

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

YVES BOT

9 päivänä heinäkuuta 2015 (1)

Asia C-335/14

Les Jardins de Jouvence SCRL

vastaan

Belgian valtio

(Ennakkoratkaisupyyntö – Cour d’appel de Mons (Belgia))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – Vapautukset – 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohta – Yleishyödylliset toiminnot – Julkisoikeudellisten laitosten tai muiden luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustettujen laitosten tarjoamat sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelut – Palvelutalo

1. Nyt käsiteltävä asia koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(2) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan tulkintaa. Kyseisen säännöksen mukaan arvonlisäverosta on vapautettava 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.
2. Käsiteltävä asia tarjoaa unionin tuomioistuimelle tilaisuuden tulkita erityisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettua sosiaalihuollon käsitettä sen ratkaisemiseksi, voidaanko palvelutalon tarjoamien palvelujen katsoa liittyvän läheisesti kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun sosiaalihuoltoon.
3. Selitän ratkaisuehdotuksessani ne syyt, joiden vuoksi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohta on mielestäni tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelutalo, joka tarjoaa vähintään 60-vuotiaille henkilöille itsenäisen elämisen mahdollistavia asuntoja sekä maksullisia liitännäispalveluja myös muille kuin asukkaille ja joka ei saa valtiolta mitään taloudellista tukea, voidaan luokitella luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustetuksi laitokseksi, ja sen voidaan katsoa tarjoavan kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja sosiaalihuoltoon läheisesti liittyviä palveluja. Sen vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on ratkaista, ylittääkö tällainen määrittely palvelutalon toimialan ja palvelutalon tarjoamien palvelujen sisällön perusteella sen harkintavallan, joka jäsenvaltioille on mainitussa säännöksessä annettu tällaisen luokittelun tekemisessä, ja kuuluvatko mainitun palvelutalon toiminnat sosiaalihuollon piiriin. Kansallisen tuomioistuimen on otettava tältä osin huomioon useita seikkoja, joiden

perusteella voidaan ratkaista, onko toimintojen tarkoituksena tarjota apua sitä tarvitseville henkilöille. Kansallisen tuomioistuimen asiana on myös ratkaista, ovatko palvelutalon tarjoamat palvelut tällaisten toimintojen harjoittamisen kannalta välttämättömiä.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin lainsäädäntö

4. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun 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;

— —

2. a) Jäsenvaltiot voivat asettaa [1 alakohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa säädetyn] vapautuksen myöntämiselle muiden yhteisöjen kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yhden tai useamman seuraavista edellytyksistä:

— 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,

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

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

— vapautukset eivät saa johtaa arvonlisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen;

b) Palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 1 [ala]kohdan b, g, h, i, l, m ja n alakohdassa tarkoitettuja vapautuksia, jos

— ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle,

— niiden pääasiallinen tarkoitus on lisätulojen hankkiminen yhteisölle tällaisilla liiketoimilla, jotka kilpailevat suoraan arvonlisäveroa maksavien kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.”

B Belgian lainsäädäntö

5. Arvonlisäverolain (code de la taxe sur la valeur ajoutée),(3) sellaisena kuin se oli voimassa 21.7.2005 saakka, 44 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään, että arvonlisäverosta vapautetaan sosiaalihoitoon läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat laitokset, joiden tarkoituksena on huolehtia iäkkäistä henkilöistä ja jotka toimivaltainen viranomais tunnistaa sellaisiksi ja jotka – yksityisoikeudellisina yhteisöinä – toimivat julkisoikeudellisiin yhteisöihin vertailukelpoisissa yhteiskunnallisissa olosuhteissa.

6. Tätä säännöstä on muutettu 11.7.2005 annetulla talousarviolilla (loi-programme),(4) joka tuli voimaan 22.7.2005. Uudessa 44 §:n 2 momentin 2 kohdassa säädetään siis, että arvonlisäverosta vapautettuja ovat julkisoikeudellisten laitosten tai muiden toimivaltaisen viranomaisen tunnistamien, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten suorittamat palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, jotka liittyvät läheisesti sosiaalihoitoon, sosiaaliturvaan sekä lasten ja nuorten suojeluun. Tämä uusi säännös koskee juuri ”laitoksia, joiden tarkoituksena on huolehtia iäkkäistä henkilöistä”.

