Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

15 päivänä huhtikuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Liiketoiminta – Vastikkeelliset palvelujen suoritukset – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta ja 9 artiklan 1 kohta – Vapautukset – 132 artiklan 1 kohdan g alakohta – Sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen suoritukset – Palvelut, joita asianajaja suorittaa vajaavaltaiseksi julistettujen täysi-ikäisten henkilöiden edunvalvonnan alalla – Tunnustettu sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottava laitos

Asiassa C-846/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (piirituomioistuin, Luxemburg) on esittänyt 20.11.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.11.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

EQ

vastaan

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal (esittelevä tuomari) sekä tuomarit N. Wahl, F. Biltgen, L. S. Rossi ja J. Passer,

julkisasiamies: G. Pitruzzella,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Luxemburgin hallitus, asiamiehinään C. Schiltz ja T. Uri,

– Euroopan komissio, asiamiehinään aluksi R. Lyal ja N. Gossement, sittemmin R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.1.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 9 artiklan 1 kohdan ja 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat EQ ja Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Luxembourg) (jäljempänä Luxemburgin verohallinto) ja joka koskee sitä, onko arvonlisäveroa maksettava palveluista, joita asianajaja suorittaa vajaavaltaiseksi julistettujen täysi-ikäisten henkilöiden edunvalvonnan alalla, kun toimivaltainen oikeusviranomainen on lain nojalla antanut edunvalvonnan hänen tehtäväkseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

4 Tämän direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Mainitun direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 25 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suoritus voi käsittää muun muassa jonkin seuraavista liiketoimista:

a) aineettoman omaisuuden luovutuksen, riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei;

b) velvoitteen pidättyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa;

c) palvelun täytäntöönpanon viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla."

7 Saman direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet."

8 Mainitun direktiivin IX osastossa, jonka otsikko on "Vapautukset", 1 luvussa, jonka otsikko on "Yleiset säännökset", olevassa 131 artiklassa, joka on tämän luvun ainoa artikla, säädetään seuraavaa:

"Jäljempänä 2–9 luvussa säädettyjä vapautuksia sovelletaan rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista ja noudattaen jäsenvaltioiden vahvistamia edellytyksiä mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi."

9 Arvonlisäverodirektiivin IX osaston 2 luku, jonka otsikko on "Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset", sisältää sen 132–134 artiklan.

10 Direktiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

"sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset".

11 Mainitun direktiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat tapauskohtaisesti asettaa 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta yhden tai useamman seuraavista edellytyksistä:

a) 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".

12 Arvonlisäverodirektiivin 134 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 132 artiklan 1 kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia seuraavissa tapauksissa:

a) jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle;

b) jos kyseisten liiketoimien pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa."

Luxemburgin oikeus

13 Arvonlisäverosta 12.2.1979 annetun lain (loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 4 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella tarkoitetaan 2 §:ssä kaikkia niitä, jotka harjoittavat itsenäisesti ja säännöllisesti mitä tahansa taloudellista toimintaa, mainitun toiminnan päämääristä, tuloksesta tai suorituspaikasta riippumatta. – –”

14 Arvonlisäverolain 5 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Taloudellisella toiminnalla tarkoitetaan kaikkea sellaista toimintaa, jonka tarkoituksena on tuottaa tuloja, ja erityisesti toimintaa tuottajana, kauppiaana tai palveluntarjoajana, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta, vapaiden ammattien harjoittaminen ja kaikki sellainen toiminta, jossa aineellista tai aineetonta omaisuutta hyödynnetään jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

15 Tämän lain 15 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaran luovutus, yhteisöhankinta eikä tuonti.

Tämä liiketoimi voi olla aineettoman omaisuuden luovutus, velvoite pidättyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa ja palvelun suorittaminen viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla.

– –”

16 Arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin o kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverosta vapautettuja ovat suurherttuan asetuksella säädetyin rajoituksin ja edellytyksin:

– –

o) sosiaaliturvaan, sosiaalihuoltoon tai kansanterveyteen läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita harjoittavat julkisoikeudelliset yhteisöt, keskinäiset vakuutuskassat, julkiset tai yleishyödylliset laitokset, hoivakodit, vanhainkodit ja gerontologiset tai geriatriset hoitolaitokset, sairaanhoito- tai hyväntekeväisyysjärjestöjen laitokset sekä vastaavat yksityisen sektorin laitokset, jotka toimivaltaiset viranomaiset ovat tunnustaneet luonteeltaan sosiaalisiksi;

– –”

17 Edunvalvojan nimeämistä koskevista edellytyksistä 23.12.1982 annetun suurherttuan asetuksen (règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle) 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Holhousasioita käsittelevä tuomari voi myöntää edunvalvojalle palkkion, jonka määrän tai laskentatavan hän vahvistaa perustellulla päätöksellä ottaen huomioon vajaavaltaisen henkilön varallisuusaseman.

Kyseinen palkkio on kiinteä summa, tietty osa vajaavaltaisen henkilön tuloista tai suoritettujen tehtävien mukaan määräytyvä palkkio.

_ _”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

18 EQ on asianajaja, joka on kuulunut vuodesta 1994 alkaen Luxemburgin asianajajien ammattikunnan jäsenrekisteriin. Hän on vuodesta 2004 alkaen harjoittanut täysi-ikäisten henkilöiden edustamiseen liittyviä toimia holhousoikeudellisena valtuutettuna, avustajana ja edunvalvojana.

19 Luxemburgin verohallinto vahvisti 19.1.2018 tekemillään vuosia 2014 ja 2015 koskevilla verotuspäätöksillä, jotka vahvistettiin oikaisuvaatimuksesta 4.6.2018 tehdyllä päätöksellä, viran puolesta ne arvonlisäveron määrät, jotka EQ:n on maksettava kyseisiltä vuosilta, ja katsoi, että mainittu edunvalvontaan liittyvä toiminta on arvonlisäveron alainen palvelun suoritus.

20 EQ nosti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa kumoamiskanteen 4.6.2018 tehdystä päätöksestä ja väitti muun muassa, ettei hänen riidanalaisena ajanjaksona toteuttamansa täysi-ikäisten henkilöiden edunvalvontaan liittyvä toiminta ollut liiketoimintaa, että kyseinen toiminta oli joka tapauksessa vapautettu arvonlisäverosta sen kansallisen säännöksen nojalla, jolla arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohta on saatettu osaksi kansallista oikeutta, ja että Luxemburgin verohallinto oli myöntänyt, ettei kyseinen toiminta ollut arvonlisäveron alaista, vuodesta 2004 vuoteen 2013 saakka, joten sen asettaminen arvonlisäveron alaiseksi vuosien 2014 ja 2015 osalta tarkoittaa luottamuksensuojan periaatteen rikkomista.

21 Lisäksi EQ väittää, että Luxemburgin verohallinnolla on vastakkainen näkemys kuin Luxemburgin oikeusministeriöllä, joka vastaa täysi-ikäisten varattomien henkilöiden edunvalvonnasta huolehtivien valtuutettujen palkkioiden maksamisesta ja jonka mukaan tällä perusteella saadut maksut eivät ole arvonlisäveron alaisia.

