JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

22 päivänä helmikuuta 2005 [1]

1. Tässä ennakkoratkaisumenettelyssä yhteisöjen tuomioistuimen tarkasteltavana on kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdassa käytetty käsite "luonteeltaan yhteiskunnalliset laitokset" sellaisten vapautusten soveltamisen määrittämiseksi, joita myönnetään tavaroiden luovutuksille ja palvelujen suorituksille, jotka liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan sekä lasten ja nuorten suojeluun. [3]

I Tulkinnan kohteena olevat yhteisön oikeuden säännökset

2. VAT & Duties Tribunalissa (brittiläinen tuomioistuin, joka on toimivaltainen arvonlisäveroasioissa ja erityisiä veroja koskevissa asioissa) on vireillä asia, joka koskee sitä, onko "partnershipin" (henkilöyhtiö) ylläpitämien hoitokotien toiminta veronalaista toimintaa. Se esittää kolme kysymystä, joista vain toinen on sellainen, että se on perusteltua käsitellä suullisessa menettelyssä, koska ensimmäinen ja kolmas olisi voitu käsitellä nopeammin jo työjärjestyksen 104 artiklan 3 kohdan nojalla, kun otetaan huomioon, että vastaukset niihin käyvät selvästi ilmi oikeuskäytännöstä.

3. Kuudennen direktiivin X osasto koskee vapautuksia. Sen 13 artiklassa luetellaan maan alueella myönnettävät vapautukset tietyille yleishyödyllisille toiminnoille (A kohdan 1 alakohta), joihin kuuluvat

"— —

g) sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset, mukaan

1 — Alkuperäinen kieli: espanja.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

3 — Tässä ratkaisuehdotuksessa käytän ilmaisuja "sosiaaliapu", "sosiaalihuolto", "avustavat toiminnat" ja muita vastaavia ilmaisuja, jotka pitävät sisällään mainituissa normeissa säädetyt oikeudelliset toimenpiteet.

lukien vanhainkotien,[4] julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset;

— yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta,

h) julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten suorittamat palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset, jotka liittyvät läheisesti lasten ja nuorten suojeluun;

— yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonlisäveroa maksavat kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista,

— —."

— vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen."

4. Saman A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa säädetään, että yksityisoikeudellisille laitoksille voidaan vapautuksen myöntämiseksi asettaa yksi tai useampi 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,

II Pääasian tosiseikat ja kansallinen lainsäädäntö

5. Yhtiöt Kingscrest Associates Limited ja Montecello Limited muodostivat 22.4.1997 nimellä Kingscrest Residencial Care Homes (jäljempänä Kingscrest) toimivan partnershipin perustaakseen voittoa tavoittelevat neljä

4 — Tämä alaviite ei koske suomenkielistä tekstiä.

vanhusten ja kaksi lasten hoitokotia, jotka kirjattiin vuoden 1984 Registered Homes Actin (laki rekisteröidyistä hoitokodeista) ja vuoden 1989 Children Actin (laki lapsista) mukaisiin rekistereihin. Vuoden 2000 Care Standards Actin (terveydenhoidollisia normeja koskeva laki, joka poikkesi kahdesta edeltävästä) voimaantulopäivästä eli 1.4.2002 lähtien mainitut kuusi hoitokotia kirjattiin alalla toimivaltaisen National Care Standards Commissionin rekistereihin.

6. Vuoden 1993 Charities Act koskee hyväntekeväisyyttä harjoittavia laitoksia, ja sen 96 §:ssä määritellään ne yhteisömuotoisiksi tai muiksi laitoksiksi, jotka on perustettu hyväntekeväisyystoimintaa varten ("charitable purposes") ja joiden toimintaa High Court valvoo. Sen 97 §:n mukaan mainitut hyväntekeväisyystarkoitukset määritellään "Englannin ja Walesin lainsäädännön mukaan". [5]

7. Ennen 21.3.2002 vuoden 1994 Value Added Tax Actin (arvonlisäverolaki) liitteessä 9 olevan 7 ryhmän 9 kohdassa todettiin, että verovapaita ovat edellä mainittujen yhtiöiden tai julkisoikeudellisten laitosten toteuttamat sosiaaliset tukitoimenpiteet, joilla ei tavoitella voittoa, joten kyseisenä aikana Kingscrestin toiminta oli veronalaista, koska se oli tavoitellut voittoa.

8. Vuoden 2002 Value Added Tax (Health and Welfare) Orderilla (SI 2002/762) (terveyttä ja sosiaalipalveluita koskeviin asioihin sovellettava arvonlisävero-oikeudellinen säädös) muutettiin kuitenkin edellä mainitusta päivästä lähtien edellä mainittua 9 kohtaa siten, että vapautuksen edellytyksenä ei ole se, että toiminnalla ei tavoitella voittoa, edes kun toiminnan suorittaa "valtion sääntelemä" yksityinen laitos.