7. Vanhainkoti määritellään vanhainkodeista, palvelutaloista ja iäkkäiden henkilöiden päivähoitokeskuksista sekä Vallonian eläkeasioiden neuvoston perustamisesta 5.6.1997 annetun asetuksen (décret relatif aux maisons de repos, résidences-services et aux centres d’accueil de jour pour personnes âgées et portant création du Conseil wallon du troisième âge)(5) 2 §:n 1 kohdassa seuraavasti: ”laitos, joka on tarkoitettu sellaisten vähintään 60-vuotiaiden henkilöiden majoittamiseen, joilla on siellä vakinainen asuinpaikka ja joille tarjotaan siellä yhteisiä perhe- tai kodinhoitopalveluita, tukea päivittäisissä toimissa sekä tarvittaessa sairaanhoitajan tai avustavan terveydenhoitohenkilökunnan palveluja”.

8. Palvelutalo puolestaan määritellään 5.6.1997 annetun asetuksen 2 §:n 2 kohdassa seuraavasti: ”toiminnallisen kokonaisuuden muodostava yksi tai useampi rakennus – niiden nimityksestä riippumatta – jossa on vähintään 60-vuotiaille henkilöille tarkoitettuja, itsenäisen elämisen mahdollistavia yksityisasuntoja ja pakollisesti järjestettäviä palveluita, joita he voivat vapaasti käyttää”. Tässä säännöksessä täsmennetään myös, että ”palvelutalon yhteiset tilat, laitteet ja palvelut voivat olla myös muiden vähintään 60-vuotiaiden henkilöiden saatavilla”.

9. Cour d’appel de Mons (Belgia) täsmentää ennakkoratkaisupyyntönsä, että palvelutalo soveltaa talousasiainministeriön valvonnassa vahvistettuja hintoja.

II Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

10. Les Jardins de Jouvence SCRL (jäljempänä Les Jardins de Jouvence ?osuuskunta) on Belgian oikeuden mukaan vuonna 2004 perustettu osuuskunta. Sen tarkoituksena on pitää ja johtaa hoitolaitoksia sekä harjoittaa kaikenlaista toimintaa, joka liittyy suoraan tai välillisesti muun muassa sairaiden sekä vammaisten vanhusten terveydenhoitoon ja auttamiseen.

11. Les Jardins de Jouvence ?osuuskunta ilmoitti 20.10.2004 toimintansa aloittamisesta arvonlisäveroviranomaiselle ja merkitsi toiminnakseen ”terveille henkilöille tarkoitettujen yksien vuokrauksen”. Se sai 27.10.2006 Vallonian toimivaltaisilta viranomaisilta väliaikaisen toimiluvan 28.6.2006 ja 27.6.2007 väliselle ajalle. Osuuskunnan kokous päätti 27.3.2007 laajentaa osuuskunnan toimialaa ?ravintola-, kahvila-ravintola-, pubi-, pikaruokala-, juhlatila- ja ruokailutilatoimintaan tai kaikenlaisen muun vastaavan yritystoiminnan harjoittamiseen? ja ?kampaamo-, kauneudenhoito- ja manikyyritoimintaan?.

12. Osuuskunta tarjoaa vuokralaisilleen konkreettisesti yhdelle tai kahdelle henkilölle

tarkoitettuja asuntoja, joissa on varusteltu keittiö, olohuone, makuuhuone ja varusteltu kylpyhuone. Lisäksi vuokralaisille ja muille kuin vuokralaisille tarjotaan erilaisia maksullisia palveluja, kuten ravintola-baari, kampaamo ja kauneushoitola, fysioterapiahuone, toimintaterapiaa, pesutupa, toimenpidehuone, jossa voidaan ottaa verinäytteitä, sekä lääkärin vastaanotto.

13. Les Jardins de Jouvence ?osuuskunta on tehnyt merkittäviä rakennustöitä ja hankkinut toimialansa edellyttämät laitteistot voidakseen harjoittaa palvelutalotoimintaa. Työt alkoivat elokuun alussa 2004 ja päättyivät syyskuussa 2006, ja niiden tarkoituksena oli rakentaa olemassa olevaan vanhainkotiin lisärakennus – kyseisen osuuskunnan palvelutalo.

14. Koska osuuskunta piti itseään arvonlisäverovelvollisena, se vähensi vuosien 2004–2006 veroilmoituksissaan uuden rakennuksen rakentamisesta maksamansa arvonlisäveron.

