

Väliaikainen versio

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

GIOVANNI PITRUZZELLA

14 päivänä tammikuuta 2021 (1)

Asia C-846/19

EQ

vastaan

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

(Ennakkoratkaisupyyntö – Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (piirituomioistuin), Luxemburg))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen – Arvonlisävero – Liiketoiminnan ja sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen suorittamisen käsitteet – Tunnustetun sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavan laitoksen käsite – Täysi-ikäisten henkilöiden edunvalvontaan liittyvät toimeksiannot – Arvonlisäverollisuus

1. Onko arvonlisäveroa maksettava palveluista, joita asianajaja suorittaa vajaavaltaiseksi julistettujen täysi-ikäisten henkilöiden edunvalvonnan alalla?
2. Voidaanko mainitut palvelut rinnastaa ”sosiaalihuoltoon läheisesti liittyviin palveluihin”?
3. Voidaanko – ja jos, niin missä määrin – ammattikunnan jäsenrekisteriin kirjattu ammatinharjoittaja tunnustaa luonteeltaan sosiaaliseksi laitokseksi eli ”sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi”?
4. Nämä ovat EQ:n ja Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA:n (Luxemburgin verohallinto) välistä riita-asiaa koskevassa nyt käsiteltävässä asiassa esiin tulevat keskeiset kysymykset.
5. Unionin tuomioistuinta pyydetään lähinnä lausumaan edellä mainittujen direktiivin 2006/112/EY(2) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettujen käsitteiden laajuudesta ja siitä, missä määrin jäsenvaltiot voivat käyttää harkintavaltaansa säätäessään direktiivissä säädettyjä edellytyksiä pidemmälle meneviä edellytyksiä.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

6. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa suoritetaan seuraavista liiketoimista:

— —

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

— —”

7. Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

8. Arvonlisäverodirektiivin 131 artiklassa todetaan seuraavaa:

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

Arvonlisäverodirektiivin IX osaston 2 luvun otsikko on ”Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset”. Tähän lukuun kuuluvat 132–134 artikla.

9. Saman 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”.

B Luxemburgin oikeus

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

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

11. Arvonlisäverolain 5 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Taloudellisella toiminnalla tarkoitetaan kaikkea sellaista toimintaa, jonka tarkoituksena on tuottaa

tuloja, ja erityisesti toimintaa tuottajana, kauppiaana tai palveluntarjoajana, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta, vapaiden ammattien harjoittaminen ja kaikki sellainen toiminta, jossa aineellista tai aineetonta omaisuutta hyödynnetään jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

12. Arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin o kohdan sanamuodon mukaan:

”1. Arvonlisäverosta vapautettuja ovat suurherttuan asetuksella säädetyin rajoituksin ja edellytyksin:

— —

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

— —”.

13. Arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin, sellaisena kuin se on muutettuna, täytäntöönpanon edellytykset on määritetty edunvalvojan nimeämistä koskevasta edellytyksistä 23.12.1982 annetussa suurherttuan asetuksessa (règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d’un gérant de la tutelle; jäljempänä suurherttuan asetus), jonka 3 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

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

II Tosiseikat, pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

14. EQ vuodesta 1994 alkaen Luxemburgin asianajajien ammattikunnan jäsenrekisteriin kuulunut asianajaja, joka on vuodesta 2004 alkaen hoitanut vajaavaltaiseksi julistettujen täysi-ikäisten henkilöiden edunvalvontajärjestelyihin liittyviä toimeksiantoja (lähinnä holhousoikeudellisena avustajana (curateur) ja edunvalvojana (gérant de tutelle)).

15. Vuoteen 2013 saakka verovirasto katsoi, ettei kyseinen toiminta ole arvonlisäveron alaista.

16. Kahdessa 19.1.2018 tekemässään vuosien 2014 ja 2015 arvonlisäveroa koskevassa verotuspäätöksessä verovirasto määräsi EQ:n maksamaan arvonlisäveron näinä vuosina suorittamistaan vajaavaltaisen täysi-ikäisten henkilöiden edunvalvontaan liittyvistä toimista. Näin tehdessään verovirasto katsoi ensimmäistä kertaa, että mainittu edunvalvontaan liittyvä toiminta on arvonlisäveron alaista.

17. Verovirasto hylkäsi 4.6.2018 tekemällään päätöksellä EQ:n esittämän, kahta mainittua verotuspäätöstä koskevan oikaisuvaatimuksen.

18. Tämän jälkeen EQ nosti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa, tribunal d’arrondissementiin (Luxembourg) (piirituomioistuin, Luxembourg), kanteen, jolla hän vaatii

4.6.2018 annetun päätöksen kumoamista.

19. EQ katsoo, etteivät kyseessä olevat palvelut ole arvonlisäveron alaista liiketoimintaa, koska niillä toteutetaan sosiaalista tehtävää.

20. Hänen näkemyksensä mukaan tällainen toiminta on arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan täytäntöön panemiseksi säädetyn kansallisen säännöksen eli arvonlisäverolain 44 §:n 1 momentin o kohdan nojalla vapautettu arvonlisäverosta, koska toimivaltaisten viranomaisten luonteeltaan sosiaalisiksi tunnustamien tahojen tarjoamat sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelut vapautetaan tämän säännöksen nojalla arvonlisäverosta.

21. Valittaja toteaa, ettei tällainen toiminta ollut vuosina 2004–2013 arvonlisäveron alaista, minkä vuoksi arvonlisäveron periminen vuosilta 2014 ja 2015 on luottamuksensuojan periaatteen vastaista.

22. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että Luxemburgin oikeudessa säädetään useista vajaavaltaiten täysi-ikäisten henkilöiden edunvalvontaan liittyvistä järjestelmistä. Osana tällaisia edunvalvontajärjestelmiä holhousasioista vastaava tuomioistuin saattaa nimittää erityisen edunvalvojan, kunnes päätös sovellettavasta edunvalvontajärjestelmästä on tehty, sekä tapauskohtaisen edunvalvojan tapauksissa, joihin liittyy eturistiriitoja.

23. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii ennen kaikkea, onko täysi-ikäisten edunvalvontaan liittyvä vastikkeellinen toiminta arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa.

24. Korvauksen määrän osalta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, ettei sillä, toteutetaanko liiketoimi todellisia kustannuksia pienemmällä hinnalla, ole merkitystä, mutta korvauksen määrä on vahvistettava etukäteen ja sen on katettava palveluntarjoajan toimintakustannukset.(3) Nyt käsiteltävässä tapauksessa toimivaltainen tuomioistuin vahvistaa korvauksen määrän tapauskohtaisesti edustettavan henkilön taloudellisen tilanteen mukaan, eikä sitä näin ollen vahvisteta etukäteen eikä se välttämättä kaikissa olosuhteissa riitä kattamaan kaikkia palveluntarjoajan toimintakustannuksia.

25. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi, voidaanko vajaavaltaiten täysi-ikäisten henkilöiden edunvalvontaan liittyvä toiminta vapauttaa arvonlisäverosta ja ovatko mainitut tehtävät näin ollen arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettuja ”sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä palvelujen suorituksia ja tavaroiden luovutuksia”, ja voiko tällaisia palveluita suorittava asianajaja kuulua samassa säännöksessä tarkoitetun ”jäsenvaltiossa tunnustetun, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavan laitoksen” käsitteen piiriin. EQ katsoo, että asiassa on otettava huomioon harjoitetun toiminnan luonne palvelujen tarjoajan oikeudellisesta asemasta riippumatta, kun taas veroviranomainen katsoo, että oikeudellinen asema on otettava huomioon eikä – vaikka viranomainen ei totea tätä nimenomaisesti – voittoa tavoittelevia palveluntarjoajia voida vapauttaa arvonlisäverosta.

26. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää lisäksi selventämään tällaisen sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavan laitoksen ”tunnustamisen” käsitettä. Arvonlisäverodirektiivissä viitataan ainoastaan tunnustamiseen ”kyseisessä jäsenvaltiossa”, mutta siinä ei täsmennetä tunnustamisen menettelyä eikä sitä, millä viranomaisella on toimivalta tunnustaa tällainen laitos. Nyt käsiteltävän asian tosiseikoista herää muun muassa kysymys siitä, voiko oikeusviranomainen olla tällainen viranomainen ja voidaanko tunnustaminen suorittaa tapauskohtaisesti.

27. Lopuksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, voidaanko luottamuksensuojan

periaatetta soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa. Se huomauttaa, ettei arvonlisäveroa maksa arvonlisäverovelvollinen toimija vaan loppukuluttaja. Kun arvonlisäverotuksesta vastaava viranomais ilmoittaa nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa verovelvolliselle vasta kyseisten toimien päätökseen saattamisen jälkeen aikovansa poiketa aiemmasta kannastaan, jonka mukaan tällaiset palvelut olivat arvonlisäverottomia, verovelvollinen joutuu tilanteeseen, jossa hänen on tilitettävä arvonlisäveroa valtiolle, vaikka hän ei ole voinut laskuttaa veroa palvelujen vastaanottajilta. Verovelvollisen olisi näin ollen suoritettava valtion arvonlisäverona vaatima summa omista varoistaan, mikä on arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista.

28. Tässä tilanteessa tribunal d'arrondissement (Luxembourg) lykkäsi asian käsittelyä ja esitti unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

- ”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoiminnan käsitettä tulkittava siten, että se kattaa sellaisen kolmenvälisen suhteen yhteydessä suoritettut palvelut, jossa palvelujen suorittaja saa nämä tehtävät suorittaakseen yksiköltä, joka ei ole sama kuin palvelujen vastaanottaja?
- 2) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, liittyykö palvelujen suorittaminen riippumattoman oikeusviranomaisen antamaan tehtävään?
- 3) Onko ensimmäiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, maksaako palvelun suorittajan saaman korvauksen palvelun vastaanottaja vai valtio, jonka osaksi luetaan se yksikkö, joka on antanut palvelun suorittajan tehtäväksi kyseisten palvelujen toimittamisen?
- 4) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitettua liiketoiminnan käsitettä tulkittava siten, että se kattaa palvelujen suorittamisen silloin, kun palvelun suorittajan saama palkkio ei ole lakisääteisesti pakollinen ja kun palkkion määrä silloin, kun se maksetaan, a) määritetään tapauskohtaisesti, b) riippuu aina palvelujen vastaanottajan varallisuusasemasta ja c) on joko kiinteämääräinen maksu tai tietty osuus palvelujen vastaanottajan tuloista tai perustuu suoritettuihin palveluihin?
- 5) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettua käsitettä ’sosiaaliapuun ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset’ tulkittava siten, että se kattaa palvelut, jotka on suoritettu riippumattoman oikeusviranomaisen valvoman lakisääteisen täysi-ikäisten vajaavalttaisten henkilöiden edunvalvontajärjestelmän yhteydessä?
- 6) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettua käsitettä ’jäsenvaltiossa tunnustetut sosiaalisia hyvinvointipalveluita tuottavat laitokset’ tulkittava siten, että laitoksen sosiaalisen luonteen tunnustamiseksi siinä asetetaan tiettyjä vaatimuksia palvelujen suorittajan toiminnan muodolle tai että siinä asetetaan palvelujen suorittajan toiminnan pyyteettömyyttä tai voiton tavoittelua koskevia vaatimuksia tai yleisesti rajoitetaan 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa asettamalla muita kriteerejä tai ehtoja, vai riittääkö jo pelkkä ’sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien’ palvelujen suorittaminen siihen, että kyseinen laitos katsotaan luonteeltaan sosiaaliseksi?

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

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

III Asian tarkastelu

29. Ennakkoratkaisukysymyksillä pyritään lähinnä selvittämään, ovatko asianajajan vajaavaltaisen täysi-ikäisen henkilön holhousoikeudellisena valtuutettuna, avustajana ja edunvalvojana harjoittamat toimet arvonlisäveron alaisia vai arvonlisäverosta vapautettuja.

30. Kahdeksan ennakkoratkaisukysymystä voidaan jakaa kolmeen ryhmään komission esittämällä tavalla:

A) Neljä ensimmäistä kysymystä koskevat liiketoiminnan käsitettä, erityisesti siltä osin kuin tällainen toiminta kuuluu arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa, luettuna yhdessä 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan kanssa, tarkoitetun liiketoiminnan käsitteen piiriin.

B) Viides, kuudes ja seitsemäs kysymys koskevat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetun vapautuksen soveltamisalaa ja erityisesti sitä, onko tällainen toiminta "sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvänä palveluna" vapautettu arvonlisäverosta, ja voidaanko toimintaa harjoittavan asianajajan katsoa olevan samassa säännöksessä tarkoitettu "jäsenvaltiossa tunnustettu sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottava laitos" (kääntäjän huomautus: italiankielisessä toisinnossa "organismo riconosciuto dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale" eli "laitokset, jotka kyseinen jäsenvaltio on tunnustanut luonteeltaan sosiaalisiksi").

C) Viimeisellä ennakkoratkaisukysymyksellä pyritään selvittämään, onko luottamuksensuojan periaate esteenä sille, että tällainen toiminta on arvonlisäveron alaista, jos veroviranomainen on aiemmin ja pitkän ajanjakson ajan katsonut toiminnan olevan arvonlisäverotonta.

31. Tässä ratkaisuehdotuksessa keskitytään unionin tuomioistuimen pyynnöstä B kohtaan ryhmiteltyihin, sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palveluiden arvonlisäverottomuuden ulottuvuutta koskeviin viidenteen, kuudenteen ja seitsemänteen ennakkoratkaisukysymykseen. Se, että palveluiden suorittaminen on arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa mainittujen edellytysten mukaista liiketoimintaa – A kohtaan ryhmitellyt kysymykset liittyvät tähän seikkaan – otetaan näin ollen lähtökohdaksi.

32. Huomautan alustavasti, että nyt käsiteltävät kysymykset ovat merkityksellisiä muissakin kuin tässä asiassa, sillä unionin tuomioistuin käsittelee parhaillaan myös toista vastaavaa, samaa aihepiiriä koskevaa ennakkoratkaisupyyntöä, jonka on esittänyt Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin, Itävalta) ja joka on suurelta osin samankaltainen kuin B kohtaan ryhmitellyt

kysymykset.(4)

33. Myös asiassa C-1/20 valittaja on asianajaja, jolle tuomioistuin antaa säännöllisesti tehtäviä vajaavaltaiten täysi-ikäisten henkilöiden edunvalvojana. Verovirasto on katsonut, että asianajajan edunvalvojana suorittamista tehtävistä saama tulo on arvonlisäveron alaista. Valittaja on valittanut viranomaisen päätöksestä Bundesfinanzgerichtiin (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta), joka hylkäsi valituksen sillä perusteella, ettei asianajajien ammattikuntaa voida pitää sosiaalisesti laitokseksi tunnustettuna toimijana.

34. Itävaltalaisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntöä luettaessa nousee kuitenkin esiin useita seikkoja, jotka voivat olla hyödyllisiä myös nyt käsiteltävässä asiassa esitettyihin kysymyksiin annettavien vastausten kannalta.