9. Nyt esillä olevassa asiassa 7 ryhmää koskevassa 6 huomautuksessa määritellään "sosiaalipalvelut" palveluiksi, jotka liittyvät suoraan "tukipalveluihin taikka hoitoon tai koulutukseen, joilla edistetään vanhusten, sairaiden, hädänalaisten tai vammaisten fyysistä tai henkistä hyvinvointia," sekä "lasten ja nuorten hoitoon tai suojeluun". Niinpä vaikka niitä hoitaa "valtion sääntelemä" yksityinen laitos, otetaan huomioon vain toiminta, jota varten se on perustettu.

10. Ilmaisu "valtion sääntelemä" puolestaan määritellään 8 huomautuksessa ministeriön tai muun viranomaisen parlamentin yleisesti sovellettavan lain nojalla hyväksymäksi, rekisteröimäksi taikka tästä velvoitteesta vapauttamaksi laitokseksi. [6]

5 — Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä (17 kohta) mainitaan, että House of Lordsin vuonna 1891 antamassa päätöksessä todetaan, että ilmaisun "hyväntekeväisyys" ("charitable") oikeudellinen merkitys ei ole sama kuin sen yleiskielinen merkitys ja että oikeudelliselta kannalta katsottuna sen pääasialliset tavoitteet ovat köyhien auttaminen, koulutuksen ja uskonnon tukeminen sekä muut yhteiskunnalle hyödylliset tavoitteet.

6 — Tässä suljetaan pois säännökset, jotka tulivat voimaan eri päivinä eri paikallisviranomaisten alueilla.

11. Kukaan ei kiistä sitä, että Kingscrest täyttää nämä edellytykset, koska se tarjoaa arvonlisäverosta 21.3.2002 alkaen vapautettuja hoitopalveluja, minkä vuoksi Commissioners of Customs and Excises (välillisten verojen osalta toimivaltainen viranomainen) poisti sen verovelvollisten luettelosta kyseisestä päivästä alkaen.

III Ennakkoratkaisukysymykset

12. Kingscrest riitautti tämän päätöksen VAT & Duties Tribunalissa väittäen, että kun sen toiminnat katsotaan verovapaiksi, rikotaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohtaa; ennen asian ratkaisemista kyseinen tuomioistuin päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Onko sallittua nojautua kuudennen arvonlisäverodirektiivin (77/388/ETY) muihin kieliversioihin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdassa käytetyn ilmaisun 'charitable' merkityksen selventämiseksi, vai täytyykö sanalla olla sama merkitys kuin kansallisessa oikeudessa?

2. Mikäli 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohtaa on tulkittava niin, että niitä sovelletaan järjestöihin, joiden toiminnan katsotaan olevan luonteeltaan yhteiskunnallista [social character], onko niitä tulkittava niin, että niitä sovelletaan Kingscrest Residential Care Homes -yhtiön tapaiseen voittoa tavoittelevaan yhteisöön?

3. Onko direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdan tulkittava tarkoittavan, että niissä myönnetään jäsenvaltioille harkintavalta tunnustaa kyseisissä säännöksissä tarkoitetuksi 'luonteeltaan yhteiskunnalliseksi' laitokseksi järjestö, joka on rekisteröity vuoden 2000 Care Standards Actin (tai vuoden 1984 Registered Homes Actin tai vuoden 1989 Children Actin) nojalla mutta joka ei ole julkisoikeudellinen laitos ja jolla ei ole hyväntekeväisyysjärjestön ['charity'] asemaa kyseisen jäsenvaltion kansallisen oikeuden mukaan?"

IV Menettely yhteisöjen tuomioistuimessa

13. Yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 20 artiklassa säädetyssä määräajassa kirjalliset huomautuksensa ovat esittäneet Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, Kingscrest ja komissio, joiden asiamiehet ja edustajat osallistuivat 27.1.2005 pidettyyn istuntoon esittääkseen suulliset huomautuksensa.

V Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

A *Alustavat huomautukset: yhteisön arvonlisäveron perisynti* [7]

14. Saattaa vaikuttaa yllättävältä, että yhteisö, jonka toiminta on verovapaata, ilmaisee tyytymättömyytensä ja vaatii päästä verovelvolliseksi, mutta vapautus aiheuttaa sille haittaa, koska se ei voi vähentää toimintansa kehittämiseksi välttämättömien tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältyneitä veroja, koska se on asetettu lopullisen kuluttajan asemaan.

