

61993J0453

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (toinen jaosto) 11 päivänä elokuuta 1995. - W. Bulthuis-Griffioen vastaan Inspecteur der Omzetbelasting. - Ennakkoratkaisupyyntö: Gerechtshof Amsterdam - Alankomaat. - Yhteinen liikevaihtoverojärjestelmä - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - Vapautus arvonlisäverosta - Yksityishenkilön suorittamat yhteiskunnalliset palvelut - Soveltamisalan ulkopuolelle jääminen. - Asia C-453/93.

Oikeustapauskokoelma 1995 sivu I-02341

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

Verolainsäädäntö - Lainsäädäntöjen yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Kuudennen direktiivin mukaiset vapautukset - Suppea tulkinta - Julkisoikeudellisten laitosten tai muiden yhteiskunnallisiksi tunnustettujen laitosten tarjoamien sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan liittyvien suoritteiden vapauttaminen arvonlisäverosta - Yrittäjänä toimivan luonnollisen henkilön suoritteet - Soveltamisalan ulkopuolelle jääminen

(Neuvoston direktiivin 77/388 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohta)

Tiivistelmä

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 13 artiklassa tarkoitetut vapautukset ovat poikkeuksia pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamasta palvelusta. Tästä syystä vapautusten määrittelyssä käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti. Kun otetaan myös huomioon, että tietyissä tämän artiklan A kohdan 1 alakohtaan sisältyvissä vapautuksissa viitataan nimenomaisesti käsitteeseen "laitos" vapautukseen oikeutettujen toimijoiden osalta, mutta tällaista täsmennystä ei ole tehty muissa vapautuksissa, tästä seuraa, että ensimmäisessä tapauksessa ainoastaan oikeushenkilöt voivat saada vapautuksen, kun taas toisessa tapauksessa sen voivat saada myös luonnolliset henkilöt, esimerkiksi yksityiset yrittäjät.

Tästä syystä yrittäjänä toimiva luonnollinen henkilö ei kuulu siihen henkilölliseen soveltamisalaan, joka on määritelty direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtassa, joka koskee julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion yhteiskunnallisiksi tunnustamien

laitosten tarjoamia sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä suoritteita. Tämän vuoksi mainittu henkilö ei voi edellyttää saavansa vapautusta arvonlisäverosta tämän säännöksen perusteella.

Asianosaiset

Asiassa C-453/93,

jonka *Gerechtshof te Amsterdam* on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

W. Bulthuis-Griffioen

vastaa

Inspecteur der Omzetbelasting,

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

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja *F. A. Schockweiler* (esittelevä tuomari), tuomarit *G. F. Mancini* ja *G. Hirsch*,

julkisasiamies: *G. Cosmas*,

kirjaaja: apulaiskirjaaja *H. von Holstein*,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

- *Bulthuis-Griffioenin* puolesta asiamiehenä veroasiantuntija, asianajaja *G. G. M. Kortenaar*,

- *Inspecteur der Omzetbelasting (Zaandam)* *H. Zuidersma*,

- *Alankomaiden hallituksen* puolesta asiamiehenä ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja *A. Bos*,

- *Euroopan yhteisöjen komission* puolesta asiamiehenä oikeudellisen osaston virkamies *B. J. Drijber*,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan *Bulthuis-Griffioenin*, *Alankomaiden hallituksen*, asiamiehenään ulkoasiainministeriön avustava oikeudellinen neuvonantaja *J. S. van den Oosterkamp* ja *Euroopan yhteisöjen komission* esittämät suulliset huomautukset 23.3.1995 pidetyssä suullisessa käsittelyssä,

kuultuaan julkisasiamiehen 8.6.1995 pidetyssä suullisessa käsittelyssä esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 *Gerechtshof te Amsterdam* on esittänyt 21.7.1993 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 26.11.1993, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan A kohdan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on tullut esille *Bulthuis-Griffioenin* ja verotarkastajan välisessä asiassa, joka koskee vuoden 1968 *Wet op de omzetbelastingin* (liikevaihtoverosta annettu laki, jäljempänä vuoden 1968 laki) 11 pykälän 1 momentin mukaisesti arvonlisäverosta myönnetyn vapautuksen täytäntöönpanoa.

