- tai huumeriippuvaisuutensa, d) nykyisen tai aikaisemman mielenterveydellisen häiriön vuoksi". Orderin 16 §:ssä hoitokoti määritellään seuraavasti "a) paikka, jota käytetään tai jota on tarkoitus käyttää sairaan tai vammautuneen henkilön hoitoon, b) synnytyslaitos, c) edellisten alakohtien soveltamisalaan kuulumaton paikka, jota käytetään tai jota on tarkoitus käyttää seuraavien palvelujen tarjoamiseen: i) nukutuksessa tehtävät kirurgiset toimenpiteet, ii) endoskopiat, iii) hemodialyysit tai vatsakalvodialyysit, iv) tarkasti valvotulla tekniikalla tehtävät hoidot".

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeuden mukaiseksi yhteiskunnalliseksi laitokseksi. [7]

3. Pääasian kantajat hakeutuivat yrityksensä [8] toiminnan parantamiseksi arvonlisäverovelvollisiksi vuoden 1994 *Value Added Tax Act*in säännösten mukaisesti. Toimivaltainen hallintoviranomainen (Commissioners) arvioi, että se ei voi hyväksyä hakemusta sillä perusteella, että hakijoiden yritys eli Glenview Nursing Home kuuluu vuoden 1994 *Value Added Tax Act*in, jolla pantiin täytäntöön kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa tarkoitetut vapautukset arvonlisäverosta, liitteessä 9 olevan 7 ryhmän 4 kohdassa säädetyn arvonlisäveroa koskevan poikkeuksen soveltamisalaan.

A *Sovellettavat säännökset*

a) Yhteisön lainsäädäntö

4. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädetään seuraavaa:

"Maan alueella myönnettävät vapautukset

A. Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset

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:

— —

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

— —

7 — Tämä viimeinen huomautus on tärkeä sen määrittelemiseksi, sovelletaanko direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaa asiaan liittyviin tosiseikkoihin.

8 — Kantajien tarkoituksena on lisätä 13 huonetta vanhuksille ja invalideille sekä 12 salia sairaanhoitoon.

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.

2. a) Jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden tai useamman seuraavista ehdoista:

— kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi,

— — .»

b) Kansallinen lainsäädäntö

5. Vuoden 1994 *Value Added Tax Act*in liitteessä 9 olevan 7 ryhmän 4 kohdassa, jossa määritellään tämän asian kannalta merkitykselliset vapautukset arvonlisäverosta ja jolla pantiin täytäntöön sovellettavat yhteisön oikeuden säännökset, säädetään seuraavaa:

»[Arvonlisäverosta vapautetaan] hoitopalvelut, sairaanhoito tai kirurgiset toimenpiteet sekä niihin liittyvät tavaroiden luovutukset sairaalassa tai muussa hyväksytyssä ja luvan saaneessa laitoksessa, jonka ministeri tai muu viranomainen on rekisteröinyt tai vapauttanut rekisteröinnistä yleisesti sovellettavan lain tai Pohjois-Irlannin parlamentin säätämän lain tai Pohjois-Irlannin edustajainkokouksen säätämän yleisesti sovellettavan säädöksen (Act of the Northern Ireland Parliament, Measure of the Northern Ireland Assembly) tai Northern Ireland Act 1974:n liitteen 1 nojalla annettavan sellaisen Order in Councilin perusteella, jota ei voida saattaa voimaan eri aikoina eri paikallisviranomaisen alaisuuteen kuuluvilla alueilla.»

B *Menettely kansallisessa tuomioistuimessa*

6. Jennifer ja Mervyn Gregg nostivat kanteen VAT and Duties Tribunalissa vedoten siihen, että heidän tapaukseensa ei sovelleta direktiivin 13 artiklassa säädettyjä poikkeuksia. Tarkemmin sanottuna he katsovat, että vapautus arvonlisäverosta koskee vain oikeushenkilöiden harjoittamaa toimintaa, kun he taas olivat ainoastaan luonnollisia henkilöitä, jotka johtavat Glenview Nur-

sing Homea partnership-yhtiön yhtiömiehinä.[9] He vetoavat tältä osin asiaan Kaul, jossa sama kansallinen tuomioistuin oli antanut tuomionsa.[10]

7. Kansallinen tuomioistuin huomauttaa, että siellä vireillä olevassa kanteessa tulee esiin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdan tulkintaa koskeva ongelma ja etenkin yhteisön lainsäätäjän käyttämän käsitteen "laitos" tulkinta. Kansallinen tuomioistuin kysyy, tarkoittaako tämän käsitteen käyttäminen sitä, että kuudennen direktiivin edellä mainittujen säännösten mukainen vapautus arvonlisäverosta koskee ainoastaan oikeushenkilöitä eikä luonnollisia henkilöitä, vaikka he harjoittavat direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdan mukaista yleishyödyllistä toimintaa. Kansallinen tuomioistuin viittaa ensinnäkin asiaan Kaul, jossa VAT and Duties Tribunal viittasi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Bulthuis-Griffioen antamassa tuomiossa esittämiin perusteluihin ja päätti, että koska direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa mainitaan nimenomaan "laitokset", siinä säädetty vapautus verosta koskee ainoastaan oikeushenkilöitä. Kansallinen tuomioistuin huomauttaa kuitenkin, että asiassa Bulthuis-Griffioen annetussa tuomiossa esitetty tulkinta koski tämän artiklan 1 alakohdan g alakohtaa eikä b alakohtaa. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että näiden kahden säännöksen tulkinnalla on yhteys toisiinsa ja että yhteisöjen tuomioistuimen ennakkoratkaisussaan antama vastaus on tärkeä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian ratkaisemiseksi. Kansallinen tuomioistuin kysyy kuitenkin, tarkoitetaanko käsitteellä "laitos" myös sellaisia tapauksia, joissa luonnollinen henkilö harjoittaa yksin tai yhdessä toisen henkilön kanssa liiketoimintaa, sillä yksi tai useammat luonnolliset henkilöt voivat harjoittaa toimintaansa "julkisoikeudellisen laitoksen olosuhteisiin sosiaalisesti verrattavissa olosuhteissa" ja niiden voitaisiin katsoa olevan "asianmukaisesti hyväksyttyjä — — laitoksia". Kansallinen tuomioistuin korostaa vielä, että on olemassa kilpailun vääristymistä koskeva riski, koska tätä toimintaa voidaan verotuksellisesti kohdella eri tavoin toiminnan harjoittajan oikeushenkilöllisyydestä riippuen. Lisäksi se huomauttaa, että tosiseikat asiassa Bulthuis-Griffioen olivat erilaiset käsiteltävänä olevaan asiaan verrattuna ja että tämä ero on merkityksellinen: yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa antama tuomio koski yhtä luonnollista henkilöä eli lastentarhan pitäjää sekä tätä lastentarhaa, kun taas käsiteltävänä olevassa asiassa Jennifer ja Mervyn Gregg ovat yhtiömiehiä yhtiössä, joka on rakenteeltaan ja taloudelliselta kooltaan huomattavasti merkityksellisempi.

