YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO

7 päivänä syyskuuta 1999 *

Asiassa C-216/97,

jonka VAT and Duties Tribunal, Belfast (Yhdistynyt kuningaskunta) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Jennifer Gregg ja Mervyn Gregg

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch (esittelevä tuomari) ja P. Jann sekä tuomarit J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm ja R. Schintgen,

julkisasiamies: G. Cosmas,

kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Jennifer ja Mervyn Gregg, edustajanaan barrister Andrew Hitchmough, solicitor Terry Dockleyn valtuuttamana,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Assistant Treasury Solicitor John E. Collins, jota avustavat Paul Lasok, QC, ja barrister Melanie Hall,

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion talousministeriön ministerineuvos Ernst Röder ja ylijohtaja Claus-Dieter Quassowski,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja Adriaen Bos,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies Peter Oliver,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Jennifer ja Mervyn Greggin, edustajanaan Andrew Hitchmough, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, edustajanaan John E. Collins, jota avustaa Nicholas Paines, QC, Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja Marc Fierstra, Ruotsin hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön EU-asioita hoitavan oikeudellisen yksikön päällikkö Lotty Nordling ja komission, asiamiehenään Peter Oliver, 15.9.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.11.1998 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 VAT and Duties Tribunal, Belfast, on esittänyt 4.6.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 9.6.1997, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Jennifer ja Mervyn Gregg sekä Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners), joka on toimivaltainen arvonlisäveron kantamista Yhdistyneessä kuningaskunnassa koskevissa asioissa; asia koskee *Value Added Tax Act 1994*:n (vuoden 1994 arvonlisäverolaki, jäljempänä vuoden 1994 VAT Act), liitteessä 9 olevan 7 ryhmän 4 kohdassa, jolla pantiin täytäntöön kuudennen direktiivin 13 artiklan

A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohta, säädetyn arvonlisäverosta vapautuksen soveltamista.

Kansallinen lainsäädäntö

3 Vuoden 1994 VAT Actin liitteessä 9 olevan 7 ryhmän 4 kohdassa 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."

Yhteisön lainsäädäntö

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetään jäsenvaltiossa myönnettävistä vapautuksista. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdassa säädetään seuraavaa:

"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;

— —

g) sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellis-

ten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset".

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

5 Jennifer ja Mervyn Gregg, jotka ovat yhtiömiehinä Pohjois-Irlannin oikeuden mukaan perustetussa partnership-yhtiössä, pitävät Pohjois-Irlannissa hoitokotia nimeltään Glenview Nursing Home, jossa on 17 huonetta yhteisten tilojen lisäksi. Yritys työllistää noin 25 henkilöä. Se on rekisteröity sekä vanhusten- ja vammaistenkodiksi että hoitokodiksi vuoden 1992 *Registered Homes Order*in (luvan saaneita hoitolaitoksia koskeva asetus) mukaisesti, mutta sitä ei ole hyväksytty Yhdistyneen kuningaskunnan oikeuden mukaiseksi yhteiskunnalliseksi laitokseksi. Jennifer ja Mervyn Greggin systemaattisena tavoitteena partnership-yhtiön yhtiömiehinä on, että partnership tuottaa voittoa. Pohjois-Irlannin oikeuden mukaan partnership-yhtiöt eivät ole oikeushenkilöitä, eivätkä veloista ja velvoitteista ole vastuussa partnership-yhtiöt, vaan niistä vastaavat kokonaisuudessaan yhtiömiehet yhteisvastuullisesti myös arvonlisäveron osalta.