35. Erityisesti nyt käsiteltävässä asiassa esitettävän ratkaisuehdotuksen kannalta on hyödyllistä todeta, että ”Saksan Bundesfinanzhof katsoi BGB:n 1896 §:ssä tarkoitetusta edunvalvojan (Berufsbetreuer) Saksan oikeuden mukaisesta vastaavasta toiminnasta, että tällainen edunvalvoja voi vedota [arvonlisäverodirektiivin] 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädettyyn vapautukseen, ellei kyse ole palvelujen suorituksista, joista maksetaan korvaus esimerkiksi edunvalvojana toimivalle asianajajalle valvonnan yhteydessä harjoitettavasta asianajotoiminnasta (Saksan Bundesfinanzhof 25.4.2013, V R 7/11). Tämän oikeuskäytännön perusteella Saksan lainsäätäjä piti aiheellisena säätää Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz) 4 §:n 16 kohdan k alakohdassa näitä palvelujen suorituksia koskevasta erityisestä vapautuksesta”.(5)

36. B kohtaan ryhmiteltyihin ennakkoratkaisukysymyksiin vastattaessa on muistettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa edellytetään kahden edellytyksen täyttymistä: ensinnäkin palveluiden suoritusten on liityttävä ”läheisesti sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan”, ja toiseksi palveluja suorittavat ”julkisoikeudelliset laitokset tai muut kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustetut, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavat laitokset”.(6)

37. Näin ollen on selvitettävä, kuuluvatko asianajajan vajaavaltaiten täysi-ikäisen henkilön holhousoikeudellisena valtuutettuna, avustajana ja edunvalvojana suorittamat toimet arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan, ovatko mainitut palvelut näin ollen ”sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä” ja voidaanko niitä suorittavan asianajajan katsoa olevan ”jäsenvaltiossa tunnustettu sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottava laitos”.

38. Käytännössä on selvitettävä, onko Luxemburgin hallituksen esittämä tulkinta, jonka mukaan edellä mainittua toimintaa harjoittavaa asianajajaa ei voida vapauttaa arvonlisäverosta, arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan sanamuodon mukaisen, systemaattisen ja teleologisen tulkinnan mukainen,(7) ja toiseksi, voivatko jäsenvaltiot evätä vapautuksen tulkintaan liittyvän harkintavaltansa nojalla.

39. Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että ”arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti”,(8) koska ne ovat poikkeus yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero on perittävä kaikista verovelvollisen suorittamista vastikkeellisista palveluista.

40. Jäsenvaltio ei direktiivin täytäntöönpanon yhteydessä voi kuitenkaan tulkita säännöstä niin suppeasti, että vapautusjärjestelmän soveltamisesta tulee sen vuoksi liioitellun vaikeaa ja mainittu itsenäinen käsite menettää tavoitellut vaikutuksensa.

41. Näin ollen on tarkasteltava kyseisen säännöksen tarkoitusta.

42. Arvonlisäverodirektiivin tarkoitus on yhdenmukaistaa kansallisia lainsäädäntöjä, jotta voitaisiin luoda yhteinen arvonlisäverojärjestelmä ja siten veron yhdenmukainen määräytymisperuste.

43. Arvonlisäverodirektiivissä käytettyjen ilmaisujen tulkinnan on näin ollen sovellettava yhteen niiden tavoitteiden kanssa, joihin näillä vapautuksilla pyritään, ja tulkinnassa on noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Siten 132 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelemisessä käytettyä sanamuotoa on vältettävä tulkitsemasta niin, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa.(9)

44. Tietyille sosiaalialalla suoritetuille yleishyödyllisille palveluille myönnettävän tavanomaista edullisemman arvonlisäverotuskohtelun tavoitteena on alentaa näiden palveluiden kustannuksia ja parantaa näin niiden saatavuutta yksityisille, jotka niitä mahdollisesti käyttävät.(10)

45. Asiakirja-aineiston ja ainakin pääasian valittajan perustelujen nojalla näyttää siltä, että myös Luxemburgin oikeusministeriö puoltaa asianajajien tarjoamien sosiaalihuoltopalveluiden arvonlisäverottomuutta, jotta yhteiskunnan maksettavaksi jäävät kustannukset eivät lisääntyisi.(11)

a) *Edellytys, jonka mukaan palvelujen suoritusten on oltava "sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyviä"*

46. Sosiaalihuollon päämäärään liittyvän logiikan kannalta tarkasteltaessa ilmaisu "läheisesti liittyvä" ei siten edellytä erityisen suppeaa tulkintaa senkään vuoksi, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettu vapautus edellyttää lisäksi sitä, että kyseisten toimien on oltava saman direktiivin 134 artiklan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla "välttämättömiä" sosiaalihuollon ja sosiaaliturvan alaan kuuluvien toimien suoritukselle.(12)

47. Vaikka "sosiaalihuollon ja sosiaaliturvan" käsitteitä ei ole määritelty arvonlisäverodirektiivissä, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä kuvataan toistuvasti eräiden vajaavaltaiten täysi-ikäisten henkilöiden hoitoon, avustamiseen ja suojaan liittyvien toimintojen sosiaalinen luonne.

48. Tuomiossa Kügler(13) todettiin, että perushoito ja kodinhoito, joita kotisairaanhoidopalvelu antaa fyysisesti tai taloudellisesti avun tarpeessa oleville henkilöille, ovat sellaisia palveluita, jotka liittyvät läheisesti sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan kuudennen direktiivin(14) 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettulla tavalla.

49. Vastaavasti tuomiossa Zimmerman(15) oli asianosaisten kesken riidatonta, että tutkinnon suorittaneen sairaanhoitajan tarjoamia kotihoitopalveluja voitiin pitää "sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvinä" kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan g alakohdassa tarkoitettulla tavalla.

50. On huomattava, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan sanamuodossa mainitaan nimenomaisesti vanhainkotien suorittamat palvelut sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyvien palvelujen suoritusten tai tavaroiden luovutusten joukossa ja niihin sovelletaan näin ollen tässä säännöksessä säädettyä vapautusta. Tämän seikan unionin tuomioistuin totesi tuomiossaan Les Jardins de Jouvence.(16)