III Ennakkoratkaisukysymykset

8. Kansallinen tuomioistuin on edellä esitetty huomioon ottaen päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

9 — Partnership määritellään vuoden 1980 *Partnership Actin* 1 §:ssä seuraavasti: sellaisen kahden henkilön välinen suhde, jotka harjoittavat yhdessä liiketoimintaa voittoa tavoitellen. Kansallisen oikeuden mukaan partnership ei ole oikeushenkilö, joka olisi erillinen partnershipin muodostavista henkilöistä.

10 — Asia Kaul v. Commissioners of Customs and Excise 1996, VAT decision 14028.

"1) Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohtaa tulkittava siten, että kaksi luonnollista henkilöä (eli yksityishenkilöä), jotka partnership-yhtiön yhtiömiehinä harjoittavat yhdessä liiketoimintaa, eivät voi vedota b alakohdan mukaiseen verosta vapautukseen näiden kysymysten liitteessä esitettyjen seikkojen vallitessa ja olettaen, että

a) liiketoiminta muodostuu sairaanhoitopalvelujen tarjoamisesta sekä niihin läheisesti liittyvästä toiminnasta ja

b) he ovat 'asianmukaisesti hyväksyttyjä' ja heidän toimintansa on samanlaista kuin 'sairaaloiden' ja/tai 'lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten' toiminta?

Rajataanko tällaiset yhtiömiehet vapautusten ulkopuolelle erityisesti,

— koska he eivät muodosta julkisoikeudellista 'laitosta';

— koska he eivät toimi julkisoikeudellisten laitosten olosuhteisiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa?

2) Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohtaa tulkittava siten, että kaksi luonnollista henkilöä (eli yksityishenkilöä), jotka partnership-yhtiön yhtiömiehinä harjoittavat yhdessä liiketoimintaa, eivät voi vedota g alakohdan mukaiseen verosta vapautukseen, jos heidän tilanteensa on näiden kysymysten liitteessä esitetyn yhteenvedon mukainen ja heidän tarjoamansa palvelut 'liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan, mukaan lukien vanhainkotien palvelut'?"

IV Vastaukset ennakkoratkaisukysymyksiin

A *Alustavia huomautuksia*

a) Kyseeseen tulevien yhteisön oikeuden säännösten tulkinnan rajat

9. Ensinnä on korostettava, että kun yhteisön lainsäätäjä antoi kansallisen vero-

lainsäädännön yhdenmukaistamista koskevat säännöt, se ei muotoillut kuudennen direktiivin kyseeseen tulevia säännöksiä siten, että niiden tulkinnassa ei olisi ollut epäselvyyksiä ja ristiriitaisuuksia. Vastuu ei kohdistu ainoastaan lainsäätäjään, vaan epäselvyydet johtuvat siitä, ettei terminologia kykene heijastamaan jatkuvasti muuttuvaa todellisuutta tai ilmaisemaan oikeudellisia käsitteitä selkeästi, valtioiden välisellä tasolla ymmärrettävästi ja ajattomasti, etenkin silloin kun etsitään synonyymejä useissa eri kielissä.

10. Pääasian tosiseikat koskevat etenkin lääketieteellisten hoitojen ja terveydenhuollon alaa, jotka ovat viime vuosikymmenten aikana muuttuneet huomattavasti luonteensa, organisaationsa ja sisältönsä puolesta; jäsenvaltioiden välillä on olemassa mittavia eroja siltä osin, minkälaiset laitokset näitä hoitoja tarjoavat, ja laitokset ovat lakanneet olemasta pelkästään julkisoikeudellisia; on myös käytännössä mahdotonta kuvailla näitä laitoksia tarkoituksenmukaisesti käsitteillä "laitokset", "asianmukaisesti hyväksytyt laitokset" tai "yhteiskunnalliset laitokset".

11. Tämä huomautus ei ole vailla merkitystä. Sen avulla voidaan rajata ongelman ydin ja sopiva menetelmä sen ratkaisemiseksi. Tältä osin ei voida ainoastaan vetää johtopäätöksiä kyseisten säännösten sanamuodosta tai säännösten vertailusta. Sen sijaan, että tukeuduttaisiin kuudennen direktiivin pintapuoliseen sisältöön, on parempi määritellä sen todellinen merkitys ja tutkia sitä kokonaisvaltaisena ja rationaalisena säädöksenä.