15. Tällainen tilanne saa aikaan järjestelmässä nurinkurisia vaikutuksia, koska verovelvollinen, johon vapautusta sovelletaan, yrittää saada takaisin hinnoissa nämä negatiiviset seuraukset siten, että kun kyseessä ovat vapautukset, joista on säädetty tiettyjen toimintojen edistämiseksi taikka tiettyjen teollisuusalojen elvyttämiseksi, päädytäänkin vastakkaiseen lopputulokseen kuin johon on pyritty, koska "veroetuus" nostaa taloudellisten toimintojen hintoja.

16. Jotkut tutkijat katsovat — eivätkä aiheetta —, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän vapautukset loukkaavat veron yleisyyden periaatetta ja sen neutraalisuutta, [8] ja he katsovat, että niiden sijaan olisi asianmukaisempaa vahvistaa vähennetyt verokannat tai vähimmäisverokannat, jolloin lopulta kannetun veron määrä olisi sama ilman, että järjestelmän toimivuus vääristyisi. [9]

B *Tulkintakriteerit. Erityisesti "kielitieteellinen kriteeri" (ensimmäinen kysymys)*

17. Brittiläinen tuomioistuin aloittaa keskustelunsa yhteisöjen tuomioistuimen kanssa esittämällä kysymyksen, joka puolestaan sisältää kaksi kysymystä, joista kumpikin on jo selvitetty yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Ensimmäinen koskee sitä, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdassa olevaa ilmaisua "luonteeltaan yhteiskunnallinen" tarkasteltava kansallisten lainsäädäntöjen valossa vai yhteisön oikeusjärjestyksen mukaisten erityistarpeiden mukaisesti; jos vastauksessa taivutaan jälkimmäisen vaihtoehdon kannalle, toinen kysymys koskee mahdollisuutta turvautua tässä tulkintatehtävässä säännöksen muihin kieliversioihin.

7 — Tämä ilmaisu on lainaus artikkelista Ibáñez García, I., "Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario", teoksessa *Noticias de la Unión Europea*, 2003, nro 226, s. 103–115.

8 — Ks. Pérez Herrero, L. M., *La Sexta Directiva Communitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997, s. 201. Ibáñez Garciá esittää mainitussa teoksessa (s. 103 ja 104) esimerkkinä, että neutraalisuusperiaatetta ei tue kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa ja 19 artiklassa säädetty prorata-sääntö siitä huolimatta, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on väitetty päinvastaista: asiassa C-306/94, Régie Dauphinoise, 11.7.1996 annetussa tuomiossa (Kok. 1996, s. I-3695) todetaan, että tällaisilla maksuilla "halutaan varmistaa yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taatun täydellisen neutraliteetin tavoitteen noudattaminen".

9 — Näin toteaa Ibáñez Garcia em. teoksessa, s. 105.

18. Kysymyksen ratkaisemiseksi vaikuttaa asiassa CSC Financial Services 12.7.2001 ja asiassa Cimber Air 25.3.2004 esittämieni ratkaisuehdotusten [10] valossa hyödylliseltä palauttaa mieliin ne säännöt, joita sovelletaan tulkittaessa säännöksiä, joiden perusteella tietyt liiketoimet vapautetaan arvonlisäverosta.

19. Näissä ratkaisuehdotuksissa totesin, että koska verovelvollisuus on yleinen sääntö, joka on vahvistettu kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa, vapautukset siitä ovat poikkeuksia, joita on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti [11] tulkittava suppeasti, kuten kaikkia vapautuksia verovelvollisuudesta, vaikka suppean tulkinnan vaatimus ei tarkoitakaan, että vapautusten määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siinä määrin rajoittavasti, että vapautukset menettäisivät niillä tavoitellut vaikutuksensa. [12]

20. Korostin myös yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kiinteästi kuuluvaa neutraalisuusperiaatetta, johon vapautusjärjestelmällä puututaan siltä osin kuin siinä ei pidetä yleistä verovelvollisuutta kilpailua edistävänä tekijänä yhteismarkkinoilla, joten kaikkien jäsenvaltioiden verojärjestelmien johdonmukaisuuden ja yhtenäisyyden saavuttamiseksi on päästävä yksimielisyyteen siitä, että kuudennen direktiivin X osastossa käytetään yhteisön oikeuden autonomisia käsitteitä.