22 Luxemburgin verohallinto kiistää nämä perustelut. Se väittää tältä osin yhtäältä, että EQ:n suorittamat palvelut täysi-ikäisten henkilöiden edunvalvonnan alalla ovat liiketoimintaa, koska EQ harjoittaa näitä palveluja asianajajan ammattitoimintansa puitteissa ja saa niistä merkittäviä tuloja. Toisaalta kyseisiä suorituksia ei voida nyt käsiteltävän asian olosuhteissa vapauttaa verosta sen kansallisen säännöksen nojalla, jolla arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohta on pantu täytäntöön, koska asianajajan ammattia harjoittava henkilö, joka ei täytä edellytystä olla luonteeltaan sosiaalinen laitos, ei voi vedota tässä säännöksessä säädettyyn verovapautukseen.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää, että vajaavaltaiseksi julistettujen täysi-ikäisten henkilöiden eli niiden, joiden henkiset kyvyt ovat heikentyneet sairauden, kehitysvamman tai vanhuudenheikkouden vuoksi, tarpeista huolehditaan erilaisilla edunvalvontajärjestelyillä, joihin kuuluvat holhousoikeudellinen avustaminen (curatelle) ja edunvalvonta (tutelle), joiden avulla näitä henkilöitä voidaan neuvoa, valvoa tai edustaa siviilielämän toimissa, ja joissa annetaan kolmansille henkilöille hoito- ja edustusvaltuuksia. Osana tällaisia edunvalvontajärjestelyjä holhousasioita käsittelevä tuomioistuin voi nimittää erityisen valtuutetun, kunnes päätös sovellettavasta edunvalvontajärjestelystä on tehty, sekä tapauskohtaisen valtuutetun tilanteessa, johon liittyy eturistiriitoja. Käytännössä holhousoikeudelliset avustajat, edunvalvojat, erityiset valtuutetut ja tapauskohtaiset valtuutetut valitaan erityisesti perheenjäsenistä mutta myös muista henkilöistä, kuten asianajajista.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa aluksi siitä, onko kyseessä oleva toiminta arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, joka suoritetaan vastikkeellisesti kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla, että edunvalvojan nimeämistä koskevista edellytyksistä 23.12.1982 annetun suurherttuan asetuksen 3 §:ssä tarkoitetut korvaukset edellyttävät tähän toimintaan liittyvää taloudellista vastiketta.

25 Vaikka käsiteltävässä asiassa tarjotut palvelut muistuttavat kaikilta osin liiketoimintaa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin yhtäältä sen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä esitetyn arvioinnin ulottuvuutta (ks. mm. tuomio 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, 32 kohta), jonka mukaan palvelujen suoritus on veronalainen vain, jos palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, jonka yhteydessä tehdään vastavuoroisia suorituksia. Täysi-ikäisten edunvalvonnan alalla palvelujen tarjoajan, vastaanottajan eli edustettavan täysi-ikäisen henkilön ja oikeusviranomaisen, joka on antanut tälle palvelujen tarjoajalle holhoustoimeksiannon, välillä on nimittäin kolmenvälinen suhde. Tähän voi vaikuttaa myös se, että kun kyseinen edustettava täysi-ikäinen on varaton, valtio vastaa palvelujen suorittajalle maksettavasta korvauksesta.

26 Toisaalta korvauksen määrän osalta on todettava, että vaikka unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei liiketoimen suorittamisella omakustannushintaa alempaan hintaan ole merkitystä, tästä oikeuskäytännöstä näyttäisi lisäksi seuraavan, että korvauksen määrä on vahvistettava etukäteen ja sen on katettava palveluntarjoajan toimintakustannukset (ks. mm. tuomio 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, 38 kohta). Nyt käsiteltävässä tapauksessa toimivaltainen tuomioistuin vahvistaa palveluntarjoajan korvauksen määrän tapauskohtaisesti edustettavan henkilön taloudellisen tilanteen mukaan, eikä sitä näin ollen vahvisteta etukäteen eikä se välttämättä kaikissa olosuhteissa riitä kattamaan kaikkia palveluntarjoajan toimintakustannuksia.

27 Siltä osin kuin on kyse siitä, onko kyseessä oleva toiminta vapautettu arvonlisäverosta, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava yhtäältä, kuuluvatko nämä toimet arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetun sosiaalihuollon ja sosiaaliturvan käsitteen piiriin, ja toisaalta voidaanko EQ:n katsoa olevan tässä säännöksessä tarkoitettu ”kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettu sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottava laitos”, ja minkä menettelyn mukaisesti ja minkä viranomaisen toimesta tämä tunnustaminen olisi toteutettava.

28 Lopuksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii luottamuksensuojan periaatteen soveltamista käsiteltävän asian olosuhteissa. Se toteaa tässä yhteydessä muun muassa, että kun Luxemburgin verohallinto ilmoittaa verovelvolliselle kyseisten liiketoimien toteuttamisen jälkeen aikovansa poiketa aiemmasta kannastaan, jonka mukaan tällaiset palvelut eivät olleet arvonlisäveron alaisia, verovelvollinen on tilanteessa, jossa hän ei ole voinut laskuttaa arvonlisäveroa näiden palvelujen vastaanottajilta. Verovelvollisen olisi näin ollen suoritettava valtion arvonlisäverona vaatima summa omista varoistaan.

29 Tässä tilanteessa tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (piirituomioistuin, Luxemburg) lykkäsi asian käsittelyä ja esitti unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoiminnan käsitettä tulkittava siten, että se kattaa sellaisen kolmenvälisen suhteen yhteydessä suoritetut palvelut, jossa palvelujen suorittaja saa nämä tehtävät suorittaakseen yksiköltä, joka ei ole sama kuin palvelujen vastaanottaja?

2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, liittyykö palvelujen suorittaminen riippumattoman oikeusviranomaisen antamaan tehtävään?

3) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, maksaako palvelun suorittajan saaman korvauksen palvelun vastaanottaja vai valtio, jonka osaksi luetaan se yksikkö, joka on antanut palvelun suorittajan tehtäväksi kyseisten palvelujen toimittamisen?

4) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoiminnan käsitettä tulkittava siten, että se kattaa palvelujen suorittamisen silloin, kun palvelun suorittajan saama palkkio ei ole lakisääteisesti pakollinen ja kun palkkion määrä silloin, kun se maksetaan, – – määritetään tapauskohtaisesti, – – riippuu aina palvelujen vastaanottajan varallisuusasemasta ja – – on joko kiinteämääräinen maksu tai tietty osuus palvelujen vastaanottajan tuloista tai perustuu suoritettuihin palveluihin?

5) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettua käsitettä 'sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset' tulkittava siten, että se kattaa palvelut, jotka on suoritettu riippumattoman oikeusviranomaisen valvoman lakisääteisen täysi-ikäisten vajaavaltaisten henkilöiden edunvalvontajärjestelmän yhteydessä?

6) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettua käsitettä 'jäsenvaltiossa tunnustetut sosiaalisia hyvinvointipalveluita tuottavat laitokset' tulkittava siten, että laitoksen sosiaalisen luonteen tunnustamiseksi siinä asetetaan tiettyjä vaatimuksia palvelujen suorittajan toiminnan muodolle tai että siinä asetetaan palvelujen suorittajan toiminnan pyyteettömyyttä tai voiton tavoittelua koskevia vaatimuksia tai yleisesti rajoitetaan 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa asettamalla muita kriteerejä tai ehtoja, vai riittääkö jo pelkkä 'sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien' palvelujen suorittaminen siihen, että kyseinen laitos katsotaan luonteeltaan sosiaaliseksi?

7) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettua käsitettä 'jäsenvaltiossa tunnustetut sosiaalisia hyvinvointipalveluita tuottavat laitokset' tulkittava siten, että se edellyttää tunnustamismenettelyä ennalta määritettyjen menettelyjen ja perusteiden mukaisesti, vai voidaanko laitos tarvittaessa tunnustaa kertaluonteisesti ja tapauskohtaisesti ja voiko tunnustajana olla oikeusviranomainen?

8) Onko luottamuksensuojan periaate, sellaisena kuin sitä on tulkittu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, esteenä sille, että arvonlisäveron kantamisesta vastaava viranomainen vaatii arvonlisäverovelvollista maksamaan arvonlisäveroa sellaiseen ajanjaksoon liittyvistä liiketoimista, joka on päättynyt verohallinnon verotuspäätöksen tekohetkellä, vaikka kyseiset viranomaiset ovat ennen kyseistä ajanjaksoa kauan hyväksyneet kyseisen verovelvollisen arvonlisäveroilmoitukset, joissa samanlaisia liiketoimia ei ole sisällytetty veronalaisiin liiketoimiin? Onko sille, että arvonlisäveron kantamisesta vastuussa oleva viranomainen voi toimia näin, asetettu joitain edellytyksiä?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen, toinen, kolmas ja neljäs kysymys

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä, toisella, kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, onko arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettua liiketoimintaa ovat vajaavaltaiseksi julistetuille täysi-ikäisille henkilölle suoritetut palvelut, joiden tarkoituksena on valvoa heidän etuaan siviilielämän toimissa, joiden suorittamisen oikeusviranomainen on lain nojalla antanut palveluntarjoajan tehtäväksi ja joista suoritettavan korvauksen vahvistaa sama viranomainen kiinteämääräisenä tai tapauskohtaisen arvioinnin perusteella ottaen huomioon muun muassa vajaavaltaisen henkilön taloudellisen tilanteen, minkä lisäksi tämän korvauksen suorittaa valtio, jos kyseinen henkilö on varaton.

31 On muistutettava, että vaikka arvonlisäverodirektiivissä vahvistetaan arvonlisäverolle erittäin laaja soveltamisala, tämä vero koskee ainoastaan liiketoiminnan luonteista toimintaa (tuomio 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tästä, että toimintaa voidaan pitää arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettuna liiketoimintana ainoastaan, jos se täyttää jonkin tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen tunnusmerkistön (tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 21 kohta).

33 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan a alakohdassa, joka koskee verollisia liiketoimia, nimittäin säädetään, että arvonlisäveroa on kannettava muun muassa verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta. Lisäksi tämän direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta ja tuloksesta (tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 21 kohta).

34 Näin ollen on ensiksi määritettävä, suoritetaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toiminta, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on luokitellut arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuksi palvelujen suoritukseksi, tässä säännöksessä edellytetyllä tavalla vastikkeellisesti.

35 Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on viime kädessä tarkistettava tämä, unionin tuomioistuimen tulee kuitenkin esittää sille kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla hyödyllisiä sen ratkaistessa käsiteltävänään olevaa asiaa (ks. vastaavasti tuomio 17.12.2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, 27 kohta).

36 Tältä osin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan mahdollisuus katsoa palvelujen suoritus vastikkeelliseksi liiketoimeksi edellyttää ainoastaan, että kyseisen suorituksen ja verovelvollisen todella saaman vastikkeen välillä on suora yhteys. Tällainen suora yhteys muodostuu, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta (tuomio 29.10.2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, 32 kohta).

37 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamasta selvityksestä ilmenee, että EQ on tosiasiallisesti saanut maksuja holhousta ja edustamista koskevien toimeksiantojensa toteuttamisesta.

38 Mainittu tuomioistuin toteaa kuitenkin ensiksi, etteivät palvelujen vastaanottajat antaneet mainittujen palvelujen suorittamista EQ:n tehtäväksi, vaan tämän teki toimivaltainen viranomainen sellaisen lainsäädännön nojalla, jonka tarkoituksena on valvoa vajaavaltaiseksi julistettujen täysi-ikäisten henkilöiden etua siviilielämän toimissa.

39 Unionin tuomioistuin on kuitenkin jo todennut, että sillä, että kyseessä oleva toiminta koostuu laissa annettujen ja säänneltyjen tehtävien hoitamisesta yleisen edun vuoksi, ei ole merkitystä arvioitaessa sitä, onko toimintaa pidettävä vastikkeellisena palvelujen suorituksena (tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 42 kohta). Arvonlisäverodirektiivin 25 artiklan c alakohdassa nimittäin säädetään nimenomaisesti, että palvelujen suoritus voi käsittää palvelun täytäntöönpanon viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla.

40 Toiseksi sen seikan merkityksestä tässä yhteydessä, että valtio voi vastata palveluista maksettavasta korvauksesta, jos pääasiassa kyseessä olevien palveluiden vastaanottajat ovat varattomia, on muistutettava, että sitä varten, että palveluiden suoritus voidaan katsoa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetuksi ”vastikkeelliseksi” suoritukseksi, ei ole tarpeen, kuten tämän direktiivin 73 artiklasta johtuu, että suoritusta koskeva vastike saadaan suoraan sen vastaanottajalta, vaan vastike voidaan saada myös kolmannelta (ks. vastaavasti tuomio 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, 34 kohta).

41 Kolmanneksi niiden sääntöjen osalta, joiden mukaan EQ:n suorittamien palvelujen kaltaisista palveluista maksettava korvaus vahvistetaan, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista selvityksistä sekä EQ:n ja Luxemburgin hallituksen unionin tuomioistuimen tästä aiheesta esittämiin kysymyksiin toimittamista kirjallisista vastauksista, joiden paikkansapitävyyden selvittäminen on kyseisen tuomioistuimen tehtävä, ilmenee, että tämän korvauksen vahvistaa toimivaltainen oikeusviranomainen tapauskohtaisen arvioinnin perusteella, jossa otetaan huomioon vajaavaltaisen henkilön taloudellinen tilanne, ja palveluntarjoajan, jonka on raportoitava säännöllisesti toiminnastaan tälle viranomaiselle, pyynnöstä. Lisäksi niistä ilmenee, että korvaus muodostuu yleensä kiinteämääräisestä kuukausimaksusta, joka maksetaan vajaavaltaisen henkilön juoksevien asioiden hoidosta, ja tarvittaessa lisäpalvelujen perusteella maksettavasta summasta, joka määritetään lähtökohtaisesti tuntiperusteisesti, ja näin myönnetty korvaus ei välttämättä kaikissa tapauksissa vastaa suoritetun palvelun todellista arvoa.

42 Tässä yhteydessä on muistutettava yhtäältä, että se, että korvaus kyseisten palvelujen suorituksesta maksetaan kiinteämääräisen maksun muodossa, ei sellaisenaan heikennä suoraa yhteyttä suoritettujen palvelujen ja niistä saadun vastikkeen välillä (ks. vastaavasti tuomio 27.3.2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, 37 kohta).

43 Toisaalta sillä, että liiketoimi suoritetaan omakustannushinnan ylittävään tai alittavaan hintaan ja näin tavanomaisen markkinahinnan ylittävään tai alittavaan hintaan, ei ole merkitystä sen kannalta, voidaanko liiketoimi katsoa vastikkeelliseksi, koska tällainen seikka ei sellaisenaan heikennä välitöntä yhteyttä suoritettujen tai suoritettavien palvelujen ja sen saadun tai saatavan vastikkeen välillä, jonka suuruus on vahvistettu etukäteen tarkkojen määräytymisperusteiden mukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, 45 ja 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Lisäksi korvauksen vahvistaminen edellä kuvatulla tavalla ja sitä mukaa, kun kyseinen palveluntarjoaja harjoittaa toimintaansa ja toimittaa siihen liittyvät laskelmat toimivaltaiselle oikeusviranomaiselle, ei mitenkään estä katsomasta, että näin vahvistettu määrä on vahvistettu etukäteen tarkkojen määräytymisperusteiden mukaisesti edellisessä kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti, kunhan vahvistamista koskevat säännöt ovat ennakoitavissa ja voivat varmistaa, että kyseinen palveluntarjoaja lähtökohtaisesti saa maksun näistä suorituksista.

45 Edellä esitetyn perusteella ei siis vaikuta siltä, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esiin tuomien seikkojen perusteella voitaisiin epäillä sitä, että pääasiassa kyseessä olevat palvelut on suoritettu arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti.

46 Tämän toteamuksen jälkeen on toiseksi merkityksellistä, että pääasiassa kyseessä olevat palvelujen suoritukset kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetun liiketoiminnan käsitteen alaan.

47 Liiketoiminnan käsite määritellään arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa toisessa alakohdassa siten, että liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tätä määritelmää tarkasteltaessa havaitaan, että liiketoiminnan käsite on soveltamisalaltaan laaja ja objektiivinen, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Toiminta katsotaan siis yleensä liiketoiminnaksi, jos se on jatkuvaluonteista ja jos se suoritetaan liiketoimen tekijän saamaa vastiketta vastaan (tuomio 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että sen ratkaisemiseksi, onko palvelua pidettävä siten vastikkeellisesti suoritettuna, että kyseinen toiminta voidaan katsoa liiketoiminnaksi, on arvioitava sen toteuttamiseen liittyviä olosuhteita kokonaisuudessaan (tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 29 kohta).

49 Tältä osin voi olla merkityksellistä, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt, tietää, onko korvauksen taso vahvistettu sellaisten kriteerien mukaisesti, jotka takaavat sen, että korvaus riittää kattamaan palvelun suorittajan toimintakustannukset (ks. vastaavasti tuomio 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja joita voivat olla yleisemmällä tavalla tulojen määrä sekä muut seikat, kuten asiakaskunnan suuruus (ks. vastaavasti tuomio 12.5.2016, Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, 31 kohta).

50 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esiin tuomien tosiseikkojen perusteella on ilmeistä, että EQ:n harjoittama toiminta on luonteeltaan jatkuvaa. Kuten edellä 45 kohdasta ilmenee, vaikuttaa lisäksi selvältä, että EQ harjoittaa toimintaansa korvausta vastaan. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää kuitenkin, että se ei ole tältä osin varma asiasta siksi, että tämän palveluntarjoajan suorituksista ei välttämättä kaikissa tilanteissa makseta korvausta siten, että tälle aiheutuneet toimintakustannukset katettaisiin.

51 Se seikka, että kustakin palvelujen suorituksesta erikseen tarkasteltuna ei makseta korvausta sen aiheuttamien kustannusten tason mukaisesti, ei kuitenkaan riitä osoittamaan, ettei koko toiminnasta makseta korvausta niiden kriteerien mukaan, joilla taataan palveluntarjoajan toimintakustannusten kattaminen.

52 Käsiteltävässä asiassa on niin, että jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu, pääasia eroaa 29.10.2009 annettuun tuomioon komissio v. Suomi (C-246/08, EU:C:2009:671, 50 kohta) ja 12.5.2016 annettuun tuomioon Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, 33 kohta) johtaneista asioista, joissa katsottiin liiketoiminnan puuttuvan muun muassa sillä perusteella, että kyseisten palvelujen vastaanottajien maksamilla maksuilla oli tarkoitus kattaa vain pieni osa palvelunsuorittajien toimintakustannuksista.

53 Pääasiassa mikään ei nimittäin näytä viittaavan siihen, että EQ:n toiminnastaan saamien tulojen taso olisi riittämätön hänen toimintakustannuksiinsa nähden. Kyseessä olevan toiminnan tulokset eivät sitä paitsi itsessään voi olla ratkaisevia arvioitaessa suunnitellun toiminnan liiketoiminnallista luonnetta edellä 48 kohdassa tarkoitetulla tavalla, koska tässä arvioinnissa on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa toimintaa harjoitetaan (ks. analogisesti tuomio 26.9.1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, 29 kohta).

54 Näin ollen ei vaikuta siltä – ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu –, että EQ:n harjoittama toiminta ei olisi luonteeltaan liiketoimintaa.

55 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen, toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettua liiketoimintaa ovat vajaavaltaisille täysi-ikäisille henkilöille suoritetut palvelut, joiden tarkoituksena on valvoa heidän etuaan siviilielämän toimissa ja joiden suorittamisen oikeusviranomainen on lain nojalla antanut palveluntarjoajan tehtäväksi sekä joista suoritettavan korvauksen sama viranomainen vahvistaa kiinteämääräisenä tai tapauskohtaisen arvioinnin perusteella ottaen huomioon muun muassa vajaavaltaisen henkilön taloudellisen tilanteen, minkä lisäksi tämän korvauksen suorittaa valtio, jos kyseinen henkilö on varaton, kun nämä palvelut suoritetaan vastikkeellisesti, palveluntarjoaja saa niistä jatkuvia tuloja ja tämän toiminnan kokonaiskorvauksen taso määritetään sellaisten kriteerien mukaisesti, joilla on tarkoitus taata tämän palveluntarjoajan toimintakustannusten kattaminen.