12. Tulkintamahdollisuudet eivät tietenkään ole rajattomia. Rajat tulkinnalle, jolla pyritään korjaamaan säännön terminologinen riittämättömyys, asetetaan tämän säännön itsensä sanamuodossa. Tulkinta, jolla oikeudelliselle käsitteelle annettaisiin täysin eri sisältö verrattuna käsitteen sisältöön arkikielessä, ei olisi tarkoituksenmukainen. Käsitteen oikeudellinen määrittely ei voi täydellisesti erota siitä, mikä sisältö käsitteelle on yleisesti tähän asti hyväksytty.

13. Konkreettisesti minusta ei ole hyväksyttävää, että kyseessä olevien yhteisön oikeuden säännösten osalta katsottaisiin, että yhden ainoan luonnollisen henkilön toiminta kuuluu sellaisenaan käsitteellisesti (kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdassa tarkoitetussa merkityksessä) sanan "laitos" soveltamisalaan, vaikka systemaattiselta kannalta näin on tarpeen ajatella. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että kyseessä olevien yhteisön oikeuden säännösten tulkintamahdollisuudet olisivat näin rajoitetut; lainsäätäjän käyttämä käsite "laitos" antaa mahdollisuuksia muunlaiseenkin kuin ainoastaan suppeaan ja muodolliseen tulkintaan, eli se ei vastaa jotain täsmällistä oikeudellista muotoa, jonka puitteissa sairaalatoimintaa harjoitetaan tai lääkärintaikka terveydenhoitopalveluja tarjotaan.

b) Asia Bulthuis-Griffioen

14. Lisäksi kuten edellä on jo mainittu, tämän oikeusriidan taustalla on yhteisöjen tuomioistuimen kannanotto edellä mainitussa asiassa Bulthuis-Griffioen annetussa tuomiossa. Ei ole yllätys, että neljä jäsenvaltiota on esittänyt huomautuksensa pyytääkseen yhteisöjen tuomioistuimelta täsmennystä ratkaisuun, jonka se teki tässä tuomiossa, tai tämän oikeuskäytännön uudelleenmäärittelyä. On korostettava, että Alankomaita lukuun ottamatta jäsenvaltioilla ei ole ollut tilaisuutta esittää näkökantojaan tulkinnasta, joka koski kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettua verosta vapautusta asiassa Bulthuis-Griffioen. Kysymys siitä, miltä osin nämä säännökset koskevat ainoastaan oikeushenkilöitä eikä luonnollisia henkilöitä, tuli asiassa Bulthuis-Griffioen epäsuorasti esiin komission kirjallisissa huomautuksissa ja yhteisöjen tuomioistuin ratkaisi sen ilman, että muita jäsenvaltioita kuultiin tältä osin. Lisäksi kun otetaan huomioon tapa, jolla käsiteltävänä olevan asian asianosaiset viittaavat asiassa Bulthuis-Griffioen annettuun tuomioon ja asiassa antamaani ratkaisuehdotukseen, mielestäni on välttämätöntä antaa joitakin selityksiä sen oikeudellisen ratkaisun, mikä asiassa annettiin ja ehdotettiin, tosiasiallisesta merkityksestä ja ulottuvuudesta.

c) Yhteisön lainsäätäjän kyseeseen tulevissa säännöksissä käyttämä terminologia

15. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan säännösten sanamuodossa yhteisön virallisilla kielillä on mielenkiintoisia eroavaisuuksia. Kun kreikankielisessä versiossa käytetään sanaa οργανισμός, tai ranskankielisessä sanaa "organisme", englanninkielisessä käytetään sanoja "body" ja "organization". Sitävastoin sana ίδρυμα, ranskaksi "établissement", vastaa englannin sanaa "establishment". Saksankielisessä versiossa käytetään joka kohdassa samaa oikeudellista käsitettä ("Einrichtung"). [11]

16. Katson, että käsitettä "laitos" [12] on käytetty direktiivissä eri yhteyksissä kuitenkin samassa tarkoituksessa. Kuten komissio perustellusti katsoo, tämä tulkinta vahvistuu edellä mainittujen säännösten perusteella, kun ne luetaan yhdessä kuudennen direktiivin 13 artiklan A koh-

11 — Yhteisöjen tuomioistuin on jo tutkinut ongelmaa, joka johtuu yhteisöjen toimielinten säädöksteksteissä käytettyjen käsitteiden ja ilmaisujen kielellisistä eroista. Asiassa 29/69, Stauder, 12.11.1969 antamassaan tuomiossa (Kok. 1969, s. 419, 3 kohta; Kok. Ep. I, s. 419) yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: "Kun sama päätös osoitetaan kaikille jäsenvaltioille, yhdenmukaisen soveltamisen ja näin ollen yhdenmukaisen tulkinnan tarve sulkee pois mahdollisuuden tarkastella kyseisen päätöksen yhtä kieliversiota erikseen. Päätöstä on tulkittava sen varsinaisen tarkoituksen ja tavoitellun päämäärän mukaisesti ottaen huomioon erityisesti kaikkien kielten vahvistetut versiot". Yhteisöjen tuomioistuin on todennut vakiintuneesti, että "jos säännösten eri kieliversioissa on eroja, on säännöstä tulkittava sen säädöksen yleisen rakenteen ja tarkoituksen mukaan, jonka osa säännös on" (ks. asia C-372/88, Cricket St. Thomas, tuomio 27.3.1990, Kok. 1990, s. I-1345, 19 kohta ja julkisasiamies Tesauron ratkaisuehdotus tässä asiassa, 6 kohta ja sitä seuraavat kohdat. Ks. myös asia 100/84, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 28.3.1985, Kok. 1985, s. 1169, 17 kohta; asia C-100/90, komissio v. Tanska, tuomio 17.10.1991, Kok. 1991, s. I-5089, 8 kohta; asia C-449/93, Rockfon, tuomio 7.12.1995, Kok. 1995, s. I-4291, 28 kohta; asia 30/77, Bouchereau, tuomio 27.10.1977, Kok. 1977, s. 1999, 14 kohta ja asia 173/88, Henriksen, tuomio 13.7.1989, Kok. 1989, s. 2763, 11 kohta).