6 Jennifer ja Mervyn Gregg haluavat laajentaa yritystään ja he ovat hakeutuneet arvonlisäverovelvollisiksi vuoden 1994 VAT Actin säännösten liitteen 1 mukaisesti. Commissioners on kuitenkin kieltäytynyt rekisteröimästä heitä arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, koska heidän partnership-yhtiön muodossa harjoitettu toimintansa kuuluu vuoden 1994 VAT Actin liitteessä 9 olevan 7 ryhmän 4 kohdassa säädetyn arvonlisäverosta vapautuksen soveltamisalaan. Jennifer ja Mervyn Gregg riitauttivat tämän päätöksen ja katsoivat asiassa C-453/93, Bulthuis-Griffioen, 11.8.1995 annettuun tuomioon (Kok. 1995, s. I-2341) vedoten, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdassa säädetty vapautus arvonlisäverosta koskee vain oikeushenkilöiden harjoittamaa toimintaa.

7 VAT and Duties Tribunal, Belfast, jossa asia on vireillä, katsoo, että näiden säännösten sanamuodon mukaan verosta vapautus ei koske ainoastaan oikeus-

henkilöitä siten, että yksityisten omistamat yritykset jäisivät sen soveltamisalan ulkopuolelle. Kansallinen tuomioistuin on kuitenkin edellä mainitussa asiassa Bulthuis-Griffioen annettu tuomio huomioon ottaen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"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'?"

8 Kansallinen tuomioistuin tahtoo selvittää näillä kahdella kysymyksellään, jotka on käsiteltävä yhdessä, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohtaa tulkittava siten, että sen b alakohdassa käytetyllä ilmaisulla "muut asianmukaisesti hyväksytyt vastaavanlaiset laitokset" ja sen g alakohdassa käytetyllä ilmaisulla "muut kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamat laitokset" rajataan yritystoimintaa harjoittavat luonnolliset henkilöt vapautusten ulkopuolelle.

9 Jennifer ja Mervyn Gregg haluavat saada hyväkseen vähennysoikeuden ja väittävät, että heidän hoitotoimintansa yhteydessä harjoitettu liiketoiminta on veronalaista.

10 Tässä yhteydessä he viittaavat edellä mainitussa asiassa Bulthuis-Griffioen annettuun tuomioon ja esittävät, että koska kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa mainittuja vapautuksia on tulkittava suppeasti, tätä säännöstä on siltä osin kuin sen 1 alakohdassa viitataan laitoksen käsitteeseen, tulkittava siten, että se koskee ainoastaan oikeushenkilöitä eikä luonnollisia henkilöitä.

11 Yhdistyneen kuningaskunnan, Saksan ja Alankomaiden hallitukset sekä komissio sitä vastoin katsovat, ettei käsitteen "laitos" sanatarkka merkitys eikä se seikka, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädettyjä vapautuksia on tulkittava suppeasti, voi johtaa siihen, että verovelvollisen harjoittaman liiketoiminnan oi-

keudellinen muoto vaikuttaisi ratkaisevasti siihen, onko verovelvollisen liiketoiminta veronalaista vai ei. Vapautuksen soveltamisen rajoittaminen oikeushenkilöihin olisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista.

12 Aluksi on huomautettava, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvailemiseen käytettyjä käsitteitä on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikesta verovelvollisen ansaintatarkoituksessa luovuttamasta tavarasta ja suorittamasta palvelusta kannetaan arvonlisäveroa (ks. asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3017, 20 kohta).

13 Lisäksi on myös huomautettava, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa 107/84, komissio vastaan Saksa, 11.7.1985 antamassaan tuomiossa (Kok. 1985, s. 2655, 13 kohta) katsonut, että 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.

14 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa Bulthuis-Griffioen annetun tuomion 20 kohdassa, kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan tietyissä säännöksissä käytetään käsitettä "laitos", kun taas toisissa säännöksissä toimintaan viitataan luonnollisia henkilöjä koskevilla ammattinimikkeillä kuten lääketieteelliset ammatit ja avustavan hoitohenkilöstön ammatit (c alakohta), hammasteknikot (e alakohta) ja opettajan antamat yksityisoppitunnit (j alakohta).