51. Asiakirja-aineistosta käy ilmi, että oikeudellisen edustajan nimittäminen edellyttää, ettei täysi-ikäinen henkilö psyykkisen sairauden tai kehitysvamman, vanhuudenheikkouden tai muun vajavaisuuden vuoksi kykene itsenäisesti huolehtimaan eduistaan.
52. Jotta voitaisiin arvioida oikeudellinen edustajan toiminnan sosiaalisista luonnetta ja siten sitä, onko se läheisesti sosiaalihuoltoon liittyvää, on ennen kaikkea tarkasteltava näiden toimien sisältöä käytännössä. Tässä osapuolten unionin tuomioistuimen kysymykseen antamat kirjalliset vastaukset ovat erityisen hyödyllisiä.
53. Pääasian valittaja katsoo, että vajaavaltaiten täysi-ikäisten henkilöiden valtuutetuiksi, avustajiksi ja edunvalvojiksi nimitettyjen asianajajien toiminta on suurimmaksi osaksi: 1) avustettavan hyvinvoinnin varmistamiseksi ja näiden tarpeiden kartoittamiseksi tehtyjä kotikäyntejä avustettavan luona; 2) yhteydenpitoa perheiden ja lähipiiriin, sosiaalityöntekijöiden ja avustettavaa hoitavan henkilökunnan kanssa; 3) asuinpaikan valintaan liittyviä tehtäviä; 4) eläke- ja sosiaalietuuksien hakemista; 5) kotipalvelujen hankkimista ja 6) laskujen maksamista, sairauskulukorvausten hakemista, veroilmoitusten tekemistä ja tavanomaisiin talouskuluihin tarvittavan rahan luovuttamista.
54. Edustajan tehtävät saattavat olla myös luonteeltaan oikeudellisia, vaikka niiden suorittaminen ei kuuluisikaan yksinomaan asianajajille: tällaisia tehtäviä ovat esimerkiksi vuokrasopimusten neuvottelemine, allekirjoittaminen tai irtisanominen, irtaimen tai kiinteän omaisuuden myynti tai täysi-ikäisen avustaminen tai edustaminen perinnönjaossa. On mainittava, että Luxemburgin kansallisen oikeuden mukaan holhousoikeudellisiksi valtuutetuiksi, avustajiksi ja edunvalvojiksi voidaan nimittää myös kyseisen henkilön lähisukulainen tai psyykkisestä tai fyysisestä sairaudesta kärsivien henkilöiden edunvalvontaan erikoistunut laitos.
55. Mainittuihin toimeksiantoihin saattaa kuulua myös tehtäviä, joita yksinomaan asianajajat saavat suorittaa, kuten vajaavaltaiten henkilön edustaminen oikeudellisissa riita-asioissa, mutta tällaiset tehtävät ovat harvinaisempia.
56. Luxemburgin hallitus vastaa kysymykseen toteamalla, että Luxemburgin asianajajayhteisön toimittamien tietojen mukaan asianajajan tehtävät ovat tällä alalla moninaisia eivätkä liity yksinomaan jokapäiväiseen edunvalvontaan vaan ”osaa asianajajan toiminnasta voidaan pitää ’sosiaalisena’: yhteydenpitoa sosiaalityöntekijöiden, lääkäreiden, pankkien ja perheiden kanssa. Asianajajan tehtäviin kuuluu usein esimerkiksi hoivakotipaikan järjestäminen, sosiaalietuuksien hakeminen ja muuttojen järjestäminen”.(17)
57. Osapuolten vastaukset unionin tuomioistuimen esittämään oikeudellisen edustajan käytännön toimintaa koskevaan kysymykseen eivät siten pohjimmiltaan eroa toisistaan: asianajajien vajaavaltaiten avustettavan puolesta suorittamat tehtävät ovat moninaisia, ja osaa tehtävistä voidaan pitää ”sosiaalisina” myös mainitussa ”sosiaalihuoltoon läheisesti liittyvän” tehtävän merkityksessä.
58. Sen sijaan osapuolten esittämät kuvaukset tehtävien sisällöstä eroavat toisistaan eri tehtävien määrällisen suhteen osalta: pääasian valittaja katsoo, että luonteeltaan ”sosiaaliset” toimet ovat muihin tehtäviin verrattuna pääasiallisia, mutta Luxemburgin hallituksen mukaan ne ovat moninaisten tehtävien ”osa”.
59. Tällaiseen edunvalvontaan liittyvien tehtävien luonnetta määriteltäessä on lisäksi otettava huomioon eräissä yksityiskohtaisissa säännöksissä (tässä tapauksessa suurherttuan asetuksessa) säädettyjä seikkoja: a) mikäli täysi-ikäisellä henkilöllä ei ole riittäviä varoja, toimeksisaajan palkkion maksamisesta vastaa valtio; b) palkkiosta, joka tuomioistuimen on vahvistettava, päätettäessä

otetaan huomioon vajaavaltaisen henkilön tulot ja varallisuusasema; c) tuomioistuin valvoo edunvalvojan toimintaa; d) maksettava korvaus on usein kiinteä ja vastaa vain harvoin suoritettuja palveluita.

60. Asiakirja-aineiston perusteella nämä seikat saattavat olla merkityksellisiä nyt käsiteltävässä asiassa.

61. Osapuolten toteamusten sekä Luxemburgin hallituksen esittämien huomautusten julkisen osan lukeminen osoittaa, että osaa asianajajan vajaavaltaisen täysi-ikäisen henkilön valtuutettuna, avustajana ja edunvalvojana suorittamista toimista voidaan pitää "sosiaalihuoltoon läheisesti liittyvinä", sillä ne liittyvät vajaavaltaisen henkilön avustamiseen ja hänen henkilökohtaisiin valintoihinsa ja ovat myös "välttämättömiä" valtuutetun, avustajan ja edunvalvojan suorittamien sosiaalihuoltoon liittyvien tehtävien toteuttamiselle, sillä edunsaajan psyykkisen tai fyysisen vajavaisuuden huomioon ottavan ihmisarvoisen elämän takaaminen edellyttää niitä.(18) Siten kysymyksessä on toiminta, jolla voidaan taata sellaisten psyykkisistä ja fyysisistä vajavaisuuksista kärsivien henkilöiden hoito, avustaminen ja suoja, jotka eivät muuten pystyisi itsenäiseen elämään. Ajatelkaamme erityisesti valintoja, joita on tehtävä päätettäessä, onko edunsaaja sijoitettava sopivaan hoitokotiin vai onko tälle hankittava kotipalveluja.

62. Myös Luxemburgin hallitus tunnustaa, että "sosiaalihuolto" voidaan käsittää myös avustamisena, joka mahdollistaa henkilön ihmisarvoisen elämän vaikeassa tilanteessa.(19)

63. Omaisuudenhoito voi (ainakin joissakin tapauksissa) olla toimintaa, joka on välttämätöntä kyseisen henkilön ihmisarvoisen elämän takaamiseksi ja jolla edustettavaa suojellaan hänen omilta vahingollisilta oikeustoimiltaan.

64. Toisaalta ihmisarvoinen elämä vaarantuu ilman muuta, mikäli jokapäiväisen elämän käytännön toimia, raha-asiat mukaan lukien, ei hoideta riittävän huolellisesti.

65. Toisesta tehtäväryhmästä, toisin sanoen niistä vajaavaltaiten täysi-ikäisten henkilöiden valtuutettuna, avustajana ja edunvalvojana toimivan asianajajan tehtävistä, jotka liittyvät yksinomaan asianajajan ammattiin, todetaan, että ne ovat osa valtuutettuna, avustajana tai edunvalvojana toimivan asianajajan tehtäviä.

66. Mielestäni tällaisia valtuutettuna, avustajana ja edunvalvojana toimivan asianajajan ammatinharjoittajana suorittamia tehtäviä ei voida pitää sosiaalihuoltoon läheisesti liittyvinä ja arvonlisäverosta vapautetulle toiminnalle välttämättöminä. Tällaiset tehtävät on näet varattu yksinomaan asianajajille, ja ne liittyvät vapaan ammatin harjoittamiseen pikemminkin kuin holhousoikeudellisen valtuutetun, avustajan ja edunvalvojan sosiaalisen tehtävän suorittamiseen.

67. Arvioitaessa, voidaanko varmasti sosiaalihuoltoon liittyvää, edellä kuvatun kaltaista toimintaa harjoittavaan asianajajaan soveltaa arvonlisäverovapautusta, on tarkasteltava, täyttyykö toinen arvonlisäverodirektiivissä säädetty edellytys (asema jäsenvaltiossa tunnustettuna sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavana laitoksena). Näillä kahdella edellytyksellä on nähdäkseni läheinen yhteys, sillä olennaiselta osaltaan sosiaalihuoltoon liittyvä toiminta saattaa määrittää palveluja tarjoavan toimijan luonteen siten, että toimijan voidaan katsoa sitoutuneen toiminnassaan vakaasti sosiaaliseen työhön ja ansaitsevan siten tällaisen tunnustuksen.