12 — Englanninkielisessä versiossa käytetään sanoja "body", "organization" ja "establishment".

dan 2 alakohdan a alakohdan kanssa; viimeksi mainitussa säännöksessä käsite "laitos" sisältää sekä tämän artiklan 1 alakohdan b alakohdassa mainitun laitoksen käsitteen että saman säännöksen g alakohdassa mainitun käsitteen. Tästä seuraa, että vastaus kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan tulkintaa koskevaan ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen ei voi olla eri kuin vastaus, joka annetaan toiseen kysymykseen saman säännöksen g alakohdan osalta. On siis perusteltua tarkastella molempia kysymyksiä yhdessä.

B *Ennakkoratkaisukysymysten arviointi pääasian perusteella*

a) Tutkittavat ongelmat

17. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus huomauttaa perustellusti, että näihin kysymyksiin on vastattava ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä esitettyjen tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen perusteella. Ensimmäisen kysymyksen osalta on tarpeen tuoda esiin muutamia täsmennyksiä siitä, kuuluvatko asiaan liittyvät tosiseikat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan soveltamisalaan. Seuraavia seikkoja on pidettävä näytettyinä, tai ainakin ne jäävät ennakkoratkaisukysymyksen ulkopuolelle: ensinnäkin, Glenview'n toimintaan kuuluvat "sairaanhoito ja lääkärinhoito"; toiseksi Glenview on "asianmukaisesti hyväksytty" kansallisen oikeuden mukaisesti; kolmanneksi toiminta Glenview'ssä on "vastaavanlaista" kuin "sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten". Kansallisen tuomioistuimen kysymyksen ytimenä oleva ratkaiseva seikka on se, missä määrin Glenview'tä, jonka toimintaa harjoitetaan partnership-yhtiönä — eli se ei ole oikeushenkilö —, voidaan pitää laitoksena, joka kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetussa merkityksessä tarjoaa hoitoja julkisyhteisöjen ylläpitämiin laitoksiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa.

18. Tältä osin toiseen kysymykseen annettavan vastauksen osalta ei ole kiistetty, että Glenview tarjoaa kuudennessa direktiivissä tarkoitettuja palveluja, jotka ovat "sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen suorituksia, mukaan lukien vanhainkotien palvelujen suoritukset". Kyse on sen selvittämisestä, onko Glenview "kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustama laitos". Käsittelen seuraavaksi näitä ongelmia.

19. Jennifer ja Mervyn Gregg katsovat, että Glenview Homeen ei voida soveltaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan mukaisia etuja. He huomauttavat, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tässä artiklassa tarkoitettuja vapautuksia on tulkittava suppeasti, sillä niillä poiketaan siitä yleisperiaatteesta, jonka mukaan kaikki taloudellinen toiminta on veronalaista. [13] He katsovat, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdassa tarkoitetut vapautukset koskevat ainoastaan toimijoita, jotka ovat itsenäisiä oikeushenkilöitä, eivätkä yhden tai useamman luonnollisen henkilön harjoittamaa toimintaa. Heidän yhteisöjen tuomioistuimessa esittämänsä näkökannan mukaan direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädetyt vapautukset voidaan jakaa kahteen luokkaan verosta vapautettua toimintaa harjoittavan toimijan oikeudellisen muodon perusteella: tämän artiklan tietyt säännökset, kuten b ja g alakohta, joista on kyse tässä asiassa, koskevat ainoastaan oikeushenkilöitä, kun taas muut säännökset, kuten 1 alakohdan c, e ja i alakohta koskevat luonnollisia henkilöitä. [14] Tilanteessa, jossa yhteisön lainsäätäjä on tahtonut vapauttaa verosta luonnollisten henkilöiden harjoittaman yritystoiminnan, se on käyttänyt käsitteitä, jotka viittaavat selvästi luonnollisiin henkilöihin; päinvastoin sellaisten käsitteiden kuten laitos käyttäminen on osoitus lainsäätäjän tahdosta rajoittaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdassa tarkoitetut vapautukset ainoastaan oikeushenkilöitä koskeviksi. Jennifer ja Mervyn Greggin mukaan näiden käsitteiden valinta on ratkaiseva seikka, johon perustuvat sekä kyseisten säännösten todellinen merkitys [15] että se oikeudellinen muoto, joka yrityksellä on oltava, jotta siihen voitaisiin soveltaa vapautuksia verosta. He katsovat, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan laatija ei määrittele ainoastaan vapautettuja toimintoja vaan myös sen oikeudellisen muodon, joka on edellytyksenä vapautuksen saamiseksi. [16]

20. Pääasian kantajat vetoavat lisäksi kuudennen direktiivin liitteessä F olevaan 10 kohtaan, jossa mainitaan nimenomaisesti "muut kuin [tämän direktiivin] 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettujen sairaaloiden suorittamat liiketoimet". Heidän mukaansa osaan sairaalahoitoja ei sovelleta vapautuksia verosta; kyseessä ovat edellä tarkoitetut toimet, joiden tavoitteena on voiton tuottaminen. He perustavat tämän tulkinnan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan sanamuotoon. He katsovat, että yritystä, jonka tavoitteena on voiton tuottaminen, ei tämän luonteensa vuoksi voida pitää laitoksena, joka toimii julkisyhteisöjen yllä-

13 — Ks. asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987, Kok. 1987, s. 1471, 19 kohta ja asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 11 ja 13 kohta.

14 — Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c, e ja i alakohta koskevat lääkäreille, hammasteknikoille ja opettajille myönnettäviä vapautuksia.