3 Vuoden 1968 lain 11 pykälän 1 momentin f kohdan mukaan Alankomaissa vapautetaan arvonlisäverosta:

"yhteiskunnalliseen toimintaan tai kulttuuritoimintaan liittyvät tavaroiden luovutukset ja palvelut, jotka määritellään julkishallinnollisella asetuksella, edellyttäen, ettei niitä tarjoavan yhteisön tarkoituksena ole voiton tavoittelu ja ettei tämä vapautus voi aiheuttaa kilpailuolosuhteiden vakavaa vääristymistä voittoa tavoittelevien yritysten vahingoksi".(1)

4 Tässä säännöksessä mainittua ilmaisua "yhteiskunnalliseen toimintaan liittyvät tavaroiden luovutukset ja palvelut" on täsmennetty vuoden 1968 *Uitvoeringsbesluit omzetbelastingin* 7 pykälässä (liikevaihtoveron täytäntöönpanoasetus, jäljempänä täytäntöönpanoasetus), jossa viitataan tältä osin lain liitteeseen B. Liitteen B osassa luetellaan erityyppiset yhteisöt, joiden suoritteet on vapautettu arvonlisäverosta silloin, kun yhteisöjen tarkoituksena ei ole voiton tavoittelu. Heinäkuun 1 päivään 1989 saakka voimassa olleessa versiossa tällaisina yhteisöinä mainittiin "lomasiirtolat, lasten päiväkodit, lasten päivähoitolat ja leirikoulut". Mainitun päivän jälkeen voimaan tullessa versiossa näitä vastaavat "lasten hoitolaitokset ja pitkäaikaisista sairauksista kärsiviä lapsia varten tarkoitettut koulut" (6 kohta).

5 Vuoden 1988 elokuusta alkaen *Bulthuis-Griffioen* on pitänyt lasten päivähoitolaa. Tässä ominaisuudessa häntä on pidetty vuoden 1968 lain 7 artiklassa tarkoitettuna arvonlisäverovelvollisena "yrittäjänä".

6 Vuonna 1989 hän saavutti 41 997 Alankomaiden guldenin (NLG) suuruisen liikevaihdon ja vuonna 1990 vastaavasti 41 947 NLG:n suuruisen liikevaihdon. Tulojen määrä ylitti siten toiminnasta aiheutuneiden kustannusten määrän. Toiminnasta saatu voitto maksettiin *Bulthuis-Griffioenille* palkkana.

7 Kun *Bulthuis-Griffioen* teki veroilmoituksensa, hän ei tilittänyt arvonlisäveroa, koska hän katsoi, että lasten päivähoitolan tarjoamat suoritteet oli vapautettu arvonlisäverosta vuoden 1968 lain 11 pykälän 1 momentin f kohdan mukaan. Näin saadut voitot olivat 11 926 NLG vuonna 1989 ja 17 963 NLG vuonna 1990. Jos sitä vastoin päivähoitolan tarjoamia suoritteita ei ollut vapautettu arvonlisäverosta, toiminnasta saatu voitto olisi rajoittunut 6 371 NLG:iin vuonna 1989 ja 12 014

NLG:iin vuonna 1990.

8 Verotarkastaja lähetti Bulthuis-Griffioenille jälkiverotusta koskevan ilmoituksen, koska hän puolestaan katsoi, ettei edellä mainittua vapautusta voitu soveltaa. Koska asianomaisen henkilön tarkoituksena oli voiton tavoittelu, hän ei verotarkastajan mukaan täyttänyt vuoden 1968 lain 11 pykälän 1 momentin f kohdassa mainittuja edellytyksiä.

9 Bulthuis-Griffioen teki jälkiverotusta koskevan ilmoituksen vuoksi valituksen, jonka verotarkastaja hylkäsi. Tämän jälkeen Bulthuis-Griffioen nosti Gerechtshof te Amsterdamissa kanteen kyseisen päätöksen kumoamiseksi.

10 Mainitun tuomioistuimen mukaan Bulthuis-Griffioenin hoitama yksikkö on kiistattomasti lasten "päivähoitola" tai "päiväkoti" täytäntöönpanoasetuksen liitteen B aikaisemman version tarkoittamassa merkityksessä ja "lasten hoitolaitos" mainitun liitteen uuden version tarkoittamassa merkityksessä. Sitä vastoin sen mielestä ei ollut varmaa, täyttikö kyseinen toiminta myös edellytyksen, jonka mukaan toiminnan tarkoituksena ei saa olla voiton tavoittelu. Tältä osin Bulthuis-Griffioen on huomauttanut, että vaikka hän pyrki saamaan voittoa harjoittamastaan toiminnasta, tämä voitto olisi joka tapauksessa pienempi kuin oletettu "palkka", jonka hän voisi saada tekemästään työstä; tästä syystä hän katsoo, ettei hänen toimintansa tarkoituksena ole "voiton tavoittelu" vuoden 1968 lain tarkoittamassa merkityksessä.

11 Gerechtshof te Amsterdam on todennut, että vuoden 1968 lain 11 pykälän 1 momentin f kohdan mukainen vapautus perustuu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaan, jonka sanamuoto on seuraava:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

...

g) sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten palvelujen suoritukset tai tavaroiden luovutukset."

12 Gerechtshof te Amsterdam huomauttaa lisäksi, että asettamalla vapautuksen edellytykseksi sen, että edunsaajayhteisöjen tarkoituksena ei ole järjestelmällinen voiton tavoittelu, lainsäätäjällä on käyttänyt kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa jäsenvaltioille annettua mahdollisuutta asettaa tiettyjen 1 alakohdassa mainittujen vapautusten myöntämiselle tiettyjä edellytyksiä.

