

TIDSKRIFT

UTGIVEN AV

JURIDISKA FÖRENINGEN

I FINLAND

ETTHUNDRAFEMTIOFGMTE'RA RGÅNGEN
FJÄRDE HÄFTET
2019

Artiklar

- Olli Norros*: May the Ten-year Limitation Period in the Finnish Limitation Act
Contradict the Principle of Effectiveness in EU Law?181–215
- Alfred Streng*: Uthyrning av personal inom social- och hälsovård
– momspliktigt eller inte?216–239
- Björn Forssén*: Moms och bemanning inom vård och omsorg – den finska
och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten240–253

Praxis och kortare bidrag

- Kristiina Rebane*: Free and Equitable Treatment and the State's Right to Regulate 254–265

Tidskriften utkommer år 2019 med 6 nummer.

REDAKTION

Huvudredaktör: Professor Marcus Norrgård, Helsingfors universitet, Juridiska utbildningen i Vasa, PB 1010, Storalånggatan 28–30 (Ekgården vån. 4), 65101 Vasa, Finland, tel. +358-(0)9 191 20370, +358-(0)50 318 5793, e-post: marcus.norrgard@helsinki.fi.

Första redaktionssekreterare: JM Alicia Nylund, Helsingfors universitet, Juridiska utbildningen i Vasa, PB 1010, Storalånggatan 28–30 (Ekgården vån. 4), 65101 Vasa, Finland, tel. +358-(0)50 364 7506, e-post: alicia.nylund@helsinki.fi.

Andra redaktionssekreterare: JD Dan Helenius, Juridiska fakulteten, Porthania vån. 5, Universitetsgatan 3 (PB 4), 00014 Helsingfors universitet, Finland, tel. +358-(0)50 536 1396, e-post: dan.helenius@helsinki.fi.

Litteraturredaktör: JM Emilie Yliheljo, Juridiska fakulteten, PB 4, Universitetsgatan 3, 00014 Helsingfors Universitet, tel. +358-(0)50 430 6262, e-post: emilie.yliheljo@helsinki.fi.

Redaktionsråd: Professor Dan Frände (ordf.), konsultativ tjänsteman Heidi Kaila, professor Björn Sandvik, professor Niklas Bruun (i egenskap av Juridiska Föreningens representant) och professor Marcus Norrgård (i egenskap av huvudredaktör för JFT).

Prenumeration kan ske på adressen <http://jff.fi/prenumeration> eller genom föreningens skattmästare, JM Stefan Stellato, Juridiska Föreningen i Finland r.f., c/o Hannes Snellman Advokatbyrå Ab, PB 333, 00131 Helsingfors, tel. +358-(0)9 2288 4223, e-post: skattmastaren@jff.fi.

Prenumerationspriset är 70 euro. För juris studerande är priset 25 euro. För utländska prenumeranter utanför EU är priset 80 euro.

Anmälan av nya medlemmar samt adressändringar tas emot av föreningens skattmästare eller på adressen <http://jff.fi/medlemsarenden/>.

Medlemsavgiften är 50 euro. För juris magistrar, som avlagt examen under de fem senaste åren, är avgiften 25 euro. Varje medlem erhåller ett exemplar av tidskriften.

Inbetalningar kan göras på föreningens bankkonto IBAN: FI73 2400 3800 0241 98, SWIFT: NDEAFIHH.

Prenumeranternas adressförändringar och övriga anmälningar gällande tidskriftens distribution görs hos föreningens skattmästare.

Äldre årgångar av tidskriften kan rekvireras från Vetenskapsbokhandeln, Snellmansgatan 13, 00170 Helsingfors, telefon (09) 635 177, e-post: tiedekirja@tsv.fi. Medlemmar och studerande vid en juridisk fakultet i Finland får 50 % rabatt.

Anvisningar för skribenter

I JFT publiceras juridiska texter och litteraturrecensioner av intresse främst för den finländska, men även den nordiska läskretsen. Bidrag från andra nordiska länder än Finland och länder utanför Norden är följaktligen också välkomna. Publiceringsspråket är primärt svenska, men även texter på andra språk, främst engelska, publiceras.

Teckenformatet i insända bidrag bör vara 12 pt, radavståndet 1,5 och teckensnittet Times New Roman. Huvudrubriken bör vara 18 pt, första rubriken 12 pt, dess underrubrik 12 pt kursiverat och underrubrik till underrubrik 12 pt renstilt. Understrykningar eller fetstil används inte i rubriker, bröd- eller fotnotstext, utan betoningar och främmande ord markeras med kursiv stil. Indrag för stycken bör inte brukas.

Manuskriptet insänds som e-postbilaga, eller alternativt lagrad på en minnessticka per post till första redaktionssekreteraren (adressuppgifter på frampärmens insida) i Word-format.

Tabeller, diagram och övriga grafiska framställningar bör insändas som en separat fil. Scheman sänds i Word- eller Excel-format som separata filer och bilder som JPG-filer (noggrannhet 300 dpi). Tabeller, diagram och figurer numreras löpande och deras rubriker utskrivs kursivt ovanför den grafiska framställningen.

Skribenten ska uppge namn, lärd grad eller tjänst och kontaktuppgifter. Ett förslag till engelskspråkig rubrik bör bifogas i korrekturskedet. Redaktionen korrigerar klara skrivfel i texten utan skribentens tillstånd.

Referenser görs i fotnoter med fortlöpande numrering. Redaktionen rekommenderar att fullständiga bibliografiska uppgifter uppges endast första gången källan anges. En separat litteraturlista intas endast om detta motiveras av artikelns längd.