15 — Mervyn ja Jennifer Greggin mukaan tätä tulkintaa tukee se seikka, että yhteisön lainsäätäjä ei direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa ainoastaan käytä käsitettä "laitos", vaan se mainitsee saman artiklan 2 alakohdan a alakohdassa myös "muut kuin julkisoikeudelliset laitokset". He katsovat, että on selvää, että toimija, joka ei ole oikeushenkilö, ei voi olla "laitos", sillä tällaisen toimijan muodostavat yksi tai useampi luonnollinen henkilö.

16 — He viittaavat tältä osin asiaan 107/84, komissio v. Saksa, tuomio 11.7.1985 (Kok. 1985, s. 2655, 13 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: "vaikka vapautukset koskevatkin toimintoja, joilla pyritään tiettyihin tavoitteisiin, suurimmassa osassa näitä säännöksiä täsmennetään myös ne taloudelliset toimijat, joilla on lupa tarjota verosta vapautettuja palveluja, ja että vapautuksia ei määritellä viittaamalla pelkästään aineellisiin ja toiminnallisiin käsitteisiin".

pitämiin laitoksiin "verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa". Tästä seuraa, että Glenview'hyn, jonka systemaattisena tavoitteena on voiton tuottaminen, ei voida soveltaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa. [17]

21. Jennifer ja Mervyn Gregg toteavat että heidän perustelunsa, jotka on esitetty edellä, nojautuvat edellä mainitussa asiassa Bulthuis-Griffioen annettuun tuomioon, jossa mainitaan nimenomaisesti, että luonnolliset henkilöt eivät saa verosta vapautuksia silloin kun tämä etu on rajoitettu koskemaan "laitoksia". He katsovat, että tätä ratkaisua, joka koski 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaa, voidaan soveltaa ja sitä täytyy soveltaa sellaisenaan saman alakohdan b alakohdan tulkinnassa.

22. Siltä osin kuin kyse on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdasta, pääasian kantajat viittaavat asiassa Bulthuis-Griffioen annetun tuomion seurauksiin, joista johtuu, että edellä mainitussa säännöksessä tarkoitettuna "laitoksena" voi ainoastaan olla oikeushenkilö, ja he huomauttavat, että heidän yritystään ei ole Pohjois-Irlannin oikeuden mukaisesti tunnustettu "yhteiskunnalliseksi laitokseksi".

c) Yllä esitettyjen perusteluiden kumoaminen ja kyseeseen tulevien yhteisön oikeuden säännösten tulkinta

23. Katson, että edellä esitettä kantaa ei voida hyväksyä. Sen yleisperiaatteen osalta, jonka mukaan säännöstä, jossa säädetään verosta vapautuksista, on tulkittava suppeasti, ja jota periaatetta sovelletaan kuudennella direktiivillä toteutettuun verojärjestelmään, [18] on korostettava ensinnäkin, että sen soveltamisen tuloksena ei voi automaattisesti olla, että luonnollisiin henkilöihin ei sovelleta kuudennen direktiivin 13 artiklan a kohdan 1 alakohdan b ja g alakohtaa. Vapautuksen rajoittava tulkinta ei sinällään ole mikään tavoite eikä tällä tulkinnalla voida kumota sen järjestelmän logiikkaa, jota tulkittavalla säännöllä pyritään toteuttamaan. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa on olennaista määritellä, missä määrin käsitteen "laitos" käyttäminen edellyttää, että verosta vapautetun toiminnan harjoittajalla on tietty oikeudellinen muoto. Tämä on myös oikeudellisen tutkimuksen tavoite, mitä ei voida kiertää ainoastaan sillä perusteella, että edellä mainittuja oikeudellisia käsitteitä käytettiin poikkeuksen käyttöön ottamisessa.

24. Väite, jonka mukaan verosta vapauttaminen koskee ainoastaan sellaista lääketieteellisiä hoitoja, sairaalahoitoja tai muuta toimintaa, jolla ei systemaattisesti

17 — Nämä asianosaiset viittaavat myös asiassa 353/85, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, 23.2.1988 annetun tuomion (Kok. 1988, s. 817) 32 kohtaan. Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin määrittelee sairaalahoidon ja lääketieteellisen hoidon sekä niihin tiiviissä yhteydessä olevat toimet "palvelujen suorituksiksi, joihin sisältyy lääketieteellisten hoitojen kokonaisuus, joka on annettu tavallisesti ilman voiton tavoittelua laitoksissa, joilla on sosiaalisia päämääriä, kuten ihmisen terveyden ylläpitäminen".

18 — Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että sellainen tulkinta, jolla laajennettaisiin 13 artiklan A kohdan soveltamisalaa, olisi yhteensoveltumaton tämän säännöksen päämäärän kanssa (ks. edellä alaviitteessä 13 mainittu asia Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomion 13 ja 14 kohta) ja että kuudennen direktiivin 13 artiklassa "ei mainita kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja, vaan ainoastaan tietyt niistä, ja ne luetellaan huolellisesti ja kuvaillaan yksityiskohtaisesti" (ks. edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Saksa v. komissio, tuomion 17 kohta ja em. asia Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomion 12 kohta), ja yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi verosta vapautuksien laajan tulkinnan yleisesti (ks. em. asia komissio v. Saksa, tuomion 20 kohta, ja julkisasiamies Darmonin ratkaisuehdotus asiassa C-63/92, Lubbock Fine, tuomio 15.12.1993, Kok. 1993, s. I-6665).
Tämän kysymyksen osalta ks. 14.5.1998 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-149/97, Motor Industry, tuomio 12.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7053, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