13 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa säädetään itse asiassa seuraavasti:

"Jäsenvaltiot voivat asettaa vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden tai useamman seuraavista ehdoista:

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

...

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

14 *Gerechtshof te Amsterdamin mukaan vuoden 1968 lain 11 pykälän 1 momentin f kohdassa mainitulla voiton tavoittelun puuttumista koskevalla edellytyksellä on oltava sama merkitys kuin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa mainitulla edellytyksellä, jonka mukaan "kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu".*

15 Tästä syystä *Gerechtshof te Amsterdam* on lykännyt asian ratkaisua ja pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraavaan kysymykseen:

"Onko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa tarkoitettua 'järjestelmällistä voiton tavoittelua' se, että yrittäjänä toimiva luonnollinen henkilö pyrkii suunnitelmallisesti saavuttamaan toiminnastaan voittoa siten, että tulojen määrä ylittää toiminnasta aiheutuneiden kustannusten määrän, mutta tämä ylijäämä ei ylitä yrittäjän omalle työlle laskettavan kohtuullisen palkan määrää?"

16 Ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa mainittua edellytystä, jonka mukaan toiminnan tarkoituksena ei saa olla "järjestelmällinen voiton tavoittelu" ja jonka jäsenvaltiot voivat asettaa sen edellytykseksi, että kyseisen artiklan 1 alakohdan g alakohdassa mainittua vapautusta sovelletaan muihin kuin julkisoikeudellisiin yhteisöihin.

17 Jotta kansalliselle tuomioistuimelle voitaisiin antaa pääasian ratkaisun kannalta hyödyllinen vastaus, on aluksi tutkittava, täyttyvätkö 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan soveltamisen edellytykset esillä olevassa tapauksessa. Koska tässä säännöksessä vapautetaan arvonlisäverosta julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien laitosten suorittamat sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen suoritukset, on tutkittava, voidaanko *Bulthuis-Griffioenin* kaltaista yrittäjää pitää tällaisena "laitoksena".

18 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa mainitut vapautukset ovat itsenäisiä yhteisöoikeuden käsitteitä (ks. asia 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 11 kohta). Tämä koskee myös vapautuksille asetettuja erityisiä edellytyksiä ja erityisesti niitä edellytyksiä, jotka koskevat vapautuksen alaan kuuluvia palveluja suorittavan taloudellisen toimijan ominaisuutta ja henkilöllisyyttä.

19 Samoin on muistettava, että samassa tuomiossa (13 kohta) yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska vapautukset poikkeavat pääsäännöstä, jonka mukaan liikevaihtoveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamasta palvelusta.

20 Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa mainittujen erilaisten vapautusten joukkoon kuuluu tiettyjä vapautuksia - kyseisen artiklan g alakohdassa mainitut vapautukset mukaan lukien - joissa viitataan nimenomaisesti käsitteeseen "laitos"; tällainen täsmennys puuttuu muiden vapautusten osalta. Tästä johtuen ensimmäisessä tapauksessa ainoastaan oikeushenkilöt voivat saada vapautuksen, kun taas toisessa tapauksessa sen voivat saada myös luonnolliset henkilöt, esimerkiksi yksityiset yrittäjät.

21 Tästä syystä *Bulthuis-Griffioenin* kaltainen yrittäjä, joka on luonnollinen henkilö, ei kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan soveltamisalaan kuuluviin henkilöihin.

22 Tämä on riittävä peruste sille, ettei mainitulle yrittäjälle anneta mahdollisuutta saada vapautusta kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan mukaisesti.

23 Näin ollen pääasian ratkaisun kannalta on merkityksetöntä, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan a alakohdassa tarkoitettua "järjestelmällistä voiton tavoittelua" se, että tämä yrittäjä pyrkii suunnitelmallisesti saavuttamaan toiminnastaan voittoa siten, että tulojen määrä ylittää aiheutuneiden kustannusten määrän, mutta tämä ylijäämä ei ylitä yrittäjän omalle työlle laskettavan kohtuullisen palkan määrää.

24 Edellä esitetyn perusteella on vastattava kansallisen tuomioistuimen esittämään kysymykseen, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan nojalla, toimiva luonnollinen henkilö ei voi saada vapautusta tämän säännöksen g alakohdan nojalla, koska tässä säännöksessä vapautus on varattu nimenomaisesti julkisoikeudellisille laitoksille tai muille kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamille laitoksille.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

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

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

(toinen jaosto)

ratkaisee *Gerechtshof te Amsterdamin* 21.7.1993 tekemällä päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan nojalla, että yrittäjänä toimiva luonnollinen henkilö ei voi vaatia vapautusta tämän säännöksen g alakohdan nojalla, koska tässä säännöksessä vapautus on varattu nimenomaisesti

julkisoikeudellisille laitoksille tai muille kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamille laitoksille.

(1) - Suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa.