

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

GIOVANNI PITRUZZELLA

11 päivänä heinäkuuta 2019(1)

**Asia C-400/18**

**Infohos**

**vastaan**

**Belgian valtio**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Hof van Cassatie (ylin tuomioistuin, Belgia))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Vapautukset – Riippumattomat henkilöyhteenliittymät – Jäsenille ja muille kuin jäsenille suoritettut palvelut

1. Menettääkö riippumaton henkilöyhteenliittymä, joka muodostuu useista julkisista sosiaalihuoltokeskuksista, joille yhteenliittymä suorittaa yleisen edun mukaisia palveluja, asemansa arvonlisäverosta vapautettuna verovelvollisena yhteenliittymän jäsenten hyväksi harjoitetun toiminnan osalta sillä perusteella, että palveluja on päätetty tarjota myös kolmansille osapuolille?

2. Lähinnä tätä tiedustelelee belgialainen tuomioistuin, joka pyytää unionin tuomioistuinta arvioimaan sellaisen kansallisen säännöksen yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa, jossa arvonlisäverosta myönnettävän vapautuksen ehdoksi asetetaan julkisista sosiaalihuoltokeskuksista koostuvan riippumattoman yhteenliittymän tapauksessa se, että yhteenliittymä suorittaa palveluja yksinomaan jäsenilleen.

#### **I. Asiaa koskevat oikeussäännöt**

##### **A. Unionin oikeus**

3. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(2) 13 artiklassa säädetään maan alueella myönnettävistä vapautuksista seuraavaa:

”A. Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset

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:

— —

f) sellaisten [henkilöiden], joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai joiden toiminta ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, [riippumattomien yhteenliittymien] jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen”.

4. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohta vastaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY,(3) jolla direktiivi 77/388 on kumottu ja korvattu, 132 artiklan 1 kohdan f alakohtaa. Kumoamisesta huolimatta nyt tarkasteltavaan asiaan sovelletaan kuudetta direktiiviä, koska pääasiassa kyseessä olevat tosiseikat ovat tapahtuneet ennen direktiivin 2006/112 voimaantuloa.

## **B. Belgian oikeus**

5. Arvonlisäverolain (Btw-wetboek) 44 §:n 2 momentin 1 bis kohdan mukaan, sellaisena kuin se oli tosiseikkoihin sovellettavassa muodossaan, veron maksamisesta on vapautettu

”palvelut, joita henkilöiden, joiden toiminta on tämän pykälän nojalla vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverollisia, riippumattomat yhteenliittymät suorittavat jäsenilleen, kun kyseiset palvelut ovat välittömästi tarpeellisia kyseisen toiminnan harjoittamiseksi ja yhteenliittymät sitoutuvat vaatimaan korvaukseksi jäseniltään kullekin kuuluvan osuuden yhteisistä kustannuksista, sillä ehdolla, ettei tällainen vapautus ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen; kuningas päättää vapautuksen soveltamisen ehdoista”.

6. Riippumattomien henkilöyhteenliittymien jäsenilleen suorittamia palveluita koskevasta arvonlisäverosta vapauttamisesta 5.7.1991 annetun kuninkaan päätöksen nro 43 (Koninklijk Besluit nr. 43 van 5 juli 1991 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten) 2 §:n sanamuoto on seuraava:

”Palvelut, joita 1 §:ssä tarkoitettut riippumattomat henkilöyhteenliittymät suorittavat jäsenilleen, on vapautettu verosta seuraavilla edellytyksillä:

1. yhteenliittymän toiminta koostuu yksinomaan palvelujen suorittamisesta välittömästi yhteenliittymän omien jäsenten hyväksi niitä itseään varten, ja kaikki jäsenet harjoittavat arvonlisäverolain 44 §:n nojalla verosta vapautettua toimintaa tai eivät ole toiminnastaan verovelvollisia”.

## **II. Pääasian tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet sekä ennakkoratkaisukysymys**

7. Pääasian valittaja, Infohos, on useiden julkisten sosiaalihuoltokeskusten (openbare centra voor maatschappelijk welzijn), jäljempänä OCMW, yhdessä perustama sairaalainformatiikan yhteenliittymä.(4) Infohos suorittaa itseensä liittyneille OCMW:ille sairaalainformatiikan palveluja ja jäsenilleen suoritettujen palvelujen lisäksi palveluja myös muille kuin jäsenilleen. Infohos teki 5.9.2000 NV IHC-Groupin kanssa sopimuksen, joka koskee yhteistä, Infohosin tilauksesta suoritettavaa uusien tai uudistavien ohjelmistosovellusten kehittämistä Infohosiin liittyneille sairaalajäsenille.

8. Infohos ei rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, koska se katsoi yhtäältä, ettei sitä arvonlisäverolain 6 §:n(5) nojalla voitu pitää arvonlisäverovelvollisena, ja toisaalta, että se oli joka tapauksessa vapautettu arvonlisäverosta saman lain 44 §:n 2 momentin 1 bis kohdan nojalla.

9. Tarkastuksen seurauksena veroviranomainen katsoi 20.4.2005, että Infohosin ja NV IHC-Groupin (joka ei ole yhteenliittymän jäsen) vastavuoroisista palveluista on kannettava arvonlisävero. Lisäksi veroviranomainen katsoi, että veronalaisten liiketoimien suorittamisesta muille kuin jäsenille seurasi, että myös Infohosin jäsenille suoritetuista liiketoimista oli kannettava arvonlisävero ja ettei Infohos siten voinut enää hyödyntää vapautusta verosta omille jäsenilleen suorittamiensa palvelujen osalta arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentin 1 bis kohdan nojalla.

10. Veroviranomainen esitti tämän kantansa 13.12.2005 päivätyssä pöytäkirjassa, ja kyseisen pöytäkirjan perusteella annettiin maksuunpanopäätös, jonka todettiin olevan täytäntöönpanokelpoinen.

11. Infohos valitti kyseisestä päätöksestä 22.5.2007 rechtbank van eerste aanleg te Bruggeen (Bruggen alioikeus, Belgia) ja vaati, että tuomioistuin keskeyttäisi täytäntöönpanon ja vahvistaisi, ettei vaadittuja määriä pitänyt maksaa; toissijaisesti se vaati, että määrätyt seuraamusmaksut kumottaisiin tai niitä ainakin pienennettäisiin olennaisesti, että kaikki kyseisen päätöksen perusteella perityt määrät palautettaisiin viivästyskorkoineen ja että vastaaja määrättäisiin korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

12. Rechtbank totesi 23.2.2009 antamassaan tuomiossa, ettei edellytyksiä arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentin 1 bis kohdassa säädetyn vapautuksen soveltamiselle ollut ja että Infohos oli arvonlisäverovelvollinen kaikista jäsenille ja muille kuin jäsenille suorittamistaan palveluista.

13. Infohos valitti päätöksestä Hof van Beroep te Gentiin (Gentin ylioikeus, Belgia), joka totesi 21.9.2010 antamassaan tuomiossa, ettei Infohos voinut hyötyä arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentin 1 bis kohdassa tarkoitettua vapautuksesta, koska se suoritti palveluja myös muille kuin jäsenilleen ja vapautuksen soveltaminen olisi siten vääristänyt kilpailua. Se kuitenkin totesi myös, että verovelvollisena, joka harjoittaa sekä verollista että verosta vapautettua toimintaa, Infohos voi vaatia Belgian valtiolta yhteensä 117 781,03 euron suuruista palautusta.

14. Veroviranomainen teki 5.7.2012 kassaatiovalituksen Hof van Cassatieen (ylin tuomioistuin, Belgia). Hof van Cassatie kumosi 31.10.2014 Hof van Beroep te Gentin tuomion sillä perusteella, että on ristiriitaista väittää yhtäältä, ettei Infohos voi vedota arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentin 1 bis kohtaan sillä perusteella, että se suorittaa palveluja omien jäsentensä lisäksi myös muille kuin jäsenille, mikä viittaa siihen, että Infohosia pidetään verovelvollisena koko toiminnastaan, ja toisaalta, että Infohos voi vedota siihen, että se on arvonlisäverolain 46 §:ssä tarkoitettu sekä verollista että verosta vapautettua toimintaa harjoittava yhteisö niin, että se voisi hyötyä vapautuksesta jäsenilleen suorittamiensa palvelujen osalta muille kuin jäsenille suoritettujen palvelujen suhteessa siten, että vähennysoikeus rajoittuu muille kuin jäsenille suoritettuihin verollisiin palveluihin.

15. Hof van Cassatie siirsi asian Hof van Beroep Antwerpeniin (Antwerpenin ylioikeus, Belgia). Hof van Beroep Antwerpen totesi 20.9.2016, että lupa sellaisten ohjelmistosovellusten kaupallistamiseen korvausta vastaan, jotka ovat yksin valittajan omaisuutta tai jotka kuuluvat jakamattomina sille ja NV IHC-Groupille, kuuluu arvonlisäverolain 18 §:n 1 momentin 2 kohdan 7 alakohdan soveltamisalaan ja että kyseessä on siten verollinen palvelu. Lisäksi se totesi, ettei pääasian valittaja voinut koko toimintansa osalta saada oikeutta arvonlisäverolain 44 §:n 2 momentin 1 bis kohdassa tarkoitettuun vapautukseen, koska se ei suorita palveluja vain jäsenilleen vaan se myös kaupallistaa kehittämiään tai sen toimeksiannosta kehitettyjä ohjelmistosovelluksia NV IHC-Groupin, jonka kanssa se on tehnyt yhteistyösopimuksen, kautta muille kuin jäsenilleen.

16. Infohos valitti ratkaisusta Hof van Cassatieen vedoten siihen, ettei kuninkaan päätöksen 2 §:n 1 momentissa säädetystä vapautuksen täytäntöönpanon edellytyksestä, jonka mukaan riippumaton henkilöyhteenliittymä(6) voi suorittaa palveluja yksinomaan omille jäsenilleen, säädetä kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa ja ettei kansallinen säännös siten ole yhdenmukainen unionin lainsäädännön kanssa.

17. Ennakkoratkaisua pyytänyt Hof van Cassatie toteaa Hof van Beroep Antwerpenin katsoneen, että kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan ja erityisesti kyseiseen säännökseen sisältyvän edellytyksen, jonka mukaan riippumattomat yhteenliittymät ovat velvollisia vaatimaan jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin jäsenen osuuden yhteisistä kustannuksista, suppea tulkinta sulkee pois mahdollisuuden, että palveluja voitaisiin suorittaa myös muille kuin jäsenille. Infohos ei myöskään voinut luottaa siihen, että vapautus myönnettäisiin koko sen harjoittaman toiminnan osalta, koska se ei rajoittunut suorittamaan palveluja jäsenilleen vaan piti kaupan markkinointiohjelmistoja myös kolmansille osapuolille.

18. Riita voidaan kansallisen tuomioistuimen mukaan ratkaista ainoastaan tulkitsemalla kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa.

19. Näin ollen Hof van Cassatie lykkäsi asian käsittelyä ja esitti unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko 17.5.1977 annetun direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa (nykyisin 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan f alakohta) tulkittava siten, että jäsenvaltiot saavat asettaa siinä säädetyn vapautuksen soveltamiselle yksinomaisuusedellytyksen, jonka takia riippumaton yhteenliittymä, joka suorittaa palveluja myös muille kuin jäsenilleen, on täysimääräisesti arvonlisäverovelvollinen myös jäsenilleen suorittamistaan palveluista?”

### **III. Oikeudellinen arviointi**

20. Ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohta esteenä Belgian lainsäädännön kaltaiselle lainsäädännölle, jossa vapautus arvonlisäveron maksamisesta myönnetään riippumattomille yhteenliittymille yksinomaan siinä tapauksessa, että ne suorittavat palveluja ainoastaan yhteenliittymän jäsenille.

21. Ellei näin ole ja kyseisen kansallisen säännöksen katsotaan sopivan yhteen unionin oikeuden kanssa, tästä seuraisi, että aina, kun riippumaton yhteenliittymä suorittaa palveluja myös muille kuin jäsenilleen, siitä tulisi arvonlisäverovelvollinen myös jäsenille suoritettujen palvelujen osalta.

22. Pääasian valittajan pitämistä riippumattomana yhteenliittymänä ja kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädettyjen edellytysten täyttymistä – ja siten niiden edellytysten täyttymistä, joiden täytyessä suoritettavat palvelut vapautetaan arvonnäveron maksamisesta – valittajan harjoittamassa toiminnassa (ainakin sen omien jäsenten osalta) ei nimenomaisesti ole riitautettu, joten nyt tarkasteltavassa asiassa niitä voidaan molempia pitää todettuina seikkoina. Kansallisen tuomioistuimen on joka tapauksessa tarkastettava, että 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädetyt edellytykset käytännössä täyttyvät.(7)

23. Huomautan lisäksi, että kansallinen tuomioistuin on velvollinen arvioimaan niin ikään muille kuin jäsenille tarjottavien palvelujen yhteensopivuuden riippumattoman yhteenliittymän toimialan kanssa. Jos nimittäin muihin kuin jäseniin kohdistuva toiminta poikkeaa riippumattoman yhteenliittymän toimialasta, tämän seurauksia on arvioitava kansallisen oikeuden perusteella.

24. Oikeudenkäynnin asianosaiset ovat esittäneet kaksi keskeistä väitettä esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen vastaamiseen liittyen.

25. Ensimmäisen väitteen, jonka ovat esittäneet komissio ja ensisijaisesti valittaja, mukaan ennakkoratkaisukysymykseen olisi vastattava kieltävästi eli siten, että belgialaisen säännöksen mukainen lainsäädäntö, jossa arvonnäverosta vapautuksen ehtona on se, että yhteenliittymän palveluja tarjotaan yksinomaan jäsenille, ei sovi yhteen unionin oikeuden kanssa.

26. Väite perustuu näkemykseen, että jos riippumattomat yhteenliittymät, jotka suorittavat palveluja myös muille kuin jäsenilleen, suljetaan 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan ulkopuolelle, tuloksena on kyseisen säännöksen kohtuuttoman suppea tulkinta, jonka täytäntöönpano on näin ollen hankalaa ellei mahdotonta.

27. Tältä osin täsmennetään, että riippumattoman yhteenliittymän olisi sallittua suorittaa palveluja kolmansille osapuolille vain siinä tapauksessa, että palveluista kannetaan tavanomainen vero (paitsi jos ne kuuluvat jonkin muun vapautuksen piiriin) kuudennen direktiivin 2 artiklan mukaan, jossa direktiivin soveltamisala määritellään.

28. Mahdollisuutta suorittaa palveluja yhteenliittymän ulkopuolisille tahoille ei siis tämän väitteen mukaan voitaisi kyseenalaistaa sellaisella ylimääräisellä yksinomaisuusedellytyksellä, joka poikkeaisi kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan sisällöstä.

29. Toisen, Belgian ja Portugalin hallitusten esittämän väitteen mukaan ennakkoratkaisukysymykseen olisi vastattava myöntävästi eli siten, että belgialaisen säännöksen kaltainen lainsäädäntö, jossa arvonnäverosta vapautuksen ehtona on se, että yhteenliittymän palveluja tarjotaan yksinomaan jäsenille, sopii yhteen unionin oikeuden kanssa.

30. Yksinomaisuuden tarve perustuisi väitteen mukaan säännöksen omaan sanamuotoon, jossa säädetään muun muassa, että vapautus myönnetään edellyttäen, ettei se aiheuta kilpailun vääristymistä, jota aiheutuisi, jos palveluja tarjottaisiin kolmansille osapuolille, koska riippumaton yhteenliittymä on tämän näkemyksen mukaan perustettu ennen kaikkea yhtä ainoaa tarkoitusta varten, nimittäin palvelujen tarjoamiseksi yhteenliittymän jäsenille.

31. Yksinomaisuusedellytyksen tehtävänä olisi lisäksi taata verotuksen neutraalisuuden periaatteen asianmukainen toteutuminen.

32. Ensimmäinen väite on mielestäni vakuuttavampi jäljempänä esittämälläni tavalla täsmennettynä.

33. Ensinnäkin on selvitettävä, sopiiko tällaisen yksinomaisuusedellytyksen käyttöön ottaminen

yhteen kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan sanamuodon mukaisen, systemaattisen ja teleologisen tulkinnan kanssa,(8) ja toiseksi, onko jäsenvaltioilla harkintavaltaa ottaa tällainen ehto käyttöön.

**A. Kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdan tulkinta suhteessa direktiivin tavoitteisiin ja vapautusten tarkoitukseen**

34. Edellä mainitun säännöksen sanamuodossa ei millään tavalla mainita, että palvelujen tarjoamisen omille jäsenille olisi oltava yksinomaista.

35. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vapautuksia – jotka, kuten 41 kohdassa esitetään, ovat unionin oikeuden itsenäisiä käsitteitä – arvonlisäverosta on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta.

36. Tällainen suppea tulkinta, jonka jäsenvaltio tekee saattaessaan direktiivin osaksi kansallista lainsäädäntöään, ei kuitenkaan voi mennä niin pitkälle, että se tekisi vapautusjärjestelmän käyttämisestä kohtuuttoman vaikeaa niin, että vapautusten luonne itsenäisinä käsitteinä menettäisi vaikutuksensa.(9)

37. Näin ollen on välttämätöntä ottaa vertailukohdaksi kyseisen säännöksen tarkoitus.

38. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin tavoitteena(10) on yhdenmukaistaa kansalliset lainsäädännöt yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ja siten yhdenmukaisen määräytymisperusteen vahvistamiseksi.

39. Tämä päämäärä on ilmaistu direktiivin johdanto-osan yhdeksännessä perustelukappaleessa seuraavasti: ”veron peruste on yhdenmukaistettava, jotta yhteisön verokannan soveltaminen verollisiin liiketoimiin johtaisi vertailukelpoisiin tuloksiin kaikissa jäsenvaltioissa”.(11)

40. Kuudennen direktiivin johdanto-osan 11. perustelukappaleessa todetaankin, että ”olisi laadittava yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa”.

41. Tästä seuraa, kuten unionin tuomioistuin on jo aiemmin täsmentänyt, ettei tavoitetta, jonka mukaan omien varojen kannon olisi tapahduttava yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa, voida saavuttaa muutoin kuin tulkitsemalla ja soveltamalla vapautuksia yhdenmukaisesti, minkä vuoksi kyseiset vapautukset on muotoiltu unionin oikeuden itsenäisiksi käsitteiksi.(12)

42. Tarkemmin sanottuna 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädetään arvonlisäveroa koskevasta vapautuksesta, jonka voivat saada tietyt riippumattomat yhteenliittymät, jotka perustuvat keskinäisen avunannon järjestelmään, toisin sanoen yhteenliittymät, joiden tarkoituksena on tarjota jäsenilleen niiden toiminnan harjoittamiseksi välittömästi tarpeellisia palveluja (kun kyseinen toiminta on verosta vapautettua tai sen harjoittaja ei ole toiminnasta verovelvollinen) ja jotka vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista.

43. Kyseisen vapautuksen tavoitteena on välttää se, että ”tiettyjä palveluja suorittava henkilö olisi velvollinen suorittamaan kyseistä veroa, jos se on päättänyt toimimaan yhteistyössä muiden toimijoiden kanssa sellaisen yhteisen rakenteen kautta, joka on ottanut hoidettavakseen kyseisten palvelujen toteuttamiselle tarvittavia toimintoja”,(13) ja ”vapauttaa arvonlisäverosta tietyt yleishyödylliset toiminnat, jotta voidaan helpottaa tiettyjen palvelujen saamista ja tiettyjen

tavaroiden toimittamista välttämällä lisäkulut, jotka niiden arvonlisäverollisuudesta aiheutuisivat".(14)

44. Kuten asiassa esitetyistä huomautuksista käy ilmi, komissio on unionin tuomioistuimen vapautussäännöstä koskevan tulkinnan puutteessa useissa arvonlisäveroa koskevissa työasiakirjoissaan täsmentänyt, että vapautuksen erityisluonne tai tarve tulkita vapautusta suppeasti eivät kumpikaan ole omiaan oikeuttamaan kieltoa, jonka mukaan vapautuksen saajat eivät saisi harjoittaa myös ulkopuolisille suunnattua toimintaa (tosin veronalaisena).(15)

45. Mainitun säännöksen ja säädettyjen vapautusten tarkoituksesta ei näin ollen ilmene tarvetta asettaa edellytystä, jonka mukaan riippumattomat yhteenliittymät saisivat tarjota palveluja yksinomaan omille jäsenilleen, kuten myös komission virallisista asiakirjoista ilmenee.

46. Belgian lainsäädännön säännöksen yhteensopivuudesta vapautuksen päämäärien kanssa voidaan lopuksi todeta, että säännös vaikuttaa joka tapauksessa suhteettoman ankaralta päämäärään nähden.

47. Unionin tuomioistuin on useita kertoja muistuttanut, että unionin oikeuden yleisiin periaatteisiin kuuluvan suhteellisuusperiaatteen mukaan kuudennen direktiivin täytäntöönpanemiseksi käytettyjen keinojen on sovellettava tavoiteltujen päämäärien toteuttamiseen eikä näillä keinoilla saa ylittää sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.(16)

48. Vapautuksen menettäminen myös jäsenille suoritettujen liiketoimien osalta sen sijaan uhkaa vaarantaa unionin oikeuden säännöksen tasapainon seuraamusluonteisen tarkoituksensa vuoksi, joka on direktiivin hengelle vieras.

49. Vapautuksen soveltamisen kannalta vaikuttaa oikeammalta kiinnittää huomiota pikemminkin harjoitettuun toimintaan kuin toiminnan harjoittajan luonteeseen.

50. Tämä tarkoittaa sitä, että säädetty vapautus voidaan myöntää yksinomaan palveluista, joita riippumattomat yhteenliittymät suorittavat jäsenilleen, mutta ei sitä, että riippumattomat yhteenliittymät voisivat tarjota palvelujaan yksinomaan jäsenilleen. Tältä osin unionin tuomioistuin on jo todennut, että riippumattomien yhteenliittymien jäsenilleen suorittamiin palveluihin sovelletaan kyseisessä säännöksessä tarkoitettua vapautusta, vaikka ne suoritettaisiin vain yhdelle tai muutamalle näistä jäsenistä.(17)

51. Suojan ja siten vapautuksen ansaitsee unionin oikeuden säännöksessä suojattujen tavoitteiden mukaisesti jäsenten hyväksi harjoitettu toiminta – ei siis toiminnan harjoittajan luonne, jonka katsottaisiin ansaitsevan vapautuksen vain siinä tapauksessa, että palveluja suoritettaisiin yksinomaan yhteenliittymän jäsenille. Tämä luonnollisesti edellyttää, että kansallinen tuomioistuin toteaa vapautuksen hakijan täyttävän kuudennessa direktiivissä säädetyt edellytykset.(18)

## **B. Jäsenvaltioiden harkintavalta**

52. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaan jäsenvaltiot asettavat edellytyksiä "vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi".

53. Kyseisen alakohdan f alakohdassa lisätään, ettei vapautus saa olla "omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen".

54. Jäsenvaltioiden harkintavalta vapautuksen saamisen edellytysten määrittämisessä ei voi mennä niin pitkälle, että se vaikuttaisi direktiivissä lueteltujen vapautusten sisällön määrittelyyn.(19)
55. Jäsenvaltio ei näin ollen voi antaa sellaisia säännöksiä, joiden vuoksi vapautus menettäisi sisältönsä tai sen toteuttamisesta tulisi vaikeampaa tai mahdotonta.(20)
56. Tällainen tilanne voi syntyä siinä tapauksessa, että jäsenvaltio ryhtyy direktiiviä täytäntöön pannessaan Belgian kuninkaan päätöksen 2 §:n kaltaisiin ankariin yleisluonteisiin toimenpiteisiin, jotka rajoittavat vapautuksen soveltamisalaa.
57. Ilmauksen ”vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi” tavoitteena on mielestäni antaa jäsenvaltioille mahdollisuus antaa sellaista kansallista sääntelyä, jonka johdosta vapautusten soveltaminen ei ole talouden toimijoille kohtuuttoman monimutkaista, ja mahdollisesti myös järjeistää valvontatapoja.
58. Selvää on, ettei kyseisen ilmauksen tavoitteeksi voida ymmärtää pelkästään toimivaltaisten viranomaisten selvitysten edistämistä, kuten eräissä asianosaisten väitteissä tunnutaan tarkoittavan.
59. Oikeudenkäyntiasiakirjoista ei sitä paitsi käy ilmi, mihin kansallisten viranomaisten väitetty kohtuuton vaikeus direktiivissä säädettyjen vapautusten soveltamisessa ja asianmukaisen soveltamisen valvomisessa perustuu.(21)
60. Kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi jää varmistaa, että vapautuksia saavilla henkilöillä on jäsenelty ja erillinen kirjanpito, jonka avulla toimivaltaiset viranomaiset voivat harjoittaa tarvittavaa valvontaa.
61. Kyseinen ilmaus ei kuitenkaan voi olla perusteena ankaran yksinomaisuusedellytyksen käyttöönotolle, vaan sellainen on – kuten edellä jo todettiin – unionin oikeuden säännöksen sanamuodon ja tarkoituksen vastainen.
62. Sama koskee edellä mainitun säännöksen toista osaa, jossa jäsenvaltioille annetaan oikeus määrittää edellytykset ”veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi”.
63. Senkään perusteella ei voida pitää tarpeellisena täydentävää säännöstä, jota direktiivissä ei ole ja joka sulkisi pois muille kuin jäsenille tarjottavat palvelut.
64. Palvelujen suorittamista ulkopuolisille ei voida pitää toimintana, joka on omiaan edistämään veropetoksia, veron kiertämistä tai muita väärinkäytöksiä, siltä osin kuin kyseiset suoritukset erotellaan yhteenliittymän kirjanpidossa asianmukaisesti ja niistä maksetaan asiaankuuluva vero.
65. Kilpailun vääristymisen riskin osalta arviointi saattaa olla mutkikkaampaa, mutta näkemykseni mukaan lopputulos on sama sen suhteen, voivatko riippumattomat yhteenliittymät suorittaa palveluja ulkopuolisille, jotka eivät ole niiden jäseniä.
66. Unionin tuomioistuin on todennut, että ”arvonlisäverovapautuksen myöntäminen on evättävä, jos on olemassa todellinen vaara, että vapautus sinänsä voi välittömästi tai tulevaisuudessa johtaa kilpailun vääristymiseen”.(22)

67. Kuten julkisasiamies Kokott on jo todennut, kilpailun vääristymistä ei voida päättää ennalta abstraktisti tiettyjen toimintojen osalta. Kuudennessa direktiivissä ei siten anneta kansalliselle lainsäätäjälle harkintavaltaa antaa sellaista abstraktia sääntelyä, jossa kilpailun vääristymisen konkreettinen tutkiminen sivuutettaisiin.(23)

68. Ennakkoratkaisumenettelyssä esittämissään huomautuksissa Belgian hallitus kuitenkin esittää, että yksinomaisuusedellytyksen käyttöönoton pääasiallisena syynä on ollut kilpailun mahdollinen vääristyminen; tämän perusteella vaikuttaa, että belgialaisen säännöksen kaltaisessa yleisessä ja ankarassa säännöksessä, jossa tuomioistuimelle ei jätetä lainkaan harkintavaltaa, on oletettu, että palvelujen suorittaminen kolmansille osapuolille vääristää kilpailua kyseisillä nimenomaisilla markkinoilla.

69. Unionin tuomioistuin on jo todennut, että sen määrittämiseksi, onko direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltaminen omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen, kansallinen lainsäätäjä voi säätää sääntöjä, joita toimivaltaiset viranomaiset voivat hallinnoida ja valvoa helposti. Nämä edellytykset eivät kuitenkaan voi koskea mainitussa direktiivissä tarkoitettujen vapautusten sisällön määrittämistä; unionin tuomioistuin onkin täsmentänyt, että direktiivin 2006/112 132 artiklan 1 kohdan f alakohdassa tarkoitetusta kilpailun vääristymättömyyden vaatimuksesta ei seuraa, että jäsenvaltiot voisivat rajoittaa yleisesti kyseisen vapautuksen soveltamisalaa.(24)

70. Vapautus voisi johtaa vapaan kilpailun vääristymiseen, jos suurin osa suoritetuista palveluista suoritettaisiin muille kuin jäsenille ja jos myös muille kuin yhteenliittymän jäsenille suoritettut palvelut olisi vapautettu arvonnlisäveron maksamisesta.

71. Ehdotetussa tulkinnassa kumpikaan näistä tilanteista ei voi toteutua, joten on katsottava, etteivät yksinomaisuusedellytyksen tarvetta puoltavat väitteet ole tältäkkään osin uskottavia senkkään vuoksi, ettei niiden tueksi voida esittää konkreettisia seikkoja.

### **C. Rajoitukset, jotka koskevat riippumattomien yhteenliittymien mahdollisuutta suorittaa palveluja muille kuin jäsenilleen**

72. Kuten komissiokin on ennakkoratkaisumenettelyssä esittämissään huomautuksissa todennut, nyt tarkasteltavassa artiklassa säädetyt vapautuksen edellytykset voidaan tiivistää seuraavasti: verosta vapautetut palvelut suorittaa riippumaton yhteenliittymä; kyseinen yhteenliittymä harjoittaa toimintaa, joka on verosta vapautettua tai josta se ei ole verovelvollinen; kyseisten suoritusten tarkoituksena on suorittaa jäsenille palveluja, jotka ovat toiminnan harjoittamisen kannalta välittömästi tarpeellisia; yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista.

73. Kansallisen tuomioistuimen on todettava kaikkien näiden edellytysten täyttyminen.

74. On kuitenkin selvennettävä, että edellä esitetyn teleologisen ja systemaattisen tulkinnan näkökulmasta on lisäksi asetettava tiettyjä muita edellytyksiä, jotta jäsenille suoritettut palvelut voidaan vapauttaa arvonnlisäverosta siinä tapauksessa, että palveluja tarjotaan myös yhteenliittymän ulkopuolisille tahoille (ja viimeksi mainituista palveluista kannetaan arvonnlisävero).

75. Ensinnäkin jäsenille tarjottuja palveluja on oltava määrällisesti enemmän kuin ulkopuolisille tarjottuja palveluja siten, että viimeksi mainitut ovat yhteenliittymän toiminnassa ainoastaan sivuosassa.(25)

76. Säännöksen tarkoituksena on estää se, että yhteenliittymien tehtävä vääristyy ja että

sääntöä voidaan soveltaa veronkiertoon johtavilla tavoilla, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailua.

77. Niin ikään tehtävän vääristymisen estämiseksi on lisäksi välttämätöntä, että vapautuksen saava taho osoittaa, että muiden kuin jäsenten hyväksi suoritettu toiminta palvelee tekniseen tehokkuuteen liittyviä seikkoja, joista myös jäsenet voivat tulevaisuudessa hyötyä.

78. Molempien edellä kuvattujen edellytysten täyttymisen varmistaminen kuuluu kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan; tämän on sovellettava edellä esitettyjä tulkintakriteerejä ratkaistakseen, onko yhteenliittymällä, joka suorittaa palveluja jäsenilleen mutta myös kolmansille osapuolille, oikeus vapautukseen.

79. Näillä täsmennyksillä, jotka ovat välttämättömiä direktiivin ja vapautusten päämäärien johdonmukaisuuden säilyttämiseksi, riski kilpailun vääristymisestä on entistä epätodennäköisempi; sen sijaan nämä täsmennykset tukevat vapautusten tarkoitusta, joka on kompensoida riippumattomille yhteenliittymille syntyvää kilpailuhaittaa niihin toimijoihin nähden, jotka teettävät nämä yhteenliittymän palvelut omalla henkilöstöllään tai arvonlisäveroryhmän yhteydessä.(26)

#### **IV. Ratkaisuehdotus**

80. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Hof van Cassatien ennakkoratkaisupyyntöön seuraavasti:

17.5.1977 annetun direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaa (nykyisin 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan f alakohta) on tulkittava siten, että jäsenvaltiot eivät saa asettaa siinä säädetyn vapautuksen soveltamiselle yksinomaisuusedellytystä, jonka takia riippumaton yhteenliittymä, joka suorittaa palveluja myös muille kuin jäsenilleen, on täysimääräisesti arvonlisäverovelvollinen myös jäsenilleen suorittamistaan palveluista.

Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on varmistaa, että edellä mainitussa säännöksessä tarkoitetut vapautuksen edellytykset täyttyvät ja, mikäli palveluja suoritetaan myös muille kuin jäsenille, ettei näiden määrä vapautuksen tavoitteen vääristymisen estämiseksi ylitä jäsenille suoritettujen palvelujen määrää ja että nämä perustuvat tekniseen tehokkuuteen liittyviin syihin, joista myös jäsenet voivat hyötyä.

1 Alkuperäinen kieli: l'italiano.

2 EYVL 1977, L 145, s. 1.

3 EUVL 2006, L 347, s. 1.

4 Oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, että Infohos on liikelaitosmuotoinen yhteenliittymä, jonka perustivat 21.2.1986 Aalstin, Blankenbergen, Bruggen, Gentin, Kortrijkin, Oostenden ja Ronsen OCMW:t. Perustamiskirjan 3 kohdassa yhteenliittymän tarkoitukseksi määritellään yhteenliittymän jäsenten sairaalaorganisaatioiden tukena käytettävien tietojärjestelmien sekä jäsenten harjoittaman niihin liittyvän toiminnan varmistaminen, analysoiminen, järjestäminen ja hoitaminen.