15. Yritys- ja tuloverohallinnon arvonlisäveroyksikkö (administration de la fiscalité des entreprises et des revenus, section TVA) tarkasti 5.10. ja 14.11.2006, sovellettiinko Les Jardins de Jouvence ?osuuskunnan kirjanpidossa oikein arvonlisäverolainsäädäntöä 30.8.2004–30.9.2006 välisenä aikana. Se laati 25.1.2007 pöytäkirjan, jossa se katsoi osuuskunnan olevan arvonlisäverovelvollinen, joka on vapautettu arvonlisäverosta, ja että kaikki palvelutalon toteuttamat liiketoimet oli vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentin 2 kohdan nojalla, sellaisena kuin se oli voimassa 21.7.2005 saakka. arvonlisäveroyksikkö katsoi tämän perusteella, ettei verosta vapautettu verovelvollinen voi vähentää veroja, jotka liittyvät rakentamiseen, rakennusten ainesosien hankintaan ja kaikkiin sen kuluihin. Sen mukaan osuuskunta oli velvollinen maksamaan takaisin Belgian valtiolle 663 437,25 euroa eli veroilmoituksissa virheellisesti vähennettyjen verojen määrän.

16. Arvonlisäveroyksikkö katsoi lisäksi, että koska Les Jardins de Jouvence ?osuuskunta on verosta vapautettu verovelvollinen, urakoitsijoiden kirjoittamiin laskuihin olisi pitänyt kirjata 12 prosentin vero itse rakennuksen rakennustöiden osalta ja 21 prosentin vero puutarhatöiden osalta, eikä osuuskunnalla ollut mitään oikeutta vähennyksiin.

17. Näin ollen Belgian valtio vaatii edellä mainitun pöytäkirjan mukaan 436 132,69 euron suuruista summaa erääntyneenä arvonlisäverona, 43 610 euroa prosentuaalisena veronkorotuksena sekä 0,80 prosentin lakisääteistä korkoa, joka viivästyneelle arvonlisäverolle on kertynyt kuukausittain 21.10.2006 alkaen.

18. Dourin (Belgia) arvonlisäverotarkastaja ilmoitti Les Jardins de Jouvence ?osuuskunnalle 25.1.2007 päivätyllä kirjeellä päätöksestään poistaa sen arvonlisäverotili 30.9.2006 alkaen.

19. Tämän pöytäkirjan jälkeen osuuskunnalle annettiin tiedoksi maksuunpanopäätös 13.2.2007. Se vastusti päätöstä kannekirjelmällä, jonka se toimitti tribunal de première instance de Monsin kirjaamoon 20.2.2007. Kyseinen tuomioistuin hylkäsi osuuskunnan nostaman kanteen 19.6.2012 antamallaan tuomiolla, jonka jälkeen tämä valitti tuomiosta.

20. Cour d'appel de Mons on epätietoinen siitä, miten kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaa on tulkittava, joten se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [5.6.1997 annetussa asetuksessa] tarkoitettu palvelutalo, joka tarjoaa käyttöön voittoa tavoitellen yhdelle tai kahdelle henkilölle tarkoitettuja yksityisasuntoja, jotka käsittävät varustellun keittiön, olohuoneen, makuuhuoneen ja varustellun kylpyhuoneen, ja näin mahdollistaa asukkaiden itsenäisen elämisen, sekä voittoa tavoitellen tarjoaa vastikkeellisesti erilaisia vapaaehtoisia palveluja, joiden tarjoaminen ei rajoitu pelkästään palvelutalon asukkaisiin (ravintola-baari, kampaamo ja kauneushoitola, fysioterapiahuone, toimintaterapia, pesutupa, [hoituhuone,

jossa voidaan ottaa] verinäytte[itä], [lääkärinvastaanotto]), sellainen pääasiassa sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottava laitos, joka suorittaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettuja sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä palvelujen suorituksia ja tavaroiden luovutuksia? – –?

2) Onko vastaus edelliseen kysymykseen erilainen, jos kyseessä oleva palvelutalo saa kyseisten palvelujen suorittamiseen avustuksia tai muita etuuksia tai rahoitustukea julkiselta taholta?”

III Oikeudellinen arviointi

21. Näillä kysymyksillä, jotka on mielestäni käsiteltävä yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele unionin tuomioistuimelta pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelutalo, joka tarjoaa vähintään 60-vuotiaille henkilöille itsenäisen elämisen mahdollistavia asuntoja sekä maksullisia liitännäispalveluja myös muille kuin asukkaille ja joka ei saa valtiolta mitään taloudellista tukea, luokiteltava luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustetuksi laitokseksi, ja onko sen katsottava tarjoavan kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä palveluja.