Viides, kuudes ja seitsemäs kysymys

56 Viidennellä, kuudennella ja seitsemännellä kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa tulkittava siten, että yhtäältä vajaavaltaisille täysi-ikäisille henkilöille suoritetut palvelut, joiden tarkoituksena on valvoa heidän etuaan siviilielämän toimissa, ovat ”sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä palvelujen suorituksia”, ja että toisaalta tällaisia palveluja tarjoava asianajaja voi saada harjoittamalleen yritykselle arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetun tunnustuksen sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavana laitoksena.

57 Aluksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan kaikista verovelvollisen vastikkeellisesti suorittamista palveluista kannetaan arvonlisäveroa. Ilmaisujen tulkinnan on kuitenkin sovelluttava yhteen vapautuksille

asetettujen tavoitteiden kanssa, ja siinä on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Suppean tulkinnan sääntö ei näin ollen tarkoita sitä, että 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemisessä käytettyä sanamuotoa pitäisi tulkita niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa (tuomio 12.3.2015, «go fair» Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, 17 kohta).

58 Kuten arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan sanamuodosta ilmenee, siinä säädettyä verovapautusta sovelletaan palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin, jotka ensinnäkin ”liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan” ja joita toiseksi ”suorittavat julkisoikeudelliset laitokset tai muut kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustetut, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavat laitokset”.

59 Siltä osin kuin on ensinnäkin kyse edellytyksestä, jonka mukaan palvelujen suoritusten on liityttävä läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan, on todettava, että kyseistä edellytystä on tulkittava arvonlisäverodirektiivin 134 artiklan a alakohdan valossa, jossa edellytetään joka tapauksessa, että kyseiset tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset ovat välttämättömiä sosiaalihuollon tai sosiaaliturvan alaan kuuluvien liiketoimien suoritukselle (tuomio 8.10.2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, 31 kohta).

60 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevat palvelut suoritetaan Luxemburgin lainsäädännössä säädettyjen sellaisten eri järjestelmien nojalla, joiden tarkoituksena on tukea vajaavaltaisia täysi-ikäisiä henkilöitä siviilielämän toimissa, ja näiden henkilöiden vajaavaltaisuus voidaan todeta, kun heidän henkiset kykynsä ovat heikentyneet sairauden, kehitysvamman tai vanhuudenheikkouden vuoksi. Näiden järjestelmien mukaisesti toimivaltainen tuomioistuin antaa kolmannelle holhousta ja tarvittaessa edustamista koskevia toimeksiantoja, jotka liittyvät vajaavaltaisen henkilön siviilielämän toimiin ja hänen omaisuutensa hoitoon. Tätä tarkoitusta varten voidaan antaa toimeksianto muun muassa vajaavaltaisen henkilön perheenjäsenille, sosiaaliavustajille, voittoa tavoittelemattomille yhdistyksille tai asianajajille.

61 EQ:n ja Luxemburgin hallituksen unionin tuomioistuimen tältä osin esittämiin kysymyksiin antamista kirjallisista vastauksista ilmenee tarkemmin ottaen, että kun asianajajalle on annettu toimeksianto, tällaisen asianajajan on yleensä suoritettava vajaavaltaiselle henkilölle useita palveluja, jotka on esitetty tiivistetysti julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen 52–57 kohdassa ja jotka käsittävät sekä siviilielämän toimiin että vajaavaltaisen henkilön juoksevien asioiden ja omaisuuden hoitamiseen liittyviä palveluja ja oikeudellisia palveluja.

62 Vaikka arvonlisäverodirektiiviin ei sisälly mitään määritelmää erityisesti sen 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa käytetystä sosiaalihuollon ja sosiaaliturvan käsitteestä, unionin tuomioistuin on jo todennut, että tässä säännöksessä tarkoitettuun sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan liittyvät läheisesti perushoito ja kodinhoito, jonka kotisairaanhoitopalvelu antaa fyysisesti tai taloudellisesti avun tarpeessa oleville henkilöille (ks. vastaavasti tuomio 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, 44 kohta).

63 Tällaisina palvelujen suorituksina on pidettävä myös palveluita, jotka suoritetaan henkilöille, jotka ovat psyykkisesti avun tarpeessa ja joiden tarkoituksena on valvoa heidän etuaan siviilielämän toimissa, kun nämä henkilöt eivät kykene itse huolehtimaan niistä vaarantamatta omia taloudellisia tai muita etujaan ja kun tämä vaara on nimenomaan oikeuttanut heidän julistamisensa vajaavaltaisiksi.

64 Koska nimittäin – kuten myös julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 63 ja 64 kohdassa – tällaisilla palveluilla pyritään poistamaan tämä vaara mahdollistamalla se, että kyseisten henkilöiden jokapäiväisen elämän käytännön toimia, raha-asiat mukaan lukien, hoidetaan riittävän huolellisesti, ne ovat välttämättömiä heidän suojelemisekseen sellaisilta toimilta, jotka voivat olla heille vahingollisia tai vaarantaa heidän ihmisarvoisen elämänsä.

65 Näin ollen palvelut, jotka suoritetaan vajaavaltaisille täysi-ikäisille ja joiden tarkoituksena on valvoa heidän etuaan siviilielämän toimissa, kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetun sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen suoritusten käsitteen alaan.

66 Sitä vastoin siinä tapauksessa, että tällaisia palveluja suorittaa palveluntarjoaja, joka harjoittaa edellä 60 kohdassa tarkoitettujen toimeksiantojen yhteydessä myös yleisluonteisempaa oikeudellista, raha-asioihin liittyvää tai muuta avustus- tai neuvontatoimintaa, kuten toimintaa, joka voi liittyä asianajajan, finanssineuvojan tai kiinteistönvälittäjän erityispätevyyteen, on täsmennettävä, että näiden viimeksi mainittujen toimintojen yhteydessä suoritettavat palvelut eivät lähtökohtaisesti kuulu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan, vaikka ne toteutetaan vajaavaltaiselle henkilölle myönnetyn avun yhteydessä. Kun nimittäin otetaan huomioon, että tätä vapautusta on tulkittava suppeasti, tällaisia liiketoimia ei voida pitää välttämättöminä ja sosiaalihuoltoon läheisesti liittyvinä.

67 Näin on todettava myös, kun otetaan huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate, joka ilmaistaan erityisesti arvonlisäverodirektiivin 134 artiklan b alakohdassa ja jonka vastaista on muun muassa se, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. vastaavasti tuomio 4.5.2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, 35 kohta). Tätä periaatetta loukattaisiin, jos silloin, kun pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia edunvalvontatoimeksiantoja saaneet palvelunsuorittajat suorittavat paitsi vajaavaltaisten henkilöiden edunvalvontaan luonnostaan liittyviä liiketoimia myös liiketoimia, jotka ovat samankaltaisia kuin tällaisten toimeksiantojen ulkopuolella suoritetut liiketoimet, viimeksi mainitut liiketoimet vapautettaisiin arvonlisäverosta pelkästään sillä perusteella, että ne suoritetaan tällaisten toimeksiantojen täyttämisen yhteydessä.