21. Nyt esillä olevassa asiassa on keskeistä, että kuudennen direktiivin 13 artikla sisältää, kuten sen 11 perustelukappaleessa todetaan, yhteisen luettelon verovapautuksista, jotta yhteisön omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa, mistä on seurauksena, että kyseiset vapautukset ovat yhteisön oikeuden omia käsitteitä ja ne on näin ollen määriteltävä Euroopan unionin oikeusjärjestyksestä käsin sen rakenteellisten tarpeiden mukaisesti, kuten äskettäin on todettu edellä mainitussa asiassa Temco Europe annetussa tuomiossa (16 kohta). [13]

22. Näin ollen 13 artiklan sanamuoto voidaan ymmärtää ainoastaan kunkin kansallisen lainsäädännön mukaisten erityisten luokkien valossa, jos tällä tavoin on helpommin saavutettavissa määritelmä, jolla varmistetaan sama merkitys koko yhteisön alueella,

10 — Asia C-235/00, CSC Financial Services, tuomio 13.12.2001 (Kok. 2001, s. I-10237) ja asia C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa.

11 — Asia C-185/89, Velker International Oil Company, tuomio 26.6.1990 (Kok. 1990, s. I-2561, 19 kohta); asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3017, 20 kohta); asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6355, 64 kohta) ja asia C-240/99, Skandia, tuomio 8.3.2001 (Kok. 2001, s. I-1951, 32 kohta). Viimeaikaisista ratkaisuista on mainittava kolme 20.11.2003 annettua tuomiota (asia C-8/01, Assunrandør-Societetet, 36 kohta; asia C-212/01, Margarete Unterpertinger, 34 kohta ja asia C-307/01, Peter d'Ambrumenil, 52 kohta), joista mitään ei ole tällä hetkellä julkaistu oikeustapauskokoelmassa. Yhteisöjen tuomioistuin on äskettäin toistanut vapautusten suppean tulkinnan periaatteen asiassa C-284/03, Temco Europe, 18.11.2004 antamassaan tuomiossa (Kok. 2004, s. I-11237, 17 kohta).

12 — Näin totesin em. asiassa Temco Europe esittämäni ratkaisuehdotuksen 37 kohdassa, tuomiossa tämä toteamus sisältyy 17 kohtaan.

13 — Tässä tuomiossa lainataan seuraavia tuomioita: asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6301, 51 kohta); asia C-315/00, Maierhofer, tuomio 16.1.2003 (Kok. 2003, s. I-563, 25 kohta) ja asia C-275/01, Sinclair Collis, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5965, 22 kohta). Vastaavia toteamuksia on tehty myös asiassa C-359/97, Yhdistynyt kuningaskunta v. komissio, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6355, 63 kohta); asiassa C-326/99, Goed Wonen, tuomio 4.10.2001 (Kok. 2001, s. I-6831, 47 kohta) ja asiassa C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4101, 46 kohta).

mutta päinvastaisessa tapauksessa on tarpeen turvautua valtiollisista järjestelmistä erillisiin ja riippumattomiin lähteisiin yhteisön oikeuden tehokkuuden varmistamiseksi. Tässä tarkastelussa niin sanottu kielitieteellinen kriteeri on ensisijainen väline, koska tutkittaessa tämän järjestelmän ydintä ja sen perusteltavuuden oikeuttavia syitä siten, että otetaan huomioon yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kiinteästi kuuluva verotuksen neutraalisuusperiaate, vaikuttaa välttämättömältä turvautua eri kieliversioihin [14] kuudennen direktiivin sanamuodon merkitysten selville saamiseksi.

23. Näin ollen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdassa olevan ilmaisun "luonteeltaan yhteiskunnallinen" (englanniksi "charitable") selvittämiseksi voidaan käyttää muiden yhteisön virallisten kielten kieliversioita, jotta päädyttäisiin yhdenmukaiseen tulkintaan, eikä sille ole annettava kansallisesta oikeudesta johdettua merkitystä, jos tällä tavoin päädytään ristiriitaisiin tulkintoihin.

24. Tämä viimeinen täsmennys velvoittaa menemään pidemmälle kuin mikä olisi tarpeen kysymyksen sanamuodon perusteella, koska jos kyseessä on yhteisön oikeuden yhdenmukaisuuden takaaminen, se on yhteisöjen tuomioistuimen tehtävä, jolloin sen on eri käännöksiä kokonaisvaltaisesti tutkittuaan ilmoitettava kansalliselle tuomioistuimelle, että kun säännöksessä mainitaan "luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustetut" laitokset (englanniksi "organizations recognized as charitable"), siinä viitataan hoitopalveluja suorittaviin laitoksiin, kuten komissio toteaa kirjallisissa huomautuksissaan.