68. Jäljempänä mielestäni ilmenee, että jos asianajajan toiminta on olennaiselta osaltaan luonteeltaan sosiaalista (sosiaalihuoltoon läheisesti liittyvää) ja poikkeaa pelkästään lainopillisten palvelujen tarjoamisesta, vapautus arvonlisäverosta voidaan myöntää tällaisen luonteeltaan sosiaalisen toiminnan osalta. Tätä ei voida evätä pelkästään siitä syystä, että kyseessä on asianajaja.

b) *Jäsenvaltiossa sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi tunnustamiseen liittyvä edellytys*

69. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa ei täsmennetä muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten sosiaalisen luonteen tunnustamisen edellytyksiä eikä anneta sitä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä.

70. Näin ollen sellaisten sääntöjen laatiminen, joiden mukaan tällaisten laitosten sosiaalinen luonne tunnustetaan, kuuluu lähtökohtaisesti kunkin jäsenvaltion kansallisessa oikeudessa päätettäviin asioihin.(20)

71. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa erityisesti annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus asettaa mainitun artiklan 1 kohdan g alakohdassa säädetyn vapautuksen myöntämiselle muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten osalta kussakin yksittäistapauksessa yksi tai useampi samassa artiklassa säädetystä edellytyksestä. Jäsenvaltiot voivat halutessaan edellyttää näiden valinnaisten lisäedellytysten soveltamista kyseistä vapautusta myönnettäessä.(21)

72. Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa myönnetään jäsenvaltioille harkintavalta tunnustaa tietyjen muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten sosiaalinen luonne.(22)

73. On kuitenkin muistutettava, että 131 artiklan 1 kohdassa jäsenvaltioiden harkintavaltaa rajoitetaan täsmenämällä, että direktiivissä säädettyjen edellytysten lisäksi jäsenvaltiot voivat säätää lisäedellytyksiä ”mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi ja kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estämiseksi”.

74. Jäsenvaltioille myönnettyä vapautuksen edellytyksiin liittyvää harkintavaltaa ei näin ollen voida kuitenkaan käyttää direktiivissä mainittujen vapautusten tarkoitettua sisältöä vääristävällä tavalla.

75. Ilmauksen ”mainittujen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistamiseksi” tarkoitus on mielestäni antaa jäsenvaltioille mahdollisuus säätää kansallisessa lainsäädännössä toimista, jotka ovat omiaan tekemään vapautusten soveltamisesta yksinkertaisempaa taloudellisille toimijoille ja mahdollisesti myös järkeistämään valvontatapoja.

76. ”Kaikenlaisten petosten, verojen kiertämisen ja väärinkäytösten estäminen” ei myöskään luonnollisesti voi viitata pelkästään subjektiiviseen epäämiseen, jonka perusteet eivät liity harjoitetun toiminnan tosiasialliseen konkreettiseen luonteeseen.

77. Yleisten periaatteiden nojalla on joka tapauksessa katsottava, että jäsenvaltioiden on käytettävä harkintavaltaansa unionin oikeuden mukaisesti.(23)

78. Kun verovelvollinen riitauttaa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetuksi sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi tunnustamisen tai tunnustamatta jättämisen, on kansallisten tuomioistuinten tehtävä arvioida, ovatko toimivaltaiset viranomaiset noudattaneet tässä artiklassa myönnetyn harkintavallan rajoja ja soveltaneet unionin oikeuden periaatteita, erityisesti yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, joka arvonlisäveroa

koskevista asioissa konkretisoituu verotuksen neutraalisuuden periaatteessa.(24)

79. Nyt käsiteltävässä asiassa Luxemburgin hallitus ei ole tunnustanut EQ:n asemaa sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavana laitoksena niiden tehtävien osalta, joita tämä suorittaa holhousoikeudellisena valtuutettuna, avustajana ja edunvalvojana, koska se käsittääkseni pitää hänen asianajajan ammattiaan tunnustamisen esteenä.

80. Unionin tuomioistuin on jo aiemmissa tuomioissaan todennut, ettei asianajajien ammattiryhmää lähtökohtaisesti voida pitää luonteeltaan sosiaalisena (l. yhteiskunnallisena). Unionin tuomioistuimen mukaan jäsenvaltio ei voi soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa voittoa tavoittelevien yksityisten yksiköiden suorittamiin palveluihin ottamatta huomioon erityisesti näiden yksiköiden tavoitteita kokonaisuutena tarkasteltuina ja sitä, miten vakaasti kyseiset yksiköt tarjoavat sosiaaliapua ja sosiaaliturvaa; kun otetaan huomioon ryhmän kokonaistavoitteet ja se, että sosiaaliavun ja sosiaaliturvan tarjoaminen ei ole vakaata, unionin tuomioistuin on todennut, että asianajajien ja oikeusavustajien ryhmää ei voida kokonaisuutena tarkastellen pitää luonteeltaan sosiaalisena.(25)

81. Samaa päättelyä soveltaen unionin tuomioistuin on todennut, ettei asianajajien kansallisessa oikeusapujärjestelmässä suorittamia palveluja voida vapauttaa arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdan nojalla.(26)

82. Nyt käsiteltävän asian kaltaiseen tapaukseen näyttää kuitenkin liittyvän eräitä erikoisia piirteitä, joiden vuoksi arvonlisäverovapautuksen soveltamista ei voida pitää lähtökohtaisesti poissuljettuna.

83. Kuten edellä esitetystä asianajajan vajaavaltaisen henkilön valtuutettuna, avustajana ja edunvalvojana suorittamien tehtävien kuvauksesta käy ilmi, ainakin osa tehtävistä on epäilemättä luonteeltaan sosiaalisia, ja niiden voidaan siten katsoa olevan ”sosiaalihuoltoon” läheisesti liittyviä, kuten edellä on täsmennetty.

84. Tällaisia tehtäviä eivät suorita yksinomaan asianajajat, ja niiden suorittaminen ei edellytä asianajajan pätevyyttä.

85. Tässä yhteydessä on mielestäni tarkasteltava eräitä lisäedellytyksiä sille, että vapautusta arvonlisäverosta voidaan soveltaa nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa: näitä edellytyksiä ovat vajaavaltaisen henkilön valtuutettuna, avustajana ja edunvalvojana toimivan henkilön asianajajan pätevyyden merkitys sekä se, missä määrin ja miten vakaasti arvonlisäverovapautusta vaativa toimija on sitoutunut sosiaalihuoltoon liittyviin tehtäviin, myös sen selvittämiseksi, onko jäsenvaltio noudattanut harkintavaltansa rajoja sääätessään arvonlisäverosta vapauttamiselle lisäedellytyksiä, jotka eivät sisälly arvonlisäverodirektiiviin.

86. Näiden edellytysten toteaminen käytännössä on kansallisen tuomioistuimen tehtävä, mutta unionin tuomioistuimen on annettava ohjeistus, jonka nojalla tällainen toteaminen voidaan tehdä unionin oikeuden mukaisesti.

87. Vaikka sosiaalihuollon ja suoritettujen tehtävien läheistä yhteyttä koskeva edellytys voitaisiin näyttää toteen, se ei vielä riittäisi osoittamaan, että myös toinen eli tunnustamista koskeva edellytys täyttyisi, sillä sen osalta edellytetään nimenomaan, että mainittuja palveluja tarjoavan toimijan on oltava ”sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi” (ts. luonteeltaan sosiaaliseksi) tunnustettu laitos.(27)

88. Näin on mielestäni tulkittava unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaan ”unionin lainsäätäjän tahtoa saattaa alennetun verokannan soveltamismahdollisuus koskemaan

vain palveluja, jotka ovat mainitut kaksi edellytystä täyttävien laitosten suorittamia, estettäisiin toteutumasta, jos jäsenvaltio voisi vapaasti luokitella voittoa tavoittelevia yksityisiä yksiköitä kyseisessä kohdassa 15 tarkoitetuiksi laitoksiksi pelkästään sillä perusteella, että nämä yksiköt suorittavat myös luonteeltaan sosiaalisia palveluja”.(28)

89. Mielestäni asia on myös päinvastoin: unionin lainsäätäjän tahtoa estettäisiin toteutumasta myös siinä tapauksessa, että jäsenvaltio kieltäytyisi tunnustamasta ”sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottaviksi laitoksiksi” sellaisia yksityisiä laitoksia, jotka tarjoavat sosiaalisia palveluita tavalla, joka osoittaa niiden olevan sosiaaliseen työhön vakaasti sitoutuneita, vaikka ne ovatkin voittoa (rajoitetusti) tavoittelevia toimijoita.

90. En näet usko, että unionin tuomioistuimen edellä mainittua oikeuskäytäntöä voitaisiin tulkita siten, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitettu mahdollisuus arvonlisäverovapautukseen voidaan lähtökohtaisesti evätä toimijalta, joka tarjoaa pääasiassa sosiaalihuoltoon läheisesti liittyviä palveluja ja osoittaa olevansa sosiaaliseen työhön vakaasti sitoutunut, vain siksi, että tämä on kirjattu asianajajien ammattikunnan jäsenrekisteriin.

91. Tämä perustuu unionin oikeuden yleisiin periaatteisiin kuuluvaan suhteellisuusperiaatteeseen. Unionin tuomioistuin on muistuttanut usein, että kuudennen direktiivin täytäntöön panemiseksi käytettyjen keinojen on sovelluttava tällä säädöksellä tavoiteltujen päämäärien saavuttamiseen eikä näillä keinoilla saa ylittää sitä, mikä on tarpeen näiden päämäärien saavuttamiseksi.(29)

92. Vapautuksen myöntämättä jättäminen verovelvolliselle yksinomaan siitä syystä, että tämä on kirjattu asianajajien ammattikunnan jäsenrekisteriin, saattaisi sen sijaan vaarantaa unionin oikeuden säännöksen tasapainon direktiivin hengelle vieraan ”poissulkevan” tarkoituksensa vuoksi.

93. Vapautuksen soveltamisen kannalta vaikuttaa siten asianmukaisemmalta tarkastella pikemminkin verovelvollisen toimintaa kuin itse toimijan luonnetta.

94. Lisäksi toiseksi on otettava huomioon verotuksen neutraalisuuden periaatteen soveltaminen. Pelkästään sen, että verovelvollinen on asianajaja, ei pitäisi johtaa siihen, että häntä kohdellaan verotuksessa eri tavoin kuin toista, käytännössä samoja palveluja tarjoavaa toimijaa, joka vapautetaan arvonlisäverosta tapauksessa, jossa viimeksi mainittu toimija on henkilö tai yhteisö, joka tarjoaa vastaavia palveluita ja jonka asema on tunnustettu.(30)

95. Tällaista lähestymistapaa noudatettaessa keskitytään asianomaisen verovelvollisen muodolliseen luonnehdintaan, mikä saattaa olla ristiriidassa arvonlisäveron soveltamisen perustavanlaatuisena perusteena olevan taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottamisen kanssa. Se saattaa lisäksi olla verotuksen neutraalisuuden periaatteen kannalta ongelmallinen, sillä tämä periaate estää kohtelemasta samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia liiketoimia arvonlisäverotuksessa eri tavoin.

96. Kolmanneksi on todettava, ettei asianajaja suorita tässä tarkasteltavia tehtäviä niinkään ammattinsa vuoksi vaan siksi, että tuomioistuin on nimittänyt hänet vajaavaltaisen täysi-ikäisen henkilön valtuutetuksi, avustajaksi tai edunvalvojaksi. Oikeusviranomainen antaa nimetylle edunvalvojalle täsmällisen laissa säädetyn tehtävän edustaa vajaavaltaista täysi-ikäistä henkilöä, mihin liittyy oikeus ja velvollisuus edustaa vajaavaltaista täysi-ikäistä henkilöä ja valvoa tämän etuja sekä suorittaa tämän toimen edellyttämiä tehtäviä. Näin ollen pohdin, voidaanko Luxemburgin oikeudessa tarkoitettun valtuutetun, avustajan ja edunvalvojan katsoa olevan ”jäsenvaltiossa tunnustettu sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottava laitos” tällaisen toimijan laissa tarkoitettun erityisen sosiaalisen merkityksen vuoksi. Siinä tapauksessa valtuutetun, avustajan ja edunvalvojan tehtävän yhteiskunnallisen luonteen tunnustaminen perustuisi suoraan kansalliseen

lakiin, kun taas tuomioistuimen nimeämismenettelyssä vain yksilöidään henkilö, jolle tehtävä annetaan.

97. Lopuksi totean, etten pidä vakuuttavana Luxemburgin hallituksen ja komission väitettä, jonka mukaan se, että voitontavoittelu on asianajajan ammatille ominaista, estäisi tällaisen tunnustamisen.

98. Käsite "laitos" on lähtökohtaisesti riittävän laaja sisältääkseen myös (rajoitetusti) voittoa tavoittelevat yksityiset toimijat: se, että EQ harjoittaa osaa toiminnastaan voitontavoittelutarkoituksessa, ei mitenkään estä luokittelemasta häntä arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetuksi "kyseisen jäsenvaltion luonteeltaan yhteiskunnalliseksi tunnustamaksi muuksi laitokseksi".(31)

99. Seuraavassa mainittavista syistä tämä edellyttää mielestäni, että toimijan on oltava rajoitetusti voittoa tavoitteleva.

100. Ennen kaikkea on todettava, että valtio voi vastata asianajajalle maksettavasta korvauksesta, ellei vajaavaltaisella täysi-ikäisellä henkilöllä ole riittäviä varoja.

101. Tällainen korvaus vahvistetaan suurherttuan asetuksen perusteella, kuten edellä on todettu, eikä sitä koskaan vahvisteta etukäteen eikä automaattisesti, sillä tuomioistuin päättää palkkiosta tapauskohtaisesti, ja koska sitä vahvistettaessa kuluja ja asianajajan palveluita ei eroteta toisistaan, on mahdollista, ettei korvaus kata kaikkia kuluja.(32)

102. Kuten jo mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee,(33) tämä seikka kuuluu niihin, jotka on otettava huomioon ratkaistaessa, onko laitos luonteeltaan sosiaalinen, ja se osoittaa, että vaikka luonteeltaan sosiaalinen toiminta on vastikkeellista, sitä harjoitetaan muun kuin markkinalogiikan mukaisesti.

103. Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että tunnustaessaan muiden kuin julkisoikeudellisten laitosten sosiaalisen luonteen kansallisten viranomaisten on unionin oikeuden mukaisesti ja kansallisten tuomioistuinten valvonnan alaisena otettava huomioon useita seikkoja: erityissäännösten olemassaolo, kyseisen verovelvollisen toiminnan yleishyödyllisyys, se, että muut samaa toimintaa harjoittavat verovelvolliset ovat jo saaneet samanlaisen hyväksynnän, ja se, että valtio ottaa mahdollisesti vastatakseen suuren osan kyseisten palveluiden kustannuksista.(34)

104. Nyt käsiteltävässä asiassa voidaan mielestäni todeta, että eräitä unionin tuomioistuimen toteamia viitteitä, joiden perusteella tietyn laitoksen sosiaalinen luonne voidaan tunnustaa, voidaan havaita nyt käsiteltävässä asiassa, vaikkakin vain osittain: ainakin tiettyjen verovelvollisen toimintamuotojen yleishyödyllisyys, se, että muut samaa toimintaa harjoittavat verovelvolliset ovat jo saaneet samanlaisen hyväksynnän,(35) ja se, että valtio ottaa vastatakseen ainakin osan sosiaalihuollon palveluiden kustannuksista tai, kuten nyt käsiteltävässä tapauksessa, kustannukset joka tapauksessa vahvistetaan aina oikeusviranomaisen määräyksestä ja sen harkinnan perusteella. On tietenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävä todeta, täyttyvätkö nämä edellytykset tosiasiallisesti pääasian menettelyssä, mutta on kuitenkin täsmennettävä, että nämä seikat ovat viitteitä, joiden esiintymistä tässä asiayhteydessä ei voida pitää tunnustamisen kannalta välttämättömänä.