68 Toiseksi on todettava siitä edellytyksestä, jonka mukaan palvelujen suoritukset voidaan vapauttaa arvonlisäverosta, kun niitä suorittavat julkisoikeudelliset laitokset tai muut kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustetut, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavat laitokset, että on selvää, ettei Luxemburgin asianajajien ammattikunnan jäsenrekisteriin kirjattu EQ kuulu julkisoikeudellisen laitoksen käsitteen alaan, joten hänen osaltaan kyseistä vapautusta on mahdollista soveltaa ainoastaan, jos hänen voidaan katsoa kuuluvan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”muut tunnustetut, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavat laitokset” alaan.

69 Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa ei täsmennetä muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten sosiaalisen luonteen tunnustamisen edellytyksiä eikä anneta sitä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä. Näin ollen sellaisten sääntöjen laatiminen, joiden mukaisesti tällaisten laitosten sosiaalinen luonne tunnustetaan, kuuluu lähtökohtaisesti kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin, ja jäsenvaltioilla on tältä osin harkintavaltaa (ks. vastaavasti tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, 32 ja 34 kohta).

70 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että kun kansalliset viranomaiset tunnustavat muita kuin julkisoikeudellisia laitoksia sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottaviksi laitoksiksi, niiden on unionin oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena otettava huomioon useita seikkoja. Näihin seikkoihin voivat kuulua erityissäännösten olemassaolo, olivatpa nämä sitten valtakunnallisia tai alueellisia, lainsäädäntötoimia tai hallinnollisia toimia, vero-oikeudellisia tai sosiaaliturvaan liittyviä, kyseisen verovelvollisen toiminnan yleishyödyllisyys ja se, että muut samaa toimintaa harjoittavat verovelvolliset ovat jo saaneet samanlaisen hyväksynnän, sekä se, ottavatko sairauskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset mahdollisesti vastatakseen suuren osan kyseisten palveluiden kustannuksista, erityisesti silloin, kun yksityiset toimijat ovat sopimussuhteessa kyseisiin laitoksiin (tuomio 8.10.2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, 44 kohta).

71 Ainoastaan siinä tapauksessa, että jäsenvaltio ei ole noudattanut harkintavaltansa rajoja, verovelvollinen voi vedota arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettuun vapautukseen tämän säännöksen kanssa yhteensoveltumattomia kansallisia säännöksiä vastaan. Tällaisessa tapauksessa kansalliselle tuomioistuimelle kuuluu sen määritteleminen, onko verovelvollinen kaikkien merkityksellisten seikkojen valossa tunnustettava kyseisessä säännöksessä tarkoitetuksi luonteeltaan sosiaaliseksi laitokseksi (ks. vastaavasti tuomio 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 28 ja 32 kohta), kuten myös julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 114–119 kohdassa.

72 Nyt käsiteltävässä asiassa on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen pohdintojen perusteella korostettava ensinnäkin, että sen lisäksi, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisen edellytyksenä on palvelujen sosiaalinen luonne, niiden tarjoajana on oltava sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi tunnustettu laitos, kuten edellä 58 kohdassa on muistutettu. Näiden kahden vaatimuksen toteutumisen kanssa olisi kuitenkin ristiriitaista, jos jäsenvaltio voisi vapaasti luokitella voittoa tavoittelevia yksityisiä yksiköitä sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottaviksi laitoksiksi pelkästään sillä perusteella, että nämä yksiköt suorittavat myös luonteeltaan sosiaalisia palveluja (ks. vastaavasti tuomio 28.7.2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone ym., C-543/14, EU:C:2016:605, 61 ja 63 kohta).

73 Toiseksi se, että kyseessä oleva palvelunsuorittaja on luonnollinen henkilö ja tavoittelee toiminnallaan voittoa, ei ole ratkaisevaa siltä kannalta, voidaanko sillä katsoa olevan sosiaalinen luonne arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan nojalla. Unionin tuomioistuin on nimittäin jo todennut, että luonteeltaan sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottaviksi tunnustettujen laitosten käsite on lähtökohtaisesti riittävän laaja sisältämään myös yksityiset yksiköt, jotka tavoittelevat voittoa, mukaan lukien luonnolliset henkilöt, jotka harjoittavat yritystoimintaa, jos nämä ovat myös yksilöityjä yksiköitä, jotka harjoittavat erityistä toimintaa (ks. vastaavasti tuomio 7.9.1999, Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, 17 ja 18 kohta; tuomio 17.6.2010, komissio v. Ranska, C-492/08, EU:C:2010:348, 36 ja 37 kohta ja tuomio 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 57 kohta).

74 Unionin tuomioistuimelle toimitetuista tiedoista ei lisäksi ilmene, että Luxemburgin suurherttuakunta olisi käyttänyt arvonlisäverodirektiivin 133 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdassa säädettyä mahdollisuutta evätä muun muassa kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetty vapautus laitoksilta, joiden tarkoituksena on järjestelmällinen voiton tavoittelu, joten tämä jäsenvaltio ei voi evätä vapautusta sitä haluavalta verovelvolliselta sillä perusteella, että tämä mahdollisesti tavoittelee voittoa.

75 Tämä rajoitus verovelvollisuudesta vapauttamisen sääntöön on ainoastaan mahdollisuus, ja jäsenvaltio, joka ei ole toteuttanut tältä osin tarpeellisia toimia, ei voi vedota omaan toimimatta jättämiseensä evätäkseen verovelvolliselta vapautuksen, johon tällä arvonlisäverodirektiivin mukaan on oikeus (ks. vastaavasti tuomio 10.9.2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, 60 kohta). Mainitun rajoituksen soveltamisella tällaisessa tapauksessa jätettäisiin lisäksi ottamatta huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate, koska 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettuja palveluja kohdeltaisiin eri tavalla sen mukaan, tavoittelevatko niitä suorittavat yksiköt voittoa vai eivät (ks. vastaavasti tuomio 26.5.2005, Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, 42 kohta).

76 Kolmanneksi on todettava, että vaikka palveluntarjoajan valitsemalla liiketoiminnan muodolla on merkitystä sen sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi tunnustamisen osalta, koska tämä muoto ei saa osoittautua yhteensopimattomaksi ”sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi” luokittelemisen kanssa, jäsenvaltiot eivät kuitenkaan voi evätä tällaista tunnustamista tutkimatta tarkasti käsiteltävän asian konkreettisia olosuhteita sen tarkistamiseksi, voivatko ne vahvistaa tällaisen palveluntarjoajan harjoittaman yritystoiminnan sosiaalisen luonteen, ja jos tämä sosiaalinen luonne katsotaan selvitetyksi ja jos tämä palveluntarjoaja suorittaa palveluja, jotka liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan, nämä kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen piiriin.

77 Siitä konkreettisesta seikasta, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat palvelut on tarjonnut asianajajien ammattikunnan jäsenrekisteriin kirjattu asianajaja, on todettava, että unionin tuomioistuin on kylläkin katsonut, että kun otetaan huomioon ammattiryhmän kokonaistavoitteet ja se, että mahdollinen sosiaalinen toiminta ei ole vakaata, asianajajien ja oikeusavustajien ammattiryhmää kokonaisuudessaan ei voida pitää luonteeltaan sosiaalisena (tuomio 28.7.2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone ym., C-543/14, EU:C:2016:605, 62 kohta).

78 Tästä oikeuskäytännöstä ei kuitenkaan seuraa, että verovelvolliselta, joka toteuttaa liiketoimia, jotka liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan, voitaisiin kaikissa olosuhteissa ja a priori sulkea pois mahdollisuus tulla tunnustetuksi sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi pelkästään sillä perusteella, että hän kuuluu edeltävässä kohdassa määriteltyyn ammattiryhmään, tutkimatta sitä, harjoittaako hän yritystoimintaansa olosuhteissa, jotka oikeuttavat tunnustamisen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetuksi sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi. Tällainen lähestymistapa voisi lisäksi loukata verotuksen neutraalisuuden periaatetta, kuten myös julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 90 ja 95 kohdassa todennut.

79 Vaikka nimittäin asianajajien ammattiryhmää ei voida yleisesti luonnehtia luonteeltaan sosiaaliseksi, on mahdollista, että tietyssä konkreettisessa tapauksessa asianajaja, joka tarjoaa sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä palvelujen suorituksia, harjoittaa vakaasti sosiaalista toimintaa eikä eroa yrityksensä sosiaalisen luonteen vahvistamiseksi huomioon otettavien seikkojen osalta muista tällaisia palveluja tarjoavista luonnollisista henkilöistä tai oikeushenkilöistä muuten kuin sen vuoksi, että hänet on kirjattu asianajajien ammattikunnan jäsenrekisteriin.

80 Tällaisessa tapauksessa se, että palveluntarjoaja on asianajaja, on puhtaasti muodollinen seikka, joka ei voi kyseenalaistaa hänen yrityksensä sosiaalista luonnetta.

81 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen tutkittava kaikkien sen käsiteltävänä olevaan asiaan liittyvien muiden merkityksellisten seikkojen perusteella, onko Luxemburgin suurherttuakunta ylittänyt harkintavaltansa rajat, kun se ei ole säätänyt pääasian kantajan tilanteen kaltaisessa tilanteessa olevan palveluntarjoajan mahdollisuudesta saada yrityksensä tunnustetuksi sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi. Ainoastaan siinä tapauksessa, että tämä jäsenvaltio on ylittänyt harkintavaltansa rajat, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on itse myönnettävä tällainen tunnustus pääasiassa kyseessä olevan ajanjakson osalta jättämällä tarvittaessa soveltamatta kansallisen oikeuden aineellisia tai menettelyllisiä säännöksiä, jotka estävät tämän myöntämisen.

82 Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus, on silti huomautettava, että jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu, joillakin unionin tuomioistuimen käytössä olevaan asiakirja-aineistoon sisältyvillä seikoilla näyttää olevan tiettyä merkitystä tutkittaessa, onko pääasian kantaja asianajajan asemastaan huolimatta harjoittanut vakaasti sosiaalista toimintaa pääasiassa kyseessä olevana ajanjaksona.

83 Tältä osin voidaan yhtäältä ottaa huomioon se seikka, että asianomainen henkilö on suorittanut liiketoimia, joista ainakin osa vaikuttaa luonteeltaan sosiaalisilta, sellaisten edunvalvontaa koskevien toimeksiantojen yhteydessä, jotka hänelle on Luxemburgin lainsäädännössä säädettyjen eri edunvalvontajärjestelmien nojalla antanut oikeusviranomainen, joka lisäksi valvoo niiden täyttämistä. Tällainen seikka ei nimittäin osoita pelkästään, että asianomaisen palveluntarjoajan on suoritettava nämä liiketoimet Luxemburgin oikeudessa tältä osin säädettyjen erityisten säännösten mukaisesti, vaan myös, että hän voi toimia vasta sen jälkeen, kun toimivaltainen oikeusviranomainen on tehnyt nimenomaisen päätöksen niiden henkilöiden nimeämisestä, joiden tehtävänä on suorittaa sosiaalihuollon ja sosiaaliturvan alaan kuuluvia palveluja.

84 Toisaalta merkitystä voi olla myös sillä, että korvaus kyseisistä liiketoimista vahvistetaan aina kyseisen oikeusviranomaisen valvonnassa (ks. vastaavasti tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, 38 kohta) ja että valtio voi vastata tästä korvauksesta, jos palvelujen vastaanottaja on varaton.

85 On myös muistutettava, että unionin tuomioistuin on jo katsonut sellaisen sairaanhoitajan tapauksessa, joka harjoittaa yhden henkilön yritystä ja vetoaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädettyyn vapautukseen, että jäsenvaltio voi lähtökohtaisesti vaatia – ylittämättä sille tässä yhteydessä myönnettyä harkintavaltaa –, että tällaisen verovelvollisen sairaanhoito- ja lääkekustannukset voidaan kokonaan tai osittain maksaa lakisääteisten sosiaaliturva- ja sosiaalihuoltoelinten toimesta vähintään kahdessa kolmesta tapauksesta, jotta tällä palveluntarjoajalla voidaan tunnustaa olevan sosiaalinen luonne (ks. analogisesti tuomio 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 10 ja 35–37 kohta).

86 Mikään ei myöskään estä sitä, että kyseinen jäsenvaltio asettaa tällaisen tunnustamisen edellytykseksi sen, että palveluntarjoaja toteuttaa sitä varten tiettyjä menettelyllisiä toimenpiteitä, koska tällaiset toimenpiteet voivat mahdollistaa sen, että asianomaiset viranomaiset tarkistavat tämän palveluntarjoajan sosiaalisen luonteen. Vaikuttaa kuitenkin siltä, ettei Luxemburgin oikeudessa edellytetä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan täytäntöön panemiseksi annetussa kansallisessa säännöksessä säädetyn vapautuksen osalta tällaisia toimenpiteitä, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tarkistettava.

87 Tällaisten edellytysten soveltamisessa on kuitenkin noudatettava verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Pääasiassa on näin ollen tarkistettava, ovatko muut verovelvolliset, joihin kuuluvat voittoa tavoittelemattomat yhdistykset, jo saaneet samankaltaisen tunnustuksen pääasian kantajan tilannetta luonnehtivien olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa, mistä viimeksi mainittu ja Luxemburgin hallitus ovat unionin tuomioistuimen kysymyksiin antamissaan kirjallisissa vastauksissa esittäneet eriäviä näkemyksiä.

88 Kaiken edellä esitetyn perusteella viidenteen, kuudenteen ja seitsemänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa on tulkittava siten, että yhtäältä sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä palvelujen suorituksia ovat palvelut, jotka suoritetaan vajaavaltaisille täysi-ikäisille henkilöille ja joiden tarkoituksena on valvoa heidän etuaan siviilielämän toimissa, ja toisaalta, että on mahdollista, että tällaisia luonteeltaan sosiaalisia palveluja suorittava asianajaja voidaan hänen harjoittamansa yritystoiminnan osalta ja mainittujen palvelujen rajoissa tunnustaa sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi, jolloin oikeusviranomaisella on velvollisuus antaa tällainen tunnustus kuitenkin vain, jos kyseinen jäsenvaltio tämän tunnustuksen evätessään on ylittänyt sillä tältä osin olevan harkintavallan rajat.

Kahdeksas kysymys

89 Kahdeksannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko luottamuksensuojan periaate esteenä sille, että verohallinto kantaa arvonlisäveroa tietyistä päättyneeseen ajanjaksoon liittyvistä liiketoimista tilanteessa, jossa verohallinto on hyväksynyt useiden vuosien ajan verovelvollisen arvonlisäveroilmoitukset, joissa samanlaisia liiketoimia ei ole sisällytetty veronalaisiin liiketoimiin, ja jossa verovelvollisen on mahdotonta periä maksettava arvonlisävero takaisin niiltä, jotka ovat maksaneet korvauksen näistä liiketoimista.

90 Luottamuksensuojan periaatteesta on muistutettava, että oikeus vedota tähän periaatteeseen on kaikilla henkilöillä, joille hallintoviranomaisen toiminnan vuoksi on syntynyt perusteltuja odotuksia, jotka perustuvat viranomaisen heille antamiin täsmällisiin vakuutteluihin (tuomio 5.3.2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, 44 kohta).

91 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että hyväksyttyään EQ:n vuodesta 2004 alkaen suorittamien liiketoimien verottamatta jättämisen Luxemburgin verohallinto muutti tätä käytäntöä EQ:n osalta 19.1.2018 tekemällään päätöksellä, joka koski vuodesta 2014 alkaen toteutettuja liiketoimia, ja vaati arvonlisäveron maksamista saman tyyppisistä liiketoimista.

92 Pelkästään se, että Luxemburgin verohallinto hyväksyi jopa useiden vuosien ajan EQ:n arvonlisäveroilmoitukset, joihin ei sisältynyt pääasiassa kyseessä oleviin liiketoimiin liittyviä rahamääriä, ei kuitenkaan merkitse verohallinnon antamaa täsmällistä vakuutusta siitä, ettei arvonlisäveroa sovelleta kyseisiin liiketoimiin, eikä se näin ollen voi synnyttää mainitulle verovelvolliselle perusteltua luottamusta siihen, etteivät kyseiset liiketoimet ole verollisia.

93 Lisäksi on todettava ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemasta tilanteesta, jossa palvelunsuorittaja on suorittanut palveluita perimättä arvonlisäveroa, jonka se on velvollinen maksamaan, ja jossa se ei voisi myöskään periä takaisin verohallinnon myöhemmin vaatimaa arvonlisäveroa niiltä, jotka ovat maksaneet nämä palvelut, että jos tämä tilanne konkretisoituu, on katsottava, että palvelunsuorittajan tällä perusteella saamat korvaukset sisältävät jo maksettavan arvonlisäveron, joten arvonlisäveron kantaminen on yhteensopivaa arvonlisäverodirektiivin

perusperiaatteen, jonka mukaan arvonlisäverojärjestelmän on tarkoitus rasittaa ainoastaan loppukuluttajaa, kanssa (ks. vastaavasti tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34, 42 ja 43 kohta).

94 Edellä esitetyn perusteella kahdeksanteen kysymykseen on vastattava, että luottamuksensuojan periaate ei ole esteenä sille, että verohallinto kantaa arvonlisäveroa tietyistä päättyneeseen ajanjaksoon liittyvistä liiketoimista tilanteessa, jossa verohallinto on hyväksynyt useiden vuosien ajan verovelvollisen arvonlisäveroilmoitukset, joissa samanlaisia liiketoimia ei ole sisällytetty veronalaisiin liiketoimiin, ja jossa verovelvollisen on mahdotonta periä maksettava arvonlisävero takaisin niiltä, jotka ovat maksaneet korvauksen näistä liiketoimista, jolloin jo maksettujen korvausten siis katsotaan jo sisältävän tämän arvonlisäveron.

Oikeudenkäyntikulut

95 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettua liiketoimintaa ovat vajaavaltaisille täysi-ikäisille henkilöille suoritetut palvelut, joiden tarkoituksena on valvoa heidän etuaan siviilielämän toimissa ja joiden suorittamisen oikeusviranomainen on lain nojalla antanut palveluntarjoajan tehtäväksi sekä joista suoritettavan korvauksen sama viranomainen vahvistaa kiinteämääräisenä tai tapauskohtaisen arvioinnin perusteella ottaen huomioon muun muassa vajaavaltaisen henkilön taloudellisen tilanteen, minkä lisäksi tämän korvauksen suorittaa valtio, jos kyseinen henkilö on varaton, kun nämä palvelut suoritetaan vastikkeellisesti, palveluntarjoaja saa niistä jatkuvia tuloja ja tämän toiminnan kokonaiskorvauksen taso määritetään sellaisten kriteerien mukaisesti, joilla on tarkoitus taata tämän palveluntarjoajan toimintakustannusten kattaminen.**

2) **Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa on tulkittava siten, että yhtäältä sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä palvelujen suorituksia ovat palvelut, jotka suoritetaan vajaavaltaisille täysi-ikäisille henkilöille ja joiden tarkoituksena on valvoa heidän etuaan siviilielämän toimissa, ja toisaalta, että on mahdollista, että tällaisia luonteeltaan sosiaalisia palveluja suorittava asianajaja voidaan hänen harjoittamansa yritystoiminnan osalta ja mainittujen palvelujen rajoissa tunnustaa sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi, jolloin oikeusviranomaisella on velvollisuus antaa tällainen tunnustus kuitenkin vain, jos kyseinen jäsenvaltio tämän tunnustuksen evätessään on ylittänyt sillä tältä osin olevan harkintavallan rajat.**

3) Luottamuksensuojan periaate ei ole esteenä sille, että verohallinto kantaa arvonlisäveroa tietyistä päättyneeseen ajanjaksoon liittyvistä liiketoimista tilanteessa, jossa verohallinto on hyväksynyt useiden vuosien ajan verovelvollisen arvonlisäveroilmoitukset, joissa samanlaisia liiketoimia ei ole sisällytetty veronalaisiin liiketoimiin, ja jossa verovelvollisen on mahdotonta periä maksettava arvonlisävero takaisin niiltä, jotka ovat maksaneet korvauksen näistä liiketoimista, jolloin jo maksettujen korvausten siis katsotaan jo sisältävän tämän arvonlisäveron.

Allekirjoitukset