5 Kyseisessä pykälässä säädetään, ettei julkisia laitoksia pidetä verovelvollisina niiden julkisina viranomaisina harjoittamasta toiminnasta, vaikka ne saisivat tällaisesta toiminnasta palkkioita, korvauksia tai maksuja.

6 Riippumattomilla yhteenliittymillä tarkoitetaan henkilöiden tai yritysten yhteenliittymiä, jotka tarjoavat tavaroita tai palveluja jäsenilleen riippumattomasti.

7 Ks. tästä tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, 27 kohta).

8 Kyseisen säännöksen tulkinnasta ks. tuomio 21.9.2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), jonka mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkitsemisessa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto myös sen asiayhteys ja sillä lainsäädännöllä tavoitellut päämäärät, jonka osa säännös on.

9 Tältä osin, edelleen saman säännöksen tulkintaan liittyen, ks. tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuin vahvistaa, että vaikka suppea tulkinta on välttämätön, se ei merkitse, että vapautuksista käytettyjä käsitteitä olisi tulkittava tavalla, jonka seurauksena vapautukset menettäisivät vaikutuksensa tai joka tekisi vapautuksista lähes mahdottomia soveltaa.

10 Sama tavoite on myös voimassa olevalla direktiivillä 2006/112.

11 Kuudennen direktiivin johdanto-osan yhdeksäs perustelukappale.

12 Ks. tästä tuomio 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, 11 kohta) ja tuomio 14.12.2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, 26 kohta).

13 Tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, 37 kohta) ja tuomio 21.9.2017, komissio v. Saksa (C-616/15, EU:C:2017:721, 56 kohta).

14 Tuomio 21.9.2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 21.9.2017, komissio v. Saksa (C-616/15, EU:C:2017:721, 47 ja 48 kohta sekä 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan tavoitetta direktiivin 2006/112 järjestelmässä koskevat oikeuskäytäntöviittaukset).

15 Kuten ennakkoratkaisumenettelyssä esitetyistä asiakirjoista käy ilmi, arvonlisäverokomitea on ottanut kantaa tähän seikkaan 132 artiklan 1 kohdan f alakohdan osalta, mutta komissio katsoo, että kyseinen tulkinta on ulotettava myös aikaisempaan 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohtaan säännösten sisällön yhtenevyyden vuoksi; vrt. direktiivin 2006/112 398 artikla ja työasiakirja nro 654, 3.3.2010, 3.4 kohdan a alakohda.

16 Tuomio 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, 25 kohta) ja analogisesti tuomio 26.4.2012, komissio v. Alankomaat (C-508/10, EU:C:2012:243, 75 kohta).

17 Tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, 43 kohta).

18 Tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, 27 kohta).

19 Ks. tästä tuomio 14.12.2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Ks. edellä mainittu tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Ks. tästä direktiivin 2006/112 398 artikla, työasiakirja nro 654, 3.3.2010, 3.4 kohdan a alakohda, jossa mainitaan mahdollisia viranomaisille aiheutuvia taakkoja ja käytännön vaikeuksia, joista kuitenkin todetaan, etteivät ne poikkea niistä käytännön vaikeuksista, joita esiintyy monissa muissa tilanteissa, joissa veronalaisia ja verosta vapautettuja liiketoimia joudutaan tarkastelemaan. Komissio on myös korostanut, että tämä näkemys on vahvistettu ja sitä on kehitetty arvonlisäveron tulevaisuudesta laaditun vihreän kirjan (SEK(2010) 1455 lopullinen, 1.12.2010) liitteenä olevassa asiakirjassa ja myöhemmissä arvonlisäverokomitean töissä (direktiivin 2006/112 398 artikla, työasiakirja nro 856, 6.5.2015, 3.1.10 kohta).

22 Tuomio 20.11.2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, 64 kohta) ja julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Aviva (C?605/15, EU:C:2017:150, 68 kohta).

23 Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus DNB Banka (C?326/15, EU:C:2017:145, 22 kohta).

24 Tuomio 21.9.2017, komissio v. Saksa (C?616/15, EU:C:2017:721, 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja 67 kohta).

25 Oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, että sen seurauksena, että komissio oli pyytänyt selvitystä Belgian hallitukselta, Belgiassa tuli 1.7.2016 voimaan uusi riippumattomia yhteenliittymiä koskeva verovapautusjärjestelmä. Arvonlisäverolain uudessa 44 §:n 2 bis momentissa säädetään, että jos riippumaton yhteenliittymä suorittaa palveluja myös muille kuin jäsenilleen, omille jäsenille suoritettut palvelut ovat verovapaita siinä tapauksessa, että kyseiset liiketoimet muodostavat valtaosan riippumattoman yhteenliittymän toiminnasta.

26 Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Aviva, C?605/15, EU:C:2017:150, 67 kohta.