105. Juuri sen vuoksi, ettei nyt käsiteltävässä asiassa tarkasteltava tilanne ole ilmeisen tyypillinen arvonlisäverosta vapauttamiseen oikeuttava tilanne, toimijan asemaa ”sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavana laitoksena” tosiasiallisesti määrittävä seikka on mielestäni, kuten edellä esitetystä oikeuskäytännöstä käy epäsuorasti ilmi, vakaa sitoutuminen sosiaalihuoltoon liittyviin tehtäviin.

106. Tämä voidaan todeta helposti, jos sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan liittyvät palvelut ovat yhtiön virallinen tavoite tai toimijan ainoa päämäärä, mutta sen toteaminen on vaikeampaa (vaikka sitä ei voida sulkea pois), jos toimija harjoittaa myös täsmällisesti määriteltä toimintaa ammatinharjoittajana ja erityisesti asianajajana.

107. Edellä on jo todettu, ettei tunnustamisen mahdollisuutta voida lähtökohtaisesti evätä ainoastaan siitä syystä, että toimija kuuluu tiettyyn ammattiryhmään, ja sen vuoksi perusteen, joka kansallisen viranomaisen olisi otettava huomioon tunnustamisessa, tulisi mielestäni tässä tapauksessa liittyä siihen, onko luonteeltaan sosiaalisia tehtäviä merkittävässä määrin enemmän kuin toimijan muuta laillista liiketoimintaa.

108. Asianajajan, kuten kenen hyvänsä muun ammatinharjoittajan, joka harjoittaa pääasiassa ”sosiaalihuoltoon ja sosiaaliturvaan läheisesti liittyviksi palveluiksi” katsottavaa toimintaa, voidaan mielestäni katsoa olevan ”sosiaalisia hyvinvointipalveluja tarjoava laitos”, vaikka hän sen lisäksi harjoittaisi myös suppeassa mielessä asianajajan tointa ja siinäkin tapauksessa, ettei viimeksi mainittu lainkaan liittyisi sosiaalihuoltoon liittyviin tehtäviin.

109. Ammatinharjoittajan on tällaisessa tapauksessa huolehdyttävä siitä, että kirjanpidossa erotetaan arvonlisäverotusta silmällä pitäen toisistaan (pääasiallinen) arvonlisäverosta vapautettu sosiaalihuoltoon läheisesti liittyvä toiminta ja arvonlisäveron alainen (muu) toiminta.(36)

110. Edellä esitetyn perusteella on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä ottaa huomioon kaikki asiaankuuluvat, erityisesti edellä mainitut seikat ja todeta, ovatko kansalliset viranomaiset ylittäneet arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa niille annetun harkintavallan rajat jättäessään tunnustamatta EQ:n aseman sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavana laitoksena.

c) *Kansallisen tuomioistuimen mahdollisuus toimijan aseman tunnustamiseen*

111. Lopuksi esitän joitakin tunnustamismenettelyä koskevia huomautuksia; Luxemburgin hallitus ja ymmärtääkseni myös komissio esittävät, ettei tuomioistuin voi Luxemburgin oikeusjärjestelmässä tunnustaa verovelvollista sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi siinäkin tapauksessa, että Luxemburgin valtion, joka ei ole kansallisessa oikeudessaan säättänyt aseman tunnustamisen mahdollisuudesta tietyn verovelvollisen osalta, todetaan ylittäneen harkintavaltansa rajat.

112. Nyt tarkasteltavan arvonlisäverodirektiivin 131 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat käyttää laajaa tällaisten laitosten tunnustamiseen liittyvää harkintavaltaa, mutta unionin tuomioistuin on samaa direktiiviä tulkitessaan nimenomaisesti todennut, että ”kyseisen direktiivin yleiseen rakenteeseen tai jäsenvaltioille siinä annettuun toimintavapauteen ei – –voida vedota niiden säännösten kaiken vaikutuksen kieltämiseksi, joihin voidaan tehokkaasti vedota tuomioistuimessa, vaikka direktiiviä ei kokonaisuutena ole pantu täytäntöön”.(37)

113. Tällaisen edellytyksen määrittäminen on ennen kaikkea jäsenvaltion tehtävä, mutta unionin tuomioistuin on selventänyt, että jäsenvaltio, joka on jättänyt toteuttamatta direktiivissä säädetyt täytäntöönpanotoimet, ”ei voi vedota omaan toimimatta jättämiseensä evätäkseen verovelvolliselta vapautuksen, johon tällä kuudennen direktiivin mukaan on oikeus”.(38) Jos siis tällaisen

tunnustamisen edellytykset voidaan todeta muulla tavoin, unionin oikeusjärjestyksen periaatteet ja ennen kaikkea direktiivien tehokkaan vaikutuksen periaate edellyttävät, ettei asianomaisilta evätä mahdollisuutta vedota kyseisessä direktiivissä säädettyyn oikeuteen.

114. On muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön(39) mukaan kaikissa tapauksissa, joissa direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä ja joissa direktiivin täytäntöönpanotoimia ei ole toteutettu määräajassa, näihin säännöksiin voidaan vedota kaikkia sellaisia kansallisia oikeussääntöjä vastaan, jotka eivät ole direktiivin säännösten mukaisia, tai siltä osin kuin niissä määritellään oikeuksia, joihin yksityiset voivat vedota suhteessa valtioon.

115. Tuomiossa Kügler on täsmennetty, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa määritellään riittävän täsmällisesti ja ehdottomasti ne toimintatypit, joita vapautus koskee, ja sillä on siten välitön oikeusvaikutus.(40)

116. Sen, ettei kyseisiä laitoksia nimenomaisesti tunnustettu lainsäädäntöteitse, ei voida katsoa yksinään estävän säännöksen välitöntä oikeusvaikutusta, vaan on sitä vastoin selvítettävä, eikö asianomaisen jäsenvaltion oikeusjärjestyksen perusteella ole mahdollista, että laitos tunnustetaan sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi jotain muuta kautta, vaikkapa vain tosiasiallisesti.

117. Mikäli jäsenvaltiot noudattavat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan g alakohdassa tarkoitetun harkintavaltansa rajoja, yksityiset eivät tämän säännöksen perusteella voi vaatia asianomaiselta jäsenvaltiolta sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavan laitoksen aseman tunnustamista.

118. Nyt kysymyksessä olevan vapautuksen unionin tuomioistuimen toteaman välittömän oikeusvaikutuksen(41) vuoksi katson kuitenkin, että jos Luxemburgin valtio on ylittänyt harkintavaltansa rajat jättäessään säätämättä aseman tunnustamisen mahdollisuudesta tässä erityistapauksessa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi tarpeen vaatiessa tunnustaa toimijan aseman.

