Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

12 päivänä maaliskuuta 2015 *

Ennakkoratkaisupyyntö — Arvonlisävero — Direktiivi 2006/112/EY — 132 artiklan 1 kohdan g alakohta — Sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen suoritusten vapauttaminen verosta — Käsite ”tunnustetut, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavat laitokset” — Tilapäistyövoimaa välittävä yritys — Tutkinnon suorittaneen hoitohenkilökunnan asettaminen käyttöön — Vapautuksen epääminen

Asiassa C-594/13,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 21.8.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.11.2013, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”go fair” Zeitarbeit OHG

vastaan

Finanzamt Hamburg-Altona,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Jürimäe (esittelevä tuomari) sekä tuomarit J. Malenovský ja M. Safjan,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.10.2014 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— ”go fair” Zeitarbeit OHG, edustajanaan Rechtsanwalt L. Gause,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

— Irlanti, asiamiehinään E. Creedon, G. Hodge, M. Heneghan ja N. J. Travers,

— Euroopan komissio, asiamiehinään A. Cordewener, C. Soulay ja B.-R. Killmann,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1, oikaisu EUVL 2007, L 335, s. 60) 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan ja 134 artiklan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty Revision-valitusasiassa, jossa ovat vastakkain ”go fair”Zeitarbeit OHG (jäljempänä ”go fair”) ja Finanzamt Hamburg-Altona (verohallinto) ja joka koskee valittajan palvelujen suoritusten liikevaihtoverotusta verovuodelta 2010.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Direktiivi 2006/112

3 Direktiivin 2006/112 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

4 Direktiivin 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu edellytys liiketoiminnan harjoittamisesta itsenäisesti sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.”

5 Direktiivin IX osaston 2 luvun otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”. Kyseinen luku sisältää 132–134 artiklan.

6 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”.

7 Direktiivin 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.”

Saksan oikeus

8 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.2008 annetulla lailla; BGBl. 2008 I, s. 2794; jäljempänä UStG) 4 §:n 16 kohdassa säädetään seuraavaa:

”[Verosta vapautettuja ovat] suoritukset, jotka liittyvät läheisesti sellaisten laitosten toimintaan, jotka tarjoavat huolenpitoa tai hoitoa ruumiillista, henkistä tai sielullista hoitoa tarvitseville henkilöille, ja joita suorittavat

– –

k) laitokset, joiden edeltävän kalenterivuoden huolenpito- tai hoitokustannuksista ovat vastanneet lakisääteiset sosiaalivakuutus- tai sosiaalihuoltolaitokset vähintään 40 prosentissa tapauksista – – joko kokonaan tai osittain.

Ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetut suoritukset, joita suorittavat b–k kohdassa tarkoitetut laitokset, ovat vapautettuja verosta, jos suoritukset ovat luonteeltaan niitä, joita tunnustus, sopimus, sosiaalioikeuden mukainen sopimus tai korvaus koskee.”

9 Työvoiman vuokrauksesta annetun lain (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung; BGBl. 1995 I, s. 158), sellaisena kuin se on muutettuna 23.12.2002 annetulla lailla (BGBl. 2002 I, s. 4607), 12 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vuokralleantajan ja vuokralleottajan välinen sopimus on laadittava kirjallisesti. Vuokralleantajan on merkittävä sopimukseen, onko sillä 1 §:ssä tarkoitettu lupa. Vuokralleottajan on ilmoitettava sopimuksessa vuokratyöntekijän suoritettavaksi tarkoitetun työn erityispiirteet ja työn edellyttämä ammattipätevyys sekä keskeiset työehdot, mukaan lukien palkkaus, joita sovelletaan vuokralleottajan yrityksen omiin vastaaviin työntekijöihin – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 ”go fair” on avoin yhtiö (offene Handelsgesellschaft – OHG), jonka toimialana on työntekijöiden vuokralleanto työvoiman vuokrauksesta annetun lain mukaisesti.

11 Se antoi vuonna 2010 tilapäistyövoimaa välittävänä yrityksenä palveluksessaan olevaa hoitohenkilökuntaa eli sairaanhoitajia ja vanhustenhoitajia vuokralle UStG:n 4 §:n 16 kohdassa tarkoitettuihin hoitolaitoksiin ja avohoito-organisaatioihin. Kyseisen yrityksen työntekijät kuuluivat organisatorisesti siihen hoitolaitokseen tai avohoito-organisaatioon, jossa he työskentelivät. Työntekijät suorittivat hoitopalveluja näiden laitosten toimeksiannosta ja toimivat siten niiden alaisuudessa. Vuokratyöntekijöiden ammattitoiminnan valvonta kuului kyseiselle hoitolaitokselle tai avohoito-organisaatiolle.

12 Finanzamt Hamburg-Altona teki 18.10.2010 syyskuun 2010 liikevaihtoveron ennakkomaksusta päätöksen, jossa se sovelsi kyseisen yrityksen palvelujen suorituksiin yleistä verokantaa. Finanzgericht Hamburg hylkäsi yrityksen päätöksestä tekemän muutoksenhaun.

13 ”go fair” on tehnyt Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin, jonka mielestä kyseinen yritys ei täytä UStG:n 4 §:n 16 kohdan k alakohdassa säädettyjä edellytyksiä, koska se ei ole laitos, joka tarjoaa huolenpitoa tai hoitoa ruumiillista, henkistä tai sielullista hoitoa tarvitseville henkilöille, vaan tilapäistyövoimaa välittävä yritys. Niinpä sen liiketoimia ei mainitun säännöksen mukaan ole vapautettu verosta.

14 Mainittu tuomioistuin kuitenkin katsoo, että ”go fair”on suorittanut direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettuja ”sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä” palveluja ja ettei voida sulkea pois, että sillä on oikeus vedota suoraan kyseiseen säännökseen ja siis saada siinä säädetty vapautus.

15 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan tulkinta:

a) Voiko jäsenvaltio käyttää sille myönnettyä sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten tunnustamista koskevaa harkintavaltaansa siten, että se tunnustaa tällaiseksi laitokseksi sellaiset henkilöt, jotka tarjoavat palvelujaan sosiaali- ja hoitokassoille, muttei tunnusta valtiollisen tutkinnon suorittaneita hoitajia, jotka tarjoavat palvelujaan suoraan hoitoa tarvitseville henkilöille?

b) Jos valtiollisen tutkinnon suorittaneiden hoitajien on katsottava olevan luonteeltaan sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavia laitoksia: seuraako siitä, että vuokrattava työvoima tunnustetaan tällä tavalla, että tällaiseksi laitokseksi on tunnustettava myös sellainen tilapäistyövoimaa välittävä yritys, joka antaa vuokralle valtiollisen tutkinnon suorittanutta hoitohenkilökuntaa vastaavan tunnustuksen saaneille hoitolaitoksille (vastaanottaville laitoksille)?

2) Direktiivin 2006/112 134 artiklan a alakohdan tulkinta:

Onko valtiollisen tutkinnon suorittaneiden hoitajien asettaminen käyttöön vastaanottavan laitoksen (vuokralleottajan) tarjoamia hoitopalveluja varten välttämätöntä sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien liiketoimien suoritukselle, kun vastaanottava laitos ei voi toimia ilman henkilökuntaa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa tulkittava siten, että valtiollisen tutkinnon suorittanut hoitohenkilökunta, joka tarjoaa palvelujaan suoraan hoitoa tarvitseville henkilöille, ja/tai tilapäistyövoimaa välittävä yritys, joka antaa tällaista henkilökuntaa käyttöön laitoksille, joiden on tunnustettu tuottavan sosiaalisia hyvinvointipalveluja, kuuluvat mainitussa säännöksessä tarkoitettuun käsitteeseen ”tunnustetut, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavat laitokset”.

17 Aluksi on muistutettava, että direktiivin 2006/112 132 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 (ks. tuomio Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, 16 kohta; tuomio komissio v. Alankomaat, C-79/09, EU:C:2010:171, 49 kohta; tuomio Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 22 kohta ja tuomio Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, 26 ja 27 kohta).

18 Direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan sanamuodosta ilmenee, että 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 (ks. tuomio Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, 34 kohta ja tuomio Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 21 kohta).

19 Erityisesti tämän viimeksi mainitun edellytyksen, joka on ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen kohteena, osalta on huomattava, että sellaisten sääntöjen laatiminen, joiden mukaisesti tunnustaminen voidaan myöntää sitä hakeville laitoksille, kuuluu lähtökohtaisesti kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin. Tältä osin jäsenvaltioilla on harkintavaltaa (ks. tuomio Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 26 kohta).

20 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee, että kansallisten viranomaisten on unionin oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena otettava huomioon useita seikkoja ratkaistessaan, minkä laitosten olisi tunnustettava tuottavan direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”sosiaalisia hyvinvointipalveluja”. Näihin seikkoihin voivat kuulua erityissäännösten olemassaolo, olivat nämä sitten valtakunnallisia tai alueellisia, lainsäädäntötoimia tai hallinnollisia toimia, vero-oikeudellisia tai sosiaaliturvaan liittyviä, kyseisen verovelvollisen toiminnan yleishyödyllisyys ja se, että muut samaa toimintaa harjoittavat verovelvolliset ovat jo saaneet samanlaisen hyväksynnän, sekä se, ottavatko sairauskassat tai muut sosiaaliturvalaitokset mahdollisesti vastatakseen suuren osan kyseisten palveluiden kustannuksista (ks. vastaavasti tuomio Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, 57 ja 58 kohta; tuomio Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, 53 kohta ja tuomio Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, 31 kohta).

21 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, ettei Saksan lainsäätäjä ole tunnustanut ”go fair” -yrityksen kaltaisia tilapäistyövoimaa välittäviä yrityksiä, jotka antavat henkilökuntaa hoitolaitosten käyttöön, direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetuiksi sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottaviksi laitoksiksi.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee tässä asiayhteydessä ensinnäkin, käsittääkö se, että jäsenvaltio tunnustaa asianomaisen laitoksen tuottavan sosiaalisia hyvinvointipalveluja, mikä on direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan mukaan edellytyksenä siinä säädetyn verovapautuksen saamiselle, myös valtiollisen tutkinnon suorittaneen hoitohenkilökunnan, joka tarjoaa palvelujaan suoraan hoitoa tarvitseville henkilöille niin, etteivät sosiaaliturvalaitokset vastaa niiden kustannuksista, ja onko kansallisessa oikeudessa säädetty rajoitus siis ristiriidassa unionin oikeuden kanssa.

23 Tässä yhteydessä on riittävää palauttaa mieleen, että direktiivin 9 artiklan mukaan ”verovelvollisella” tarkoitetaan jokaista, joka harjoittaa liiketoimintaa itsenäisesti. Tämä edellytys sulkee siis direktiivin 10 artiklan mukaan verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

24 Niinpä direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädettyä vapautusta ei voida soveltaa suoraan ”go fair” -yrityksen kaltaisen tilapäistyövoimaa välittävän yrityksen henkilökuntaan.

25 Joka tapauksessa on niin, että – kuten Euroopan komissio perustellusti toteaa – ainoina pääasian olosuhteissa merkityksellisinä palvelujen suorituksina eivät ole ne palvelut, joita ”go fair” -yrityksen palveluksessa olevat työntekijät tarjoavat hoitolaitosten alaisuudessa apua tai hoitoa tarvitseville henkilöille, vaan suoritukset, joita kyseinen tilapäistyövoimaa välittävä yritys tarjoaa ja joissa on kyse mainittujen työntekijöiden antamisesta käyttöön.

26 Vaikka tätä viimeksi mainittua yritystä ei Saksan lainsäädännön nojalla tunnusteta sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toiseksi, voiko tällainen yritys vedota sillä perusteella, että sen toimintana on tutkinnon suorittaneen hoitohenkilökunnan antaminen käyttöön, direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaan saadakseen tämän säännöksen nojalla oikeuden tulla tunnustetuksi ”sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi”.

27 Siltä osin kuin on yhtäältä kyse mainittuun säännökseen sisältyvästä käsitteestä ”laitos”, oikeuskäytännöstä ilmenee, että tämä käsite on riittävän laaja sisältämään voittoa tavoittelevat yksityiset yhteisöt (ks. tuomio Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Niinpä ”go fair” -yrityksen kaltaista avointa yhtiötä voidaan pitää mainitussa säännöksessä tarkoitettuna ”laitoksena”.

28 Toisaalta on sitä vastoin todettava ilmaisusta ”sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottava”, että työntekijöiden antamisessa käyttöön ei sinällään ole kyse yleishyödyllisten palvelujen suorittamisesta sosiaalialalla. Tässä yhteydessä on merkityksetöntä, että asianomainen henkilökunta on hoitohenkilökuntaa tai että tällaista henkilökuntaa annetaan tunnustettujen hoitolaitosten käyttöön.

29 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa on tulkittava siten, että valtiollisen tutkinnon suorittanut hoitohenkilökunta, joka tarjoaa palvelujaan suoraan hoitoa tarvitseville henkilöille, ja tilapäistyövoimaa välittävä yritys, joka antaa tällaista henkilökuntaa käyttöön laitoksille, joiden on tunnustettu tuottavan sosiaalisia hyvinvointipalveluja, eivät kuulu mainitun säännöksen sisältämään käsitteeseen ”tunnustetut, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavat laitokset”.

Toinen kysymys

30 Kun ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus otetaan huomioon, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

31 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 (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan g alakohtaa on tulkittava siten, että valtiollisen tutkinnon suorittanut hoitohenkilökunta, joka tarjoaa palvelujaan suoraan hoitoa tarvitseville henkilöille, ja tilapäistyövoimaa välittävä yritys, joka antaa tällaista henkilökuntaa käyttöön laitoksille, joiden on tunnustettu tuottavan sosiaalisia hyvinvointipalveluja, eivät kuulu mainitun säännöksen sisältämään käsitteeseen ”tunnustetut, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavat laitokset”.

Allekirjoitukset