tavoitella voittoa, on hylättävä, sillä se perustuu kyseeseen tulevien yhteisön oikeuden säännösten virheelliseen tulkintaan. Kuten komissio on perustellusti katsonut, se, että toiminnalla ei tavoitella voittoa, ei ole välttämätön ehto, jotta toiminta kuuluisi direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan soveltamisalaan. Tämän vuoksi 13 artiklan A kohdan 2 alakohdassa säädetään, että "jäsenvaltiot *voivat* asettaa" vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettujen julkisoikeudellisten laitosten osalta ehdon, jonka mukaan kyseisen yhteisön tarkoituksena ei saa olla "järjestelmällinen voiton tavoittelu". Tämä johtopäätös perustuu siihen, mitä yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä mainitussa asiassa komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta 23.2.1988 antamassaan tuomiossa, jossa se tulkitsi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa. Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin mainitsi palvelut, jotka "suoritetaan *tavallisesti* voittoa tavoittelematta". [19] Vastakohtaispäätelmänä on siten ymmärrettävä, että yhteisön lainsäätäjä on säätänyt vapautuksen verosta sellaiselle toiminnalle lääketieteellisten hoitojen ja sairaalahoitojen alalla, jolla tavoitellaan voittoa.

25. Toisin kuin pääasian kantajat väittävät, se että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitettu vapautus riippuu harjoitetun sairaalahoitotoiminnan yleishyödyllisestä ja voittoa tavoittelemattomasta luonteesta, ei voi perustua säännöksen siihen osaan, jossa todetaan, että tätä toimintaa on harjoitettava "julkisoikeudellisten laitosten olosuhteisiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa". Komission väitteiden mukaan tätä osaa ei ollut tätä säännöstä koskeneessa alkuperäisessä ehdotuksessa, vaan neuvosto lisäsi sen ilman, että tarkalleen tiedettäisiin, mikä sen sisältö on; kyseessä ei sitä paitsi ole välttämätön ehto tämän säännöksen tulkinnan kannalta. Komission tältä osin tekemässä analyysissa on tullut esiin kaksi eri tulkintatapaa kyseisen virkkeen osalta. Tietyt jäsenvaltiot, kuten Yhdistynyt kuningaskunta, myöntävät, että hoitolaitoksiksi kansallisen oikeuden sovellettavien säännösten mukaisesti tunnustettuja laitoksia pidetään määritelmällisestikin laitoksina, jotka toimivat "julkisoikeudellisten laitosten olosuhteisiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa". Muut jäsenvaltiot tulkitsevat tätä edellytystä siten, että sairaaloiden, jotka pyrkivät saamaan hyväkseen verosta vapautuksen, on oltava yhteydessä julkiseen terveydenhuoltojärjestelmään sopimuksen perusteella tai muuten oikeudellisesti sitovalla tavalla tai niiden on otettava sisään tietty prosentuaalinen osuus potilaita, joille maksetaan tukea yhteiskunnan varoista. Joka tapauksessa järjestelmällinen voiton tavoittelu ei voi mielestäni olla seikka, jonka kanssa olisi ristiriidassa oikeudellisesti, että sairaala tai lääkinnällistä hoitoa tarjoava laitos toimisi "julkisoikeudellisten laitosten olosuhteisiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa".

26. Tämä jättää kuitenkin avoimeksi yhteisön lainsäätäjän kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdan säännöksissä käyttämän käsitteen "laitos" tulkinnan, kun otetaan huomioon asiassa Bulthuis-Griffioen

19 — Edellä alaviitteessä 17 mainitun tuomion 32 kohta.

annettu tuomio. On täsmällisempää myöntää, kuten sekä tässä asiassa huomautuksensa esittäneet jäsenvaltiot että komissio toteavat, että edellä mainitun käsitteen käyttö ei missään tapauksessa koske sairaalatoimintaa tai lääketieteellistä hoitoa tarjoavan toimijan oikeudellista muotoa, eikä sillä myöskään ennakoida tätä oikeudellista muotoa koskevaa valintaa. Verosta vapautuksia koskevan järjestelmän yleisestä systematiikasta käy selvästi ilmi, että vapautuksista on säädetty kyseisen toiminnan harjoittamisen luonteen ja edellytysten vuoksi ja nämä ovat riippumattomia toimintaa harjoittavan oikeudellisesta muodosta. Toisin kuin mitä pääasian kantajat väittävät, yhteisöjen tuomioistuimen kanta asiassa komissio v. Saksa annetussa tuomiossa ei saata tätä arviointia perusteettomaksi.[20] Yhteisön lainsäätäjä voi kyseessä olevan kaltaisissa säännöksissä verosta vapautetun toiminnan lisäksi määritellä sitovalla tavalla ne taloudelliset toimijat, joilla on oikeus tarjota verosta vapautettuja suorituksia; tästä ei kuitenkaan johdu, että näiden toimijoiden on välttämättä oltava oikeushenkilöitä.

27. Katson, että siinä säännössystemaattisessa yhteydessä, missä käsitettä "laitos" on käytetty, viitataan *itsenäiseen toimijaan*; itsenäisellä toimijalla tarkoitetaan työtekijöiden ja aineellisten voimavarojen muodostamaa kokonaisuutta, joka on erillinen yksikkö, jossa lääketieteellistä hoitoa, sairaalahoitoa tai vanhustenhoitoa harjoitetaan pysyvästi ja vakiintuneesti. Siten on olennaista tutkia toimijan rakennetta ja sen osatekijöitä eikä sen oikeudellista luonnetta. Jotta kyseessä olisi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa tarkoitettu laitos, on välttämätöntä, että on olemassa toiminnallisesti ja organisointinsa suhteen itsenäinen ja joka tapauksessa erillinen yksikkö, joka luonteensa tai toimintansa perusteella on erotettavissa niistä henkilöistä, jotka omistavat tämän yksikön. Sitä vastoin yksikkö, joka ainoastaan heijastaa yhden tai useamman luonnollisen henkilön (kuten esimerkiksi lääkärin) harjoittamaa toimintaa, ei ole laitos. Tällaisessa tapauksessa ei ole olemassa tarpeellista (henkilöstöllistä ja aineellista) rakennetta, jossa tällaisen yksikön, eikä (yksikön omistavien tai sitä valvovien) luonnollisten henkilöiden, katsottaisiin tarjoavan sairaalahoitoa, lääketieteellisiä hoitoja taikka vanhustenhoitoa. Tämän vuoksi silloin kun kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdassa tarkoitettua toimintaa harjoittava ei ole oikeushenkilö, arviointiperuste, joka koskee sellaista järjestelmää, jonka perusteella tämä yksikkö voidaan erottaa sen omistavista tai siitä vastuussa olevista luonnollisista henkilöistä, on ratkaisevin arviointiperuste sen arvioimiseksi, onko olemassa laitos, johon sovelletaan vapautusta verosta.

28. Pääasian kantajat arvostelevat tätä tulkintaa siltä osin, että se luo oikeudellista epävarmuutta ja vääristää vapaan kilpailun edellytyksiä, sillä jos laitokseksi voidaan katsoa myös yksikkö, joka ei ole oikeushenkilö, kyseisessä säännöksessä otetaan käyttöön subjektiivinen ja määrällinen

20 — Asiaan on viitattu edellä 16 alaviitteessä.

arviointiperuste. Nimittäin sen määrittäminen, onko verosta vapautettua toimintaa harjoittava toimija itsenäinen ja riippumaton, on ongelma, jota voidaan tulkita laajasti, sillä oikeusriitoja syntyy selvästikin harvoin sen arviointiperusteen johdosta, jonka mukaan vapautuksen soveltaminen riippuu siitä, onko toimintaa harjoittava toimija oikeushenkilö. Katson, että on vältettävä toimijan oikeudellisesta muodosta johtuvaa erilaista verokohtelua ja siten kilpailuedellytysten muuttumista ainoastaan tämän toiminnan oikeudellisen luonnehdinnan vuoksi; tämä ei kuulu voimassa olevan verotusjärjestelmän logiikkaan eikä se ole myöskään kuudennen direktiivin laatijan tosiasiallisen tahdon mukaista.

29. Veron neutraalisuutta koskevan yleisperiaatteen mukaan samanlaisia suorituksia on periaatteessa verotettava samalla tavalla. Tämä periaate on arvonlisäverojärjestelmän looginen perusta.[21] Tämän johdosta, kun toimintaa harjoitetaan kuudennessa direktiivissä tarkoitettujen aineellisten ja toiminnallisten edellytysten valitessa, on tarkoituksenmukaisempaa, että toiminta vapautetaan vastaavasta verosta riippumatta omistusjärjestelyistä tai sen oikeudellisesta muodosta. Neutraalisuusperiaatteen perusteella kyseisiä säännöksiä ei tietenkään voida tulkita contra legem; toisin sanoen tähän periaatteeseen ei voida perustaa tulkintaa, jonka mukaan yhden tai useamman luonnollisen henkilön jonkinlainen toiminta on katsottava kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdassa tarkoitetuksi laitokseksi ilman, että tähän toimintaan liittyisi muita toiminnan rakennetta koskevia seikkoja.

30. Näiden täsmennysten perusteella on arvioitava asiaan Bulthuis-Griffioen liittyviä seikkoja sekä ymmärrettävä yhteisöjen tuomioistuimen kanta tässä asiassa; katsomme, että tässä asiassa annettu ratkaisu on ainakin lopputuloksen osalta ehdottoman oikea. Pääasian kantaja oli lastentarhan pitäjä ilman, että kuitenkaan olisi tiedossa, oliko tämä tarha todellinen toimija, joka harjoitti verosta vapautettua toimintaa. Toisin sanoen ei voitu vakavasti ottaen väittää, että lastentarha vastasi suoraan ja itsenäisesti tästä toiminnasta tai että se ei olisi yksinkertaisesti vastannut kantajan tämän lastentarhan pitäjänä tarjoamia palveluja. Päinvastoin tiettyjen seikkojen perusteella voitiin osoittaa, että lastentarha identifioitui sen pitäjään; näin ollen se, joka harjoitti kyseessä ollutta toimintaa, oli loppujen lopuksi suoraan luonnollinen henkilö, eikä toinen yksikkö, jolla olisi

21 — Neutraalisuuden periaatteen osalta tällä alalla ks. esimerkiksi asia C-317/94, Elida Gibbs, tuomio 24.10.1996 (Kok. 1996, s. I-5339, 23 kohta) ja asia C-134/97, Victoria Film, tuomio 12.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7023, julkisasiamies Fennellyn 18.6.1998 esittämän ratkaisuehdotuksen 41 kohta).

laitoksen ominaisuudet kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan mukaisesti, sellaisena kuin sitä on tulkittu yllä. Tämän johdosta Bulthuis-Griffioen ei voinut luonnollisena henkilönä itse olla tällainen laitos, eli hän ei siten kuulunut yhteisön kyseisen säännöksen henkilölliseen soveltamisalaan. Kuitenkin, jos se toimija, joka harjoitti verosta vapautettavaa taloudellista toimintaa, ei ollut kantaja itse, vaan jokin toinen yksikkö, ratkaisu olisi ollut erilainen. [22]

käy ilmi, että Glenview Homella on tällaisia ominaisuuksia, eli sitä pidetään verosta vapautetun toiminnan harjoittajana eikä Jennifer ja Mervyn Greggiä, jotka ovat ainoastaan sen omistajia ja toiminnan valvojia. Glenview Home työllistää 25 henkilöä ja siinä on 17 huonetta sekä yhteisiä tiloja, joissa tarjotaan vakiintuneesti ja itsenäisesti tiettyjä sairaalahoitoja, terveyden- tai vanhustenhoitopalveluja. Tämän vuoksi se on kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdan mukainen laitos. [23]

31. Yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä olevaan asiaan liittyvistä tosiseikoista

32. On olemassa kuitenkin oikeudellinen este, jonka vastaista olisi, että Glenview saisi direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan mukaisen vapautuksen verosta, sillä ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskeneen päätöksen mukaan tätä yritystä ei ole Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaisesti tunnustettu "luonteeltaan yhteiskunnallisiksi laitokseksi". On huomautettava, että edellytys, jonka mukaan jäsenvaltion on

22 — Tältä osin pysyn siinä kannassa, jonka esitin asiassa Bulthuis-Griffioen esittämässäni ratkaisuehdotuksessa, etenkin 13 ja 15 kohdassa, jonka mukaan "kaikissa sellaisissa tapauksissa, joissa 13 artiklan säännösten mukaan arvonlisäverosta vapautetun toiminnan suorittajana täytyy olla 'laitos', säädettyä vapautusta ei voida soveltaa, jos kyseinen taloudellinen toimija on luonnollinen henkilö" (13 kohta) ja "kantajan kaltainen yrittäjänä toimiva luonnollinen henkilö, joka harjoittaa arvonlisäverosta vapautettua toimintaa, ei kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan soveltamisalaan, koska tällaista yrittäjää ei voida pitää kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna 'laitoksena'". Tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuin lisäsi täydentävän seikan kyseisen säännöksen tulkinnan mukaisesti; tuomion 20 kohdassa se totesi nimenomaisesti, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan mukaan "— — ainoastaan oikeushenkilöt voivat saada vapautuksen". Olen jo esittänyt, minkä takia mielestäni ei ole perusteltua asettaa kuudennessa direktiivissä tarkoitettua laitoksen käsitettä riippuvaiseksi siitä, onko verosta vapautettava toimintaa harjoittava oikeushenkilö. Asiassa Bulthuis-Griffioen annetun tuomion tuomiolauselman mukaan yrittäjänä toimiva luonnollinen henkilö ei voinut vaatia vapautusta verosta, koska kyseisessä säännöksessä vapautus on varattu nimenomaisesti julkisoikeudellisille laitoksille tai muille kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamille laitoksille; yhdyn täysin tähän tulkintaan enkä ymmärrä, miksi se pitäisi kyseenalaistaa.

23 — Korostin asiassa C-149/97, Motor Industry, joka koski kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan l alakohdan tulkintaa, 14.5.1998 antamassani ratkaisuehdotuksessa, että oli tarpeen tutkia ainoastaan sen toimijan ominaisuudet, joka vaati verosta vapautusta kuudennen direktiivin nojalla, sekä harjoitetun toiminnan luonne, mutta ei tämän toimijan oikeudellista muotoa. Tämän ratkaisuehdotuksen 48 kohdassa totesin nimenomaisesti, että riidanalaista säännöstä oli tulkittava "siten, että siinä viitataan ammattijärjestöllisen toiminnan olennaisiin päämääriin, ja säännös kattaa näin ollen ne voittoa tavoittelemattomat järjestöt, jotka *oikeudellisesta muodostaan riippumatta* tavoittelevat tuollaisia päämääriä".

tunnustettava tämä yhteiskunnallinen luonne kyseisen veroedun saamiseksi, on mainittu kyseisessä yhteisön oikeuden säännöksessä. Komissio on puolestaan sitä mieltä, että asiakirjoista ilmenevien seikkojen perusteella Gleview'tä olisi pidettävä luonteeltaan yhteiskunnalliseksi laitokseksi tunnustettuna vanhainkotina. Mielestäni ei kuitenkaan ole tarpeen paneutua tähän ongelmaan sen enempää, koska edellä esitetyn mukaan katson, että Glenview Home kuuluu selvästi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdan soveltamisalaan.

33. Katson, että yhteisön oikeuden kyseisten säännösten osalta ei voida hyväksyä, että yhden tai useamman henkilön toiminta ilman muiden edellytysten täyttymistä ja ilman, että toiminnasta vastaisi itsenäinen taloudellinen toimija, jolla olisi erillinen rakenne, sisältyisi käsitteellisesti sanaan "laitos" (kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdan mukaisessa merkityksessä), vaikka systemaattiselta kannalta tämä olisi hyväksyttävä veron neutraalisuuden vuoksi. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että kansallisella tuomioistuimella, jonka tehtävänä on tulkita lakia yhteisön oikeuden mukaisesti, ei ole mitään mahdollisuuksia tulkita kyseisiä yhteisön säännöksiä; lainsäätäjän käyttämää käsitettä "laitos" ei ole tarpeen tulkita ainoastaan suppeasti ja muodollisesti, eli tämä käsite ei vastaa sairaalahoitoa, lääketieteellistä hoitoa ja terveydenhoitoa koskevan toiminnan harjoittajan oikeudellista muotoa.

V Ratkaisuehdotus

34. Edellä esitetty huomioon ottaen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin rajoittaa vastauksensa ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ja vastaa seuraavaa:

Kyseeseen tulevat yhteisön oikeuden säännökset merkitsevät, että yksikkö, jolla on tarpeellinen aineellinen rakenne, jotta se voi harjoittaa suoraan ja itsenäisesti toimintaa lääketieteellisten hoitojen ja sairaalahoitojen alalla ja joka on kansallisessa oikeudessa asianmukaisesti tunnustettu laitokseksi, on katsottava laitokseksi, joka tarjoaa lääketieteellisiä hoitoja ja sairaalahoitoja julkisyhteisöjen

ylläpitämiin laitoksiin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla, vaikka tällainen yritys ei olisikaan oikeushenkilö, vaan se toimii Pohjois-Irlannin oikeuden mukaisena partnership-yhtiönä; tämän johdosta se saa vapautuksen arvonlisäverosta, mikäli muut edellytykset, jotka on lueteltu edellä mainituissa kuudennen direktiivin säännöksissä, täyttyvät myös.