119. Tällä perusteella, kun yksityinen pyytää sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi tunnustamista, on kansallisen tuomioistuimen tehtävä arvioida, ovatko toimivaltaiset viranomaiset noudattaneet mainittuja rajoja unionin oikeuden periaatteita soveltaen, ja ratkaista, ”onko verovelvollinen kaikkien merkityksellisten seikkojen valossa kyseisessä säännöksessä tarkoitettu sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavaksi laitokseksi tunnustettu laitos”.(42)

120. Tässä ehdotettavassa ratkaisussa ei laajenneta vapautuksen soveltamisalaa direktiivissä säädetyn soveltamisalan ulkopuolelle vaan todetaan ainoastaan, että vapautus arvonlisäverosta voidaan myöntää toimijoille, joilla on siihen oikeus mainitun direktiivin perusteella.

IV Ratkaisuehdotus

121. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa tribunal d'arrondissementin (Luxembourg) unionin tuomioistuimelle esittämiin, B kohtaan ryhmiteltyihin viidenteen, kuudenteen ja seitsemänteen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 132 artiklan 1 kohdan g alakohdasta on tulkittava siten, että sosiaalihuoltoon läheisesti liittyviä palveluita voivat sen mukaan olla vajaavaltaiten täysi-ikäisten henkilöiden edunvalvontaan liittyvät palvelut, jotka perustuvat lakiin ja joita riippumaton oikeusviranomainen valvoo; että vajaavaltaiten täysi-ikäisten henkilöiden edunvalvontaan liittyviä tehtäviä suorittavalle asianajajalle voidaan tunnustaa sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavan laitoksen asema sillä

edellytyksellä, että mainittu toimija on vakaasti sitoutunut sosiaaliseen toimintaan siten, että luonteeltaan sosiaalista toimintaa on merkittävästi enemmän kuin muuta toimintaa; tällainen tunnustaminen ei edellytä ennalta määrättyyn menettelyyn ja ennalta määriteltyihin edellytyksiin perustuvaa tunnustamisen menettelyä, vaan tunnustaminen voidaan tehdä tapauskohtaisesti, ja oikeusviranomaisen voi mahdollisesti tunnustaa tällaisen aseman, mikäli se, että kansallinen lainsäätäjät tai hallintoviranomaiset jättää toimijan aseman tunnustamatta, ylittää jäsenvaltioille direktiivillä annetun harkintavallan rajat.

2) Tässä tarkoituksessa on kansallisen tuomioistuimen tehtävä todeta, ovatko EQ:n holhousoikeudellisena valtuutettuna, avustajana ja edunvalvojana suorittamat toimet sosiaalihuoltoon läheisesti liittyviä ja voidaanko EQ:lle hänen tarjoamiensa palvelujen sisällön perusteella tunnustaa sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavan laitoksen asema hänen toimiessaan täysi-ikäisten holhousoikeudellisena valtuutettuna, avustajana ja edunvalvojana ja ylittääkö se, että kansallinen lainsäätäjät tai hallintoviranomaiset jättää toimijan aseman tunnustamatta, jäsenvaltioille kyseisellä direktiivillä annetun harkintavallan rajat.

1 Alkuperäinen kieli: italia.

2 Yhteisestä arvonnalisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1).

3 Ks. tuomio 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, 38 kohta).

4 Verwaltungsgerichtshofin (Itävalta) 3.1.2020 esittämä ennakkoratkaisupyyntö – B v. Finanzamt Wien (C-1/20).

5 Asia C-1/20, ennakkoratkaisupyyntö, 41 kohta. Kirjallisissa vastauksissa unionin tuomioistuimen kysymyksiin, erityisesti vastauksessa kolmanteen kysymykseen, EQ toteaa, että Belgiassa vajaavaltaisten täysi-ikäisten henkilöiden väliaikaisiksi edunvalvojiksi nimetyt asianajajat eivät ole velvollisia maksamaan arvonnalisäveroa tästä toiminnastaan, mutta heidän on maksettava sitä muista asianajajana tarjoamista palveluista.

6 Ks. tuomio 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 30 kohta); tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 21 kohta) ja tuomio 26.5.2005, Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, 34 kohta).

7 Ks. tuomio 21.9.2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

8 Ks. viimeksi tuomio 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 28 kohta).

9 Ks. tuomio 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 28 kohta) ja tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 22 kohta). Vastaavasti, edelleen saman säännöksen tulkinnasta, ks. tuomio 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Unionin tuomioistuin toteaa, että vaikka vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, se ei tarkoita sitä, että vapautuksen määrittelemiseksi käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siinä määrin rajoittavasti, että vapautukset menettäisivät vaikutuksensa, tai niin, että niiden soveltaminen olisi käytännössä lähes mahdotonta.

10 Ks. tuomio 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 29 kohta); tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, 41 kohta) ja tuomio 26.5.2005, Kingscrest

Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, 30 kohta).

11 Ks. ennakkoratkaisupyyntö, pääasian valittajan perustelujen s. 3.

12 Ks. tuomio 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 31 kohta).

13 Ks. tuomio 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, 61 kohta).

14 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi). Kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 alkaen arvonlisäverodirektiivillä.

15 Ks. tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 24 kohta).

16 Ks. tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, 42 kohta).

17 Luxemburgin hallituksen kirjallinen vastaus, 16 kohta.

18 Ks. tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, 54 kohta).

19 Luxemburgin hallituksen kirjallinen vastaus, 14 kohta.

20 Ks. tuomio 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 43 kohta); tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, 32 kohta) ja tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Ks. tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, 33 kohta) ja tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

22 Ks. tuomio 26.5.2005, Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Ks. tuomio 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, 54 ja 57 kohta) ja tuomio 26.5.2005, Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, 51 ja 52 kohta).

24 Ks. tuomio 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, 56 kohta) ja tuomio 26.5.2005, Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, 52 ja 54 kohta).

25 Ks. tuomio 17.6.2010, komissio v. Ranska (C-492/08, EU:C:2010:348, 45 ja 46 kohta).

26 Ks. tuomio 28.7.2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, 65 kohta).

27 Ks. tuomio 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 30 kohta); tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 21 kohta) ja tuomio 26.5.2005, Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, 34 kohta).

28 Ks. tuomio 17.6.2010, komissio v. Ranska (C-492/08, EU:C:2010:348, 44 kohta).

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

30 Ks. tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, 49 kohta).

- 31 Ks. tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, 39 kohta) ja tuomio 12.3.2015, "go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 32 Ks. EQ:n vastaukset unionin tuomioistuimen kysymyksiin, erityisesti vastaus ensimmäiseen kysymykseen.
- 33 Ks. tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 34 Ks. tuomio 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 44 kohta); tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, 35 kohta) ja tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 35 Unionin tuomioistuimen kirjallisiin kysymyksiin antamissaan vastauksissa pääasian valittaja ja Luxemburgin hallitus esittävät näistä edellytyksistä toisistaan eroavia käsityksiä. Näin ollen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä varmistua asioiden todellisesta tilasta.
- 36 Joihinkin, mutta ei kaikkiin toimijan liiketoimiin sovellettavan osittaisen vapautuksen osalta ks. hiljattain, 20.11.2019 annettu tuomio Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, 42 ja 43 kohta) (jossa todetaan, että luonteeltaan toisenlaisten palvelujen olemassaolo ei muuta vapautuksen luonnetta) ja tuomio 21.1.2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, 54 kohta).
- 37 Ks. tuomio 19.1.1982, Becker (C-8/81, EU:C:1982:7, 29 kohta).
- 38 Ks. tuomio 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, 60 kohta) ja tuomio 15.11.2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, 32 kohta).
- 39 Ks. tuomio 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 40 Ks. tuomio 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, 53 kohta).
- 41 Ks. tuomio 10.9.2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, 52–61 kohta).
- 42 Ks. tuomio 8.10.2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).