15 Kuitenkin toisin kuin yhteisöjen tuomioistuin on katsonut edellä mainitussa asiassa Bulthuis-Griffioen antamansa tuomion 20 kohdassa, siitä seikasta, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohta sisältää erilaisia nimityksiä siinä mainituista taloudellisista toimijoista, ei voida päätellä, että tässä säännöksessä säädetyt vapautukset koskisivat ainoastaan oikeushenkilöitä niissä

tapauksissa, joissa tässä säännöksessä viitataan nimenomaisesti jonkin laitoksen suorittamaan toimeen, mutta että muissa tapauksissa myös luonnolliset henkilöt voisivat vedota tähän etuun.

16 Tätä tulkintaa ei voida kumota sillä seikalla, että vapautuksen alaan kuuluvia toimia suorittavan taloudellisen toimijan ominaisuutta ja henkilöllisyyttä koskevia erityisiä edellytyksiä on tulkittava suppeasti, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa Bulthuis-Griffioen antamansa tuomion 18 ja 19 kohdassa.

17 Käsite "laitos" on periaatteessa riittävän laaja sisältämään myös luonnolliset henkilöt. On todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan minkäänkieliseen versioon ei sisälly yllämainittujen käsitteiden sijasta ilmaisua oikeushenkilö, joka olisi ollut selvä ja yksiselitteinen. Tämä seikka puhuu sen puolesta, että yhteisön lainsäätäjän tavoitteena ei ollut näitä käsitteitä käyttämällä rajoittaa tässä säännöksessä tarkoitettuja vapautuksia ainoastaan oikeushenkilöiden toimintaan, vaan sen tarkoituksena oli ulottaa näiden vapautusten soveltamisala yksityisten liiketoimiin.

18 Tosin laitoksen käsite tuo mieleen yksilöidyn kokonaisuuden, joka suorittaa tiettyä tehtävää. Kuitenkin myös yksi tai useampi yritystoimintaa harjoittava luonnollinen henkilö, eivätkä pelkästään oikeushenkilöt, voi täyttää nämä edellytykset.

19 Tämä tulkinta, jonka mukaan käsite "laitos" ei kuvaa ainoastaan oikeushenkilöitä, on yhdenmukainen yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen kanssa, jota noudattaen kuudennen direktiivin 13 artiklan mukaisia vapautuksia on sovellettava (ks. vastaavasti asia C-283/95, Fischer, tuomio 11.6.1998, Kok. 1998, s. I-3369, 27 kohta).

20 Verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on, että samanlaista toimintaa harjoittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin. Tämän johdosta kyseistä periaatetta rikottaisiin, jos mahdollisuus vedota 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ja g alakohdassa mainittujen laitosten toiminnoille säädettyyn verosta vapautukseen riippuisi verovelvollisen harjoittaman toiminnan oikeudellisesta muodosta.

21 Kysymyksiin on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että sen b alakohdassa käytetyllä ilmaisulla "muut asianmukaisesti hyväksytyt vastaavanlaiset laitokset" ja sen g alakohdassa käytetyllä ilmaisulla "muut kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamat laitokset" ei rajata yritystoimintaa harjoittavia luonnollisia henkilöitä vapautusten ulkopuolelle.

Oikeudenkäyntikulut

22 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan, Saksan ja Alankomaiden hallituksille sekä komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut VAT and Duties Tribunalin, Belfast, 4.6.1997 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohtaa on tulkittava siten, että sen b alakohdassa käytetyllä ilmaisulla "muut asianmukaisesti hyväksytyt vastaavanlaiset laitokset" ja sen g alakohdassa käytetyllä ilmaisulla "muut kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamat laitokset" ei rajata yritystoimintaa harjoittavia luonnollisia henkilöitä vapautusten ulkopuolelle.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Moitinho de Almeida	Murray
Edward	Ragnemalm	Schintgen

Julistettiin Luxemburgissa 7 päivänä syyskuuta 1999.

R. Grass — kirjaaja

G. C. Rodríguez Iglesias — presidentti