22. Mainitussa säännöksessä säädetään tosiasiaa kaksi kumulatiivista edellytystä arvonlisäverovapautuksen saamiseksi. Kyseisen laitoksen on ensinnäkin oltava tunnustettu luonteeltaan yhteiskunnalliseksi. Lisäksi sen tarjoamien palvelujen ja tavaroiden on liityttävä läheisesti ”sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan”. (6) Ensimmäistä edellytystä koskeva oikeuskäytäntö on riittävän havainnollinen ja auttaa antamaan hyödyllisen vastauksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, mutta toista edellytystä ei ole tietääkseni vielä tähän mennessä tulkittu.

A *Luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustettujen laitosten käsite*

23. Kuten edellisessä kohdassa totesin, kuudennessa direktiivissä tarkoitettun luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustettujen laitosten käsitteen tulkinnasta on melko runsaasti oikeuskäytäntöä.

24. Unionin tuomioistuin on katsonut, että säännöt, joiden mukaan tunnustus voidaan myöntää sitä hakeville laitoksille, on lähtökohtaisesti annettava kunkin jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä. Jäsenvaltioilla on tältä osin harkintavaltaa. (7)

25. ”[R]atkaistessaan, millä laitoksilla olisi tunnustettava olevan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettulla tavalla ’yhteiskunnallinen luonne’, kansallisten viranomaisten on unionin oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena otettava huomioon useita seikkoja. 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 vastataksaan suuren osan kyseisten palveluiden kustannuksista.” (8)

26. Katson, että käsiteltävässä tapauksessa palvelutaloista annetaan erityisiä säännöksiä Belgian alueellisessa lainsäädännössä.

27. Oikeudenkäyntiaineistosta käy nimittäin ilmi, että 5.6.1997 annetun asetuksen 2 §:n 2

kohdassa määritellään erikseen, mitä palvelutalolla tarkoitetaan. Lisäksi asetuksessa säädetään, että palvelutalojen on saatava viranomaisten hyväksyntä voidakseen aloittaa toimintansa ja harjoittaa sitä.(9) Palvelutalojen on täytettävä muun muassa tietyt vanhainkodeille yhteisiä vaatimuksia, jotka koskevat esimerkiksi asumisen tai vastaanottopalvelujen hinnantarkistussääntöjä, kirjanpitoa, pienintä ja suurinta asunto- ja vastaanottokapasiteettia, työkokemus- ja pätevyysedellytyksiä sekä johtajan tehtävässä toimimiseksi edellytetyt toiminnan ja paikallaolon vähimmäisedellytyksiä.(10) Hyväksynnän saadakseen palvelutalojen on lisäksi täytettävä joitakin vaatimuksia, jotka koskevat sääntöjä päivystyksen järjestämisestä, jotta asukkaat saavat tarvitsemansa hoidon, sekä valinnaisia palveluita, joita palvelutalon pitää on ehdottomasti järjestettävä itse tai tarjottava asukkaiden saataville näiden pyynnöstä.(11)

28. Les Jardins de Jouvence ?osuuskunnan tarjoamat toiminnot ovat mielestäni epäilemättä yleishyödyllisiä. Muistutankin, että sen tarkoituksena on vuokrata asuntoja vähintään 60-vuotiaille terveille henkilöille ja harjoittaa kaikenlaista toimintaa, joka liittyy suoraan tai välillisesti muun muassa sairaille sekä vammaisille vanhuksille tarjottavaan terveydenhoitoon ja apuun.

29. Les Jardins de Jouvence ?osuuskunnan mielestä se, että palvelutalo tavoittelee voittoa ja etteivät se tai sen asukkaat saa minkäänlaisia avustuksia tai taloudellisia tukia viranomaisilta – toisin kuin vanhainkodit – osoittaa, ettei palvelutaloa voida määritellä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitetuksi luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustetuksi laitokseksi.