25. Tällainen ratkaisu on välttämätön paitsi sen vuoksi, että suurimmassa osassa direktiivin eri kieliversioita [15] käytetään espanjankielistä ilmaisua "carácter social" (englanniksi "social nature") [16] lähellä olevia ilmaisuja, myös siksi, että tämä vastaa paremmin sen tavoitteita. Analysoitaessa 13 artiklan A kohdan 1 alakohtaa voidaan havaita tarkoitus vapauttaa verosta liiketoimet, jotka sen vuoksi, että ne liittyvät läheisesti sosiaaliselle ja demokraattiselle oikeusvaltiolle [17] ominaisiin tavoitteisiin, luokitellaan yleishyödyllisiksi ja ne liittyvät toimiin, joita julkinen valta on perinteisesti edistänyt ja hallinnoinut joko välittömästi taikka välillisesti (posti- ja yleisradiopalvelut, terveys, opetus, sosiaaliturva, lasten ja nuorten suojelu, uskonnonvapauden harjoittaminen, liikuntakasvatus ja urheilu, kulttuurin edistä-

14 — Kielellinen moninaisuus ja sen ongelmat ilmenevät kirjallisuudessa, sillä jo vuonna 1605 M. de Cervantes kirjoitti teoksessaan *El ingenioso hidalgo Don Quijote de la Mancha*, RBA, painoksessa Martín de Riquer, Barcelona, 1994, ensimmäisen osan 2 luvussa, s. 113, seuraavaa: "acertó a ser viernes aquel día y no había en toda la venta sino unas raciones de pescado que en Castilla llaman abadejo, y en Andalucía bacallao, y en otras partes curadillo, y en otras truchuela." (Vapaa käännös: "Tuo päivä sattui olemaan perjantai, eikä puodissa ollut myytävänä kuin pari annosta kalaa, jota Kastiliassa kutsutaan nimellä abadejo, Andaluciassa nimellä bacallao, jossain päin maata sitä kutsutaan curadilloksi ja jossain muualla taas truchuelaksi.")

15 — Tarkoitan tässä niitä kieliä, jotka olivat yhteisön virallisia kieliä ennakkoratkaisupyynnön esittämispäivänä (26.11.2003).

16 — Ranskankielinen ("caractère social"), portugalinkielinen ("carácter social"), italiankielinen ("carattere sociale"), saksankielinen ("sozialem Charakter"), hollanninkielinen ("sociale aard"), kreikankielinen ("κοινωνικού χαρακτήρος") ja suomenkielinen ("luonteeltaan yhteiskunnallisiksi") kieliversio sisältävät espanjankielistä ilmaisua "carácter social" vastaavat ilmaisut. Ruotsinkielinen ("välgörenhetsorganisationer") sekä tanskankielinen ("almennyttig karakter") ilmaisu ovat kuitenkin lähempänä englanninkielistä.

17 — Doktriinissa puhutaan "hyvinvointivaltion" palveluista (ks. Pérez Herrero, L. M., mainittu teos, s. 204).

minen). Tältä näkökannalta näyttää olevan kiistämätöntä, että englanninkielinen ilmaisu "charitable" ei viittaa hyväntekeväisyysajatukseen, joka tuo mieleen yksityisen ja epäitsekkään toiminnan avuntarvitsijoiden hyväksi,[18] vaan laajempaan, julkiseen toimintaan, joka voi sisältää epäitsekkäitä elementtejä mutta joka kattaa kaikenlaisen avustuspolitiikan heikommassa asemassa olevien ryhmien hyväksi.

26. Edellä esitetyt näkökannat mahdollistavat brittiläisen tuomioistuimen esittämien muiden kysymysten tarkastelun.

C "Luonteeltaan yhteiskunnallinen" v. voittoa tavoitteleva (toinen kysymys)

27. Tällä kysymyksellä halutaan selvittää, voidaanko yksityinen, voittoa tavoitteleva laitos luokitella kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdassa tarkoitetulla tavalla "yhteiskunnalliseksi".

28. Kaksi argumenttia puoltaa myöntävää vastausta: niistä ensimmäinen on luonteeltaan teleologinen, toinen systemaattinen.

29. Ei pidä unohtaa, että kuten edellä mainitussa (18 kohta) asiassa CSC Financial Services esittämässäni ratkaisuehdotuksessa korostin, vapautukset ovat verotuksellisia etuuksia, jotka jäsentyvät luonteeltaan taloudelliseksi kannustukseksi ja sivumaultaan negatiivisiksi etuuksiksi. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa huomio kiinnitetään objektiivisiin arviointiperusteisiin, ja siinä vapautetaan verosta tietyt tekijät, jotka muulla tavoin olisivat veronalaisia, tavoitteena kannustaa kyseisiä aloja. Vapautukset kohdistuvat näin ollen liiketoimiin eivätkä niihin, jotka näitä liiketoimia toteuttavat, vaikka ne niistä hyötyvätkin.[19] Kun tarkoituksena on edistää viranomaisten ja "luonteeltaan yhteiskunnallisten"

18 — Ch. Dickens toteaa teoksessa *The Life and Adventures of Martin Chuzzlevit*, Penguin Books, 1968, s. 515 henkilönsä Tiggin taloudellisista vaikeuksista: "charity begins at home, and justice begins next door".

19 — Kingscrest korostaa pyrkimystään voiton tavoitteluun sen osoittamiseksi, ettei vapautussäännöksiä voida soveltaa siihen, mutta tässä se tekee vakavan virheen, koska kyseessä ei ole subjektiivinen vapautus. Asiassa C-174/00, Kennemer Golf, 21.3.2002 annetussa tuomiossa (Kok. 2002, s. I-3293) näytetään luokittelevan se näin, kun siinä todetaan, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan h–p alakohdassa luetelluilla vapautuksilla pyritään takaamaan tietyille yhteisöille, joiden toiminnalla on muu kuin kaupallinen tarkoitus, suosiollisempi kohtelu (19 kohta): tämä pelkkä obiter dictum -luontoinen toteamus kääntyy vastakkaiseksi teesiksi, sillä vapautuksen viimesijainen syy perustuu vapautetun toimen luonteeseen. Pont Clemente, J. F., toteaa teoksessa *La exención tributaria (análisis juridico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA*, Editorial EDERSA, 1986, s. 26 ja 27), että kun laissa erotellaan tietyt toiminnat ja kun ne siitä huolimatta, että ne ovat veronalaisia, koska siitä itse laissa säädetään, vapautetaan verosta, voidaan puhua ainoastaan objektiivisesta vapautuksesta. Jos lainsäätäjä sitä vastoin vapauttaa verosta toimijan tai tietyn toimijoiden ryhmän, jotka tällaisen normin puuttuessa olisivat verovelvollisia, se luo subjektiivisen vapautuksen. Ensin mainitut tekevät mahdottomaksi vero-oikeudellisen suhteen syntymisen, kun taas viimeksi mainitut ainoastaan poistavat vapautetun henkilön velvollisuuden, mikä ei estä sitä, että muille syntyisi verotaakka.

laitosten toimintaa ja rohkaista tällaiseen työhön, merkitystä ei ole sillä, tavoittelevatko nämä viranomaiset tai laitokset voittoa vai eivät. Päinvastainen ratkaisu voisi vaarantaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ja loukata neutraalisuusperiaatetta, koska tällöin jätettäisiin ovi avoimeksi sille, että samanlaisia toimia kohdeltaisiin eri tavoin sen mukaan, mitä oikeusjärjestelmässä kussakin jäsenvaltiossa säädetään.

30. Komission esittämä rakenteellinen selitys vahvistaa tätä toteamusta ja se perustuu kahteen väitteeseen. Ensimmäisen väitteen mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan l ja m alakohdassa suljetaan voittoa tavoittelevien laitosten liiketoimet nimenomaisesti verovapautusten ulkopuolelle. [20] Toinen väite perustuu siihen, että muussa tapauksessa 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohta olisi merkityksetön, koska samalla, kun sen mukaan jäsenvaltiot voivat asettaa 1 alakohdan g ja h alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle yksityiselle yritykselle sen ehdon, että sen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, myönnetään, että ensin mainittu säännös kattaa tilanteet, joissa tavoitellaan voittoa.

31. Ehdottamani ratkaisu sisältyy implisiittisesti oikeuskäytäntöön. Asiassa Bulthuis-Griffioen [21] annetun tuomion jälkeen tämä aihe ei ole ollut yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä, ja se on jättänyt luonnollisten henkilöiden liiketoimet tämän etuoikeuden ulkopuolelle korostaen sitä, että tällaisessa asiayhteydessä ei ole aihetta lausua voiton tavoittelua koskevasta pyrkimyksestä; asiassa Gregg [22] annetussa tuomiossa tätä alkuperäistä suuntausta muutettiin ja siinä myönnettiin, että g alakohta koskee myös henkilöitä, jotka harjoittavat yritystoimintaa, niin että vapautusperuste koskee myös voittoa tavoittelevien järjestöjen tarjoamia hoitopalveja, koska se, että "harjoitetaan yritystoimintaa", sisältää toiveen toiminnan kannattavuudesta. [23] Toisaalta asiassa Hoffmann [24] annetussa tuomiossa todetaan, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan asiayhteydessä toiminnan kaupallisuus ei sulje pois toiminnan yleishyödyllisyyttä (38 kohdan loppu), koska tavoitteena on sellaisten toimintojen tukeminen, jotka palveluja koskevasta taloudellisesta ja oikeudellisesta järjestelmästä riippumatta vaikuttavat yhteiskunnan hyväksi.

32. Kaiken kaikkiaan se seikka, että ne, jotka toimivat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdan soveltamisalaan kuuluvalla alalla, saavat siitä taloudellista hyötyä, ei ole esteenä sille, että niitä pidettäisiin "luonteeltaan yhteiskunnal-

20 — Kyseisen säännöksen l alakohdassa mainitaan "poliittisia, ammattijärjestöllisiä, uskonnollisia, isänmaallisia, filosofisia, hyväntekeväisyys- tai kansalais-aatteellisia päämääriä edistävien, voittoa tavoittelemattomien järjestöjen palvelujen suoritukset", kun taas m alakohta koskee suorituksia, "joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille".

21 — Asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2341).

22 — Asia C-216/97, Gregg, tuomio 17.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947).

23 — Tässä yhteydessä mielenkiintoisia ovat julkisasiamies Cosmasin asiassa Gregg esittämän ratkaisuehdotuksen 24 kohdassa ja sitä seuraavissa kohdissa esittämät toteamukset.

24 — Asia C-144/00, Hoffmann, tuomio 3.4.2003 (Kok. 2003, s. I-2921).

lisina laitoksina", koska periaatteessa mikään ei estä luokittelemasta Kingscrestin kaltaista yhtiötä sellaiseksi.

D *Jäsenvaltioiden harkintavalta luokitella yksityinen yritys "luonteeltaan yhteiskunnalliseksi" (kolmas kysymys)*

33. Viimeisenä kysymyksenä kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, onko kansallisilla viranomaisilla harkintavalta todeta laitokset, jotka eivät ole julkisoikeudellisia, luonteeltaan yhteiskunnallisiksi. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on vastattu tähän kysymykseen myöntävästi kahdessa uudehkossa tuomiossa; ensimmäinen annettiin asiassa Kügler [25] ja toinen asiassa Dornier. [26] Viittaus näihin tuomioihin riittäisi ennakkoratkaisupyynnön tämän näkökulman selvittämiseksi, mutta ennakkoratkaisukysymyksen muodosta ilmenee, vaikkakin hiljaisesti, epäilys siitä, merkitseekö vuoden 2000 Care Standards Actin (aiemmin vuoden 1984 Registered Homes Act ja vuoden 1989 Children Act) mukainen rekisteröinti tämän harkintavallan asianmukaista käyttämistä. Tämän huolenaiheen selvittäminen vaatii joitakin täsmennyksiä.

34. Edellä mainituissa tuomioissa jäsenvaltioilla ei katsota olevan ehdotonta vapautta kyseisen harkintavallan käyttämisessä, johon sovelletaan yhteisön oikeuden periaatteita, erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta (asiassa Kügler annetun tuomion 56 kohta), ja niissä luetellaan eri tekijöitä, kuten verovelvollisen kehittämän toiminnan yleishyödyllinen luonne, se, että muille samoja palveluja suorittaville verovelvollisille myönnetään sama asema, ja se, että palveluiden kustannusten suuresta osasta huolehtivat sairauskassat tai sosiaaliturvalaitokset (asiassa Kügler annetun tuomion 58 kohta ja asiassa Dornier annetun tuomion 72 kohta).

35. Näin ollen on tarkasteltava tämän käsitteen merkitystä ja tarjottava joitakin kiinteitä sääntöjä tämän harkintavallan rajaamiseksi mahdollisimman tarkasti, jotta kansalliselle tuomioistuimelle voidaan antaa selvästi rajatut puitteet, joissa sen on ratkaistava kansallista normia koskeva asia, mikä kuuluu yksinomaan sen toimivaltaan.

36. Aluksi on palautettava mieliin, että arvonlisäveroa koskevalla alalla, erityisesti objektiivisia verovapautuksia koskevissa asioissa, veroviranomaiset eivät saa käyttää toimivaltaansa tavalla, joka loukkaa verotuksen neutraalisuusperiaatetta ja siihen kiinteästi liittyvää yhdenvertaisuusperiaatetta, eivätkä saa unohtaa näiden vapautusten poikkeuksellista luonnetta. Tämän vuoksi on olemassa yhteisöjen tuomioistuimen jo

25 — Asia C-141/00, Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok. 2002, s. I-6833, 54 kohta).

26 — Asia C-45/01, Dornier, tuomio 6.11.2003 (Kok. 2003, s. I-12911, 69 kohta).

vahvistamat kaksi "periaatteellista" rajaa: ensimmäinen koskee toiminnan yhteiskunnallisesti suuntautunutta luonnetta ja toinen koskee samanlaisessa tilanteessa olevien talouden toimijoiden samanlaista arvonlisäverotuksellista kohtelua,[27] mistä voidaan päätellä, että luokittelukriteerien on oltava neutraaleja, abstrakteja ja ennalta määrättyjä.

37. Samaan lopputulokseen tullaan, jos lähtökohdaksi otetaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan oma rakenne, koska sen 1 alakohdassa velvoitetaan jäsenvaltiot vapauttamaan verosta liiketoimet, jotka liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan sekä lasten ja nuorten suojeluun ja jotka ovat julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion "luonteeltaan yhteiskunnallisiksi" tunnustamien laitosten suorittamia, ja 2 alakohdan a alakohdassa täsmennetään viimeksi mainittujen osalta, että vapautuksen myöntämiselle voidaan asettaa joitakin siinä luetelluista ehdoista, joihin kuuluu myös se, että toiminnan tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, toimintaa on harjoitettava vapaaehtoisuusperiaatteella taikka siinä on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja.

38. Olen jo todennut, että tämä säännös ei estä pitämästä voittoa tavoittelevaa yhteisöä "luonteeltaan yhteiskunnallisena", joten tässä todettakoon vain, että kuten komissio väittää, se ei myöskään velvoita siihen, että jokaiselle yrittäjälle, joka suorittaa vapautettuihin liiketoimiin liittyviä palveluja, on tunnustettava tämä ominaisuus, koska tällöin sen lisäksi, että kummankin säännöksen sisältö jäisi vaille kohdetta, poikkeuksesta tehtäisiin yleinen sääntö. Näin ollen jäsenvaltioiden on arvioitava liiketoiminnan tyypin lisäksi se organisatorinen rakenne, jonka avulla sitä harjoitetaan, sekä tapa, jolla tämä tehdään.[28]

39. Näin ollen vuoden 2000 Care Standards Actin kaltainen järjestelmä, jossa myönnetään National Care Standards Commissioniin rekisteröimisen perusteella "sosiaalipalvelujen" luonne hoitolaitoksille, jotka täyttävät asiaa koskevassa Englannin lainsäädännössä säädetyt edellytykset ja joita valvoo jatkuvasti ad hoc -komitea, joka voi asettaa lisäedellytyksiä lainsäätäjän vahvistamissa ankarissa puitteissa, näyttää olevan mainittujen vaatimusten mukainen, vaikkakin tämän arvioinnin suorittaminen kuuluu kansallisen tuomioistuimen tehtäviin, kuten asioissa Kügler (tuomion 57 kohta) ja Dornier (tuomion 74 kohta) annetuissa tuomioissa on jo todettu.

27 — Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdan viimeisessä luetelmakohdassa ei turhaan todeta, että kun jäsenvaltiot käyttävät harkintavaltaansa, vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

28 — Nämä toteamukset eivät ole ristiriidassa vapautuksen objektiivisen luonteen kanssa, jossa puolestaan otetaan huomioon toiminnan luonne, vaikka ne rajoittavatkin sitä subjektiivisesti edellyttämällä, että verovapaita palveluja suorittavat laitokset täyttävät tietyt edellytykset, jotta etuus voitaisiin myöntää.

VI Ratkaisuehdotus

40. Edellä esitetyt näkemykset huomioon ottaen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin antaa VAT & Duties Tribunalin esittämiin kysymyksiin seuraavat vastaukset:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdassa olevan ilmaisun "luonteeltaan yhteiskunnallinen" (englanniksi "charitable") merkityksen selvittämiseksi on turvauduttava kyseisen säännöksen muihin kieliversioihin, eikä sille voida antaa kansallisessa lainsäädännössä sille kuuluvaa merkitystä, jos se johtaa sen epäyhtenäiseen tulkintaan.

2) Se, että talouden toimija, joka suorittaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdan nojalla verosta vapautettuja liiketoimia, tavoittelee voittoa, ei lähtökohtaisesti ole esteenä sille, etteikö toimintaa voitaisi pitää "luonteeltaan yhteiskunnallisena".

3) Jäsenvaltioilla on harkintavalta, katsovatko ne mainittujen säännösten puitteissa yksityisen yrityksen olevan "luonteeltaan yhteiskunnallinen" laitos, mutta niiden on käytettävä tätä harkintavaltaansa yhtäältä arvonlisäveron neutraalisuusperiaatetta ja yhdenvertaisen kohtelun periaatetta noudattaen ja toisaalta toiminnan sisältö ja sen tavoitteet huomioon ottaen niin, että tämä käsite perustuu edelleen ennalta määrättyihin, objektiivisiin ja abstrakteihin arviointiperusteisiin, joissa otetaan huomioon liiketoiminnan luonne, se organisatorinen rakenne, jonka avulla sitä harjoitetaan, sekä tapa, jolla tämä tehdään. On kansallisen tuomioistuimen tehtävä arvioida yksittäistapauksessa, noudatetaanko näitä rajoja.