30. Olen tästä eri mieltä. Muistutan ensinnäkin, että jäsenvaltioilla on harkintavaltaa toiminnan tällaisen luonteen tunnustamisessa. Myös oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kyseiseen säännökseen sisältyvä laitoksen käsite on riittävän laaja, jotta siihen voidaan lukea myös voittoa tavoittelevat yksityiset yhteisöt.(12) Vaikka unionin tuomioistuimella onkin esittänyt joitakin seikkoja, joiden perusteella kansalliset viranomaiset voivat ratkaista, tunnustetaanko tietty laitos luonteeltaan yhteiskunnalliseksi kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla, jäsenvaltion mahdollisesti myöntämät taloudelliset tuet ovat vain yksi seikka, jonka ne ”voivat” ottaa huomioon. Tällaiset seikat eivät muodosta tyhjää luetteloa edellytyksistä, jotka kyseisen laitoksen on täytettävä. Kansalliset viranomaiset voivat siis ratkaista useiden seikkojen muodostaman todisteiden kokonaisuuden perusteella, voidaanko tietty laitos luokitella kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitetuksi luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustetuksi laitokseksi.

31. Edellä esitetyn perusteella olen siis sitä mieltä, että Les Jardins de Jouvence ?osuuskunta voidaan luokitella kyseisessä säännöksessä tarkoitetuksi luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustetuksi laitokseksi. Kansallisen tuomioistuimen asiana on ratkaista, ylittääkö tällainen luokittelu palvelutalon toimialan ja palvelutalon tarjoamien palvelujen sisällön perusteella sen harkintavallan, joka jäsenvaltioille on mainitussa säännöksessä annettu tällaisen luokittelun tekemisessä.

B *Käsite ”sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset”*

32. Les Jardins de Jouvence ?osuuskunnan tarjoamat palvelut voidaan mielestäni heti aluksi sulkea pois sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen joukosta. Tällaiset palvelut pitävät nimittäin sisällään useita järjestelyjä, joilla väestöä suojellaan korvauksien välityksellä esimerkiksi sairauksiin, äitiyteen, vanhuuteen ja työtapaturmiin liittyviltä erilaisilta yhteiskunnallisilta riskeiltä. On selvää, ettei Les Jardins de Jouvence ?osuuskunnan tarkoituksena ole tarjota tällaisia palveluja. Sen tarkoituksena ei ole myöskään toimittaa tavaroita.

33. Asian tarkastelu edellyttää siis seuraavassa esitettävien seikkojen selvittämistä. Ensinnäkin

on selvitetävä, mitä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettu sosiaalihuollon käsite pitää sisällään. Sen jälkeen kerron, miten on mielestäni ymmärrettävä kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ilmaus ”läheisesti liittyvät”. Lopuksi on vielä ratkaistava, tarkoittaako ja?konjunktion käyttö käsitteiden ”sosiaalihuolto” ja ”sosiaaliturva” välillä sitä, että palvelujen on ehdottomasti liityttävä läheisesti kumpaankin käsitteeseen. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia palvelutaloja ei nimittäin voida pitää verosta vapautettuina verovelvollisina, vaikka päätyisinkin tarkastelussani katsomaan, että Les Jardins de Jouvence ?osuuskunnan tarjoamat palvelut kuuluvat sosiaalihuollon piiriin mutta kyseisen konjunktion käyttö edellyttää palvelujen kuuluvan samanaikaisesti sekä sosiaalihuollon että sosiaaliturvan käsitteen piiriin.

34. Todettakoon aluksi, että vaikka kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaa koskevaa oikeuskäytäntöä on melko runsaasti, unionin tuomioistuin ei ole koskaan antanut sosiaalihuollon käsitteelle määritelmää kuudennen direktiivin yhteydessä. Unionin tuomioistuin on ainoastaan tuomiossa Kügler(13) todennut, että ”perushoito ja kodinhoito, jonka kotisairaanhoidopalvelu antaa – – fyysisesti tai taloudellisesti avun tarpeessa oleville henkilöille – –, liittyvät pääsääntöisesti sosiaaliapuun, joten ne kuuluvat kyseisen säännöksen g alakohdassa käytetyn ’sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palveluiden suoritusten’ käsitteen piiriin”. (14)

35. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan otsikkona on ”Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset”. A kohta kuuluu direktiivin X osastoon, jonka otsikkona on ”Vapautukset”. Tuomiossa Kingscrest Associates ja Montecello on jo täsmennetty,(15) että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g ja h alakohdassa säädettyjen vapautusten tavoitteiden osalta tästä säännöksestä johtuu ensinnäkin, että kun kyseisten vapautusten avulla kohdellaan tiettyjä sosiaalialalla suoritettuja yleishyödyllisiä palveluja arvonlisäverotuksessa suotuisammin, niiden tarkoituksena on pienentää näiden palvelujen kustannuksia ja edesauttaa näiden palvelujen saatavuutta niitä käyttäville henkilöille.(16)

36. Tämän oikeuskäytännön perusteella katson, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaan perustuvan arvonlisäverosta vapauttamisen tarkoituksena on parantaa sellaisten palvelujen saatavuutta, joista katsotaan olevan yhteiskunnallista hyötyä siinä mielessä, että niillä pyritään auttamaan apua tarvitsevia ihmisiä, ja jotka kuuluvat tavallisesti julkisen vallankäytön piiriin. Sosiaalihuollon käsitteen taustalla on siis henkilön auttaminen, minkä lisäksi vahvistaa mielestäni muutos, joka kyseisen säännöksen ranskankieliseen versioon on tehty direktiivillä 2006/112 ja jonka mukaan säännöksessä käytetään nykyisin ranskankielen käsitettä ”aide sociale” (sosiaaliapu).(17)

37. Vaikka kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan suppeasti, olen kuitenkin sitä mieltä, että tulkinta, jonka unionin tuomioistuin antaa sosiaalihuollon käsitteestä, ei saa olla omiaan poistamaan tehokasta vaikutusta säännökseltä, johon se sisältyy,(18) varsinkin, kun kyseisen säännöksen tarkoituksena on parantaa yhteiskunnallisesti hyödyllisiksi katsottujen palvelujen saatavuutta.

38. Toisin kuin sosiaaliturvan piiriin kuuluville palveluille, sosiaalihuollolle on ominaista yksilöllinen tarveharkinta.(19) Julkisoikeudellisen laitoksen tai jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustaman laitoksen tarjoamasta hoivasta tulee mielestäni kyseisen henkilön kannalta välttämätöntä tai jopa elintärkeää juuri sen vuoksi, että sosiaaliturva ei täytä yksilöllisiä tarpeita. Tämä pätee iäkkäiden henkilöiden tai vammaisten hoivaan, joka edellyttää, että heille tarjotaan asuntoja ja heidän haavoittuvaisen tilansa huomioivaa hoitoa.

39. Tällaisten henkilöiden tarpeet eivät ole välttämättä pelkästään fyysisiä. He saattavat tarvita

myös taloudellista tukea, jolla korjataan taloudellisten resurssien puute, joka asettaa heidät vakavaan köyhyyteen.

40. Les Jardins de Jouvence ?osuuskunnan kaltaisten yksityisten laitosten toiminnot kuuluvat a priori sosiaalihuollon piiriin, koska niillä tarjotaan iäkkäiden henkilöiden tarpeisiin muokattuja asuntoja. Toisin kuin vanhainkodit ja muut laitokset, joiden hoidot ovat usein omin avuin toimeen tulemattomia ja tarvitsevat sairaanhoitoa kaikissa päivittäisissä toimissaan, Les Jardins de Jouvence ?osuuskunnan kaltaiset palvelutalot tarjoavat asumista itsenäisesti toimeen tuleville iäkkäille henkilöille. Elämässään tapahtuvien muutosten vuoksi he eivät kuitenkaan enää kykene elämään sitä aiempaan tapaan. He haluavat siis asua tarpeisiinsa soveltuvassa organisaatiossa, jossa on muun muassa välttämätön hissi tai pienempi asunto, joka on varustettu siten, että heidän on helpompi välttää kaatumisia, tai jossa on heidän tarpeidensa mukaista kodin automaatiota. Palvelutalo on organisaatio, jossa tällaiset henkilöt tietävät saavansa tarvittaessa apua ja joka tarjoaa heille täydet takeet seesteisestä hyvinvoinnista. He tietävät myös, että tällaisen organisaation velvollisuutena on tarjota heille palveluja, joiden ansiosta heidän ei tarvitse huolehtia päivittäisistä toimistaan (siivouksesta, aterioista) tai mahdollisesta autolla ajosta, koska heille tarjotaan palvelutalossa kampaamo- ja manikyyripalveluja.

41. Pääasian väliintulija AXA Belgium SA ilmoitti istunnossa, että sen mielestä sosiaalihuoltoon liittyvien toimintojen on ehdottomasti oltava julkisyhteisön vastuulla, ja näin ei ole nyt käsiteltävässä asiassa. Olen tästä eri mieltä. Mielestäni olisi erityisen paradoksaalista katsoa, että voittoa tavoitteleva laitos, joka ei ole julkisoikeudellinen eikä saa mitään taloudellista tukea, voitaisiin tunnustaa kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitetuksi luonteeltaan yhteiskunnalliseksi laitokseksi mutta että sen toimintaa ei voida hyväksyä sosiaalihuollon piiriin juuri siksi, ettei se saa mitään julkista taloudellista tukea.

42. Mielestäni on joka tapauksessa kansallisen tuomioistuimen asiana ratkaista, harjoittaako luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustettu laitos kyseisessä säännöksessä tarkoitettuun sosiaalihuoltoon liittyviä toimintoja. Kansallisen tuomioistuimen on otettava tältä osin huomioon useita seikkoja, joiden perusteella voidaan ratkaista, onko toimintojen tarkoituksena tarjota apua sitä tarvitseville henkilöille.

43. Seuraavaksi on todettava unionin oikeuskäytännöstä käyvän ilmi, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettu sosiaalihuoltoon ”läheisesti liittyvien” palvelujen suoritusten käsite on ymmärrettävä niin, että palvelut liittyvät sosiaalihuollon toimintaan silloin, kun palvelut tarjotaan tosiasiallisesti kyseisen toiminnan liitännäissuorituksina.(20)

44. Huomautan tältä osin, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 2 alakohdan b alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan mukaan palvelujen suorituksiin ja tavaroiden luovutuksiin ei sovelleta 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa säädettyä vapautusta, jos ne eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien suoritukselle. Unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että suoritusta voidaan pitää pääasiallisen suorituksen kannalta liitännäisenä silloin, kun se ei ole itsessään päämäärä vaan keino, jonka avulla pääasiallisesta suorituksesta voidaan nauttia parhaissa mahdollisissa olosuhteissa.(21)

45. Edellä esitetty huomioon ottaen ei ole mielestäni epäilystäkään siitä, että Les Jardins de Jouvence ?osuuskunnan tarjoamat palvelut liittyvät läheisesti kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettuun sosiaalihuoltoon.

46. Kuten jo totesin, palvelutalot pyrkivät tarjoamaan iäkkäille henkilöille tilaisuuden elää heidän tilanteeseensa mukautetussa ympäristössä. Les Jardins de Jouvence ?osuuskunnan tarjoamat pakolliset ja valinnaiset palvelut tarjoavat iäkkäille ihmisille tilaisuuden nauttia parhain mahdollisin edellytyksin pääasiallisesta palvelusta eli heidän tarpeisiinsa muokatuista asunnoista, joita on

heidän käytettävissään miellyttävässä ympäristössä. Kyseisen osuuskunnan toiminta muodostaa mielestäni erottamattoman kokonaisuuden. Olisiko tilanne toinen, jos osuuskunta tarjoaisi asukkaidensa käyttöön yksinomaan asuntoja? Haluaisivatko he asua palvelutalossa? Minun mielestäni eivät. Palvelutalot ovat olemassa nimensäkin mukaisesti juuri siksi, että ne voivat tarjota iäkkäille henkilöille asuntoja sekä heidän haluamiaan palveluja, joiden ansiosta he voivat viettää itsenäistä elämää rauhallisin mielin.

47. Tilanne ei ole sama, kun on kyse palvelujen tarjoamisesta muille kuin asukkaille. Tällöin palvelut eivät ole selvästikään liitännäisiä vaan täysin erillään pääasiallisesta palvelusta. Näin ollen ne eivät siis mielestäni enää täytä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa säädettyä edellytystä eli sitä, että ne liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon.

48. Katson lopuksi, ettei ja-konjunktion käyttöön kyseisessä säännöksessä pidä katsoa sisältyvän kumulatiivista vaikutusta. Tässä yhteydessä on hyvä huomauttaa, että kyseisen konjunktion kumulatiivinen vaikutus on suljettu pois kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b alakohtaa koskevassa tuomiossa komissio v. Ranska(22) ja tuomiossa Dornier.(23) Ensimmäisessä tuomiossa nimittäin todetaan, ettei kyseisessä säännöksessä "ole määritelty lainkaan sairaalahoitoon *tai* lääkärinhoitoon 'läheisesti liittyvien' toimien käsitettä".(24)

49. Kumulatiivisen vaikutuksen antaminen mainitulle konjunktioille olisi mielestäni myös vastoin kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdan päämäärää eli sitä, että vapauttamalla tietyt sosiaalialalla suoritettut palvelut arvonlisäverosta voidaan pienentää tällaisten palvelujen kustannuksia ja edesauttaa näiden palvelujen saatavuutta niitä käyttäville henkilöille.

50. Tältä osin on tärkeää huomauttaa, että kaikki sosiaalihuoltoon liittyvät palvelut eivät välttämättä kuulu myös sosiaaliturvan piiriin. Tällainen tapaus olisi Les Jardins de Jouvence ?osuuskunnan mukaan kyseessä esimerkiksi silloin, jos tarjottaisiin palveluita, joiden osalta asukkaat eivät saa mitään tukea sosiaaliturvaa rahoittavalta kansalliselta sairaus- ja työttömyysvakuutuslaitokselta (Institut national d'assurance maladie invalidité).

51. Edellä esitetyn perusteella katson, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen palvelutalon voidaan katsoa tarjoavan kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettuja sosiaalihuoltoon läheisesti liittyviä palveluja. Kansallisen tuomioistuimen asiana on ratkaista, kuuluvatko kyseisen palvelutalon toiminnot sosiaalihuollon piiriin. Kansallisen tuomioistuimen on otettava tältä osin huomioon useita seikkoja, joiden perusteella voidaan ratkaista, onko toimintojen tarkoituksena tarjota apua sitä tarvitseville henkilöille. Kansallisen tuomioistuimen asiana on myös ratkaista, ovatko mainitun palvelutalon tarjoamat palvelut tällaisten toimintojen harjoittamisen kannalta välttämättömiä.

IV Ratkaisuehdotus

52. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa cour d'appel de Monsin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhdenmukaistettu arvonlisävero: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohtaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelutalo, joka tarjoaa vähintään 60-vuotiaille henkilöille itsenäisen elämisen mahdollistavia asuntoja sekä maksullisia liitännäispalveluja myös muille kuin asukkaille ja joka ei saa valtiolta mitään taloudellista tukea, voidaan luokitella luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustetuksi laitokseksi ja sen voidaan katsoa tarjoavan kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja sosiaalihuoltoon läheisesti liittyviä palveluja.

Tässä yhteydessä kansallisen tuomioistuimen asiana on ratkaista

- ylittääkö tällainen luokittelu palvelutalon toimialan ja palvelutalon tarjoamien palvelujen sisällön perusteella sen harkintavallan, joka jäsenvaltioille on mainitussa säännöksessä annettu tällaisen luokittelun tekemisessä;
- kuuluvatko mainitun palvelutalon toiminnot sosiaalihuollon piiriin; kansallisen tuomioistuimen on otettava tältä osin huomioon useita seikkoja, joiden perusteella voidaan ratkaista, onko toimintojen tarkoituksena tarjota apua sitä tarvitseville henkilöille;
- ovatko palvelutalon tarjoamat palvelut tällaisten toimintojen harjoittamisen kannalta välttämättömiä.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi.

3 – Moniteur belge 3.7.1969, s. 7046.

4 – Moniteur belge 12.7.2005, s. 32180.

5 – Moniteur belge 26.6.1997, s. 17043; jäljempänä 5.6.1997 annettu asetus.

6 – Tuomio Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, 34 kohta).

7 – Tuomio Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 – Ibidem (tuomion 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuin on antanut tästä tuoreemman tulkinnan yhteisestä arvonnäisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; oikaisu EUVL 2007, L 335, s. 60) soveltamisalaan kuuluvassa tuomiossa ”go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, 21, 26 ja 29 kohta).

9 – Ks. mainitun asetuksen 5 §:n 1 momentin 1 kohta.

10 – Ks. 5.6.1997 annetun asetuksen 5 §:n 5 momentin 2 kohta, joka viittaa 2 momentin 1–8 alakohdassa tarkoitettuihin asioihin.

11 – Ks. kyseisen asetuksen 5 §:n 5 momentin 2 kohdan 3 ja 4 alakohta.

12 – Tuomio ”go fair” Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

13 – C-141/00, EU:C:2002:473.

14 – 44 kohta.

15 – C-498/03, EU:C:2005:322.

16 – 30 kohta.

17 – Ks. kyseisen direktiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohta.

18 – Tuomio Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 – Ks. tuomio Frilli (1/72, EU:C:1972:56, 14 kohta); tuomio BIASON (24/74, EU:C:1974:99, 10

kohta) ja tuomio Hosse (C-286/03, EU:C:2006:125, 37 kohta).

20 – Ks. tuomio CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328, 38 ja 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 – Ibidem (tuomion 40 kohta).

22 – C-76/99, EU:C:2001:12.

23 – C-45/01, EU:C:2003:595.

24 – Tuomio komissio v. Ranska (C-76/99, EU:C:2001:12, 22 kohta). Kursivointi tässä.