Följande referensmodell förordas av redaktionen: Dan Frände, Allmän straffrätt. Forum Iuris 2012, s. 225. Vid upprepade hänvisningar till samma verk uppges endast författarens efternamn och verkets tryckår. Om referenser görs till flera verk av samma författare från samma år åtskiljs dessa med små bokstäver efter tryckåret (t.ex. Frände 2012a; Frände 2012b).

För artiklar i samlingsverk skrivs referensen enligt följande: Johan Boucht, Den juridiska utbildningen – ett genmäle, s. 263–277 i verket Kimmo Nuotio – Casper Herler – Johan Boucht (red.), Nykyajan muuttuva oikeus – Nutida rätt i förändring. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2001, s. 270.

För artiklar i tidskrifter gäller följande: Marcus Norrgård, Civilprocessens funktioner – tolkningshjälp eller läroboksutfyllnad. JFT 2–3/2001, s. 140–163, 142.

För publicering som artikel krävs av bidraget en klar akademisk ambition. Övriga bidrag, som inte hör till litteraturavdelningen, publiceras i huvudsak som "Praxis och kortare bidrag". Bedömningen av en texts publiceringspotential och publiceringsavdelningen görs av redaktionen.

Till skribenten betalas ingen ersättning om inte annat avtalas. Varje skribent erhåller ett särtryck av sitt bidrag i elektronisk form samt ett exemplar av det nummer av JFT i vilket bidraget ingår. Publiceringsrättigheten för uppsatser publicerade i JFT tillhör Juridiska Föreningen i Finland, men författaren har rätt att i icke-kommersiellt syfte publicera uppsatsen elektroniskt. Om överlåtelse av publiceringsrättigheten avtalas in casu med skribenten. Texter som redan publicerats på samma språk eller som kommer att publiceras i andra tidskrifter eller verk på samma språk publiceras inte. Redaktionen förbehåller sig rätten att refusera insända artiklar eller litteraturrecensioner.

Litteraturrecensioner sänds direkt till litteraturredaktören. Om litteraturrecensioner avtalas separat med litteraturredaktören.

Närmare anvisningar och information fås av huvudredaktören eller första redaktionssekreteraren.

ARTIKLAR

Peer review article

Olli Norros, Associate Professor, University of Helsinki

May the Ten-year Limitation Period in the Finnish Limitation Act Contradict the Principle of Effectiveness in EU Law?

1 Introduction

Like most of the central legal questions in the field of civil law, the question of when a debt becomes time-barred is not harmonised within the EU, apart from certain specific situations where EU law contains substantive provisions on the basis of liability as well as the limitation period for such liability. As examples of the latter type of norms, one may note Article 10 of the Directive 2014/104/EU, regarding liability for damages in a case of an infringement of EU competition law, and Articles 10–11 of the Directive 85/374/EEC, regarding product liability. Apart from such specifically regulated situations, the question of limitation of actions – or, as *Reinhard Zimmermann* recommends it to be called, *liberative prescription*¹ – is governed by rules at national level. This applies even in situations where the grounds of the claim itself are based on EU legislation. In other words, unless otherwise provided in EU law, the enforcement of rights based on EU law takes place under the existing national remedies and procedural rules.² This principle is often referred to as the principle of *national procedural autonomy*. Likewise, the question of when a monetary

¹ Reinhard Zimmermann, *Comparative Foundations of a European Law of Set-Off and Prescription*. Cambridge University Press 2002, p. 69–75.

² See, e.g., Michael Dougan, *The Vicissitudes of Life at the Coalface: Remedies and Procedures for Enforcing Union Law before the National Courts*, p. 407–438 in Paul Craig – Gráinne de Búrca (eds), *The Evolution of EU Law*. Second Edition. Oxford University Press 2011, p. 411; Renato Nazzini, *Potency and Act of the Principle of Effectiveness: The Development of Competition Law Remedies and Procedures in Community Law*, p. 401–436 in Catherine Barnard – Okeoghene Odudu (eds), *The Outer Limits of European Union law*, Bloomsbury Publishing Plc 2009, p. 406; Leif Sevón, *Kansallinen tuomari yhteisön tuomarina: prosessiautonomian periaate ja sen rajat*. Defensor Legis 1/2003, p. 3–12, 3–4; Paul Craig – Gráinne de Búrca, *EU Law. Text, Cases, and Materials*. Sixth Edition. Oxford University Press 2015, p. 226–227; Katri Havu, *Private Enforcement of EU (Competition) Law – Remarks and Outlooks Regarding*

claim becomes time-barred falls under the scope of the said principle, regardless of whether the norms regarding limitation of actions are understood as procedural or material by their nature.³

There are two well-established exceptions to the principle of national procedural autonomy. First, the *principle of equivalence* requires that the remedies and forms of actions available to ensure the observance of national law must be available in the same way to ensure the observance of EU law. Secondly, national procedural rules must not render virtually impossible or excessively difficult the exercise of rights conferred by EU law. This is the so-called *principle of effectiveness*.⁴

The scope of this article is to analyse, whether, and if so, under which circumstances the ten-year limitation period enacted in Section 7(2) of the Finnish Limitation Act⁵ (15.8.2003/728; in Swedish *Lag om preskription av skulder*; in Finnish *Laki velan vanhentumisesta*) may become inconsistent with the principle of effectiveness.⁶

The Limitation Act regulates as a general statute the question of when a debt becomes time-barred, meaning that it cannot be collected anymore. As regards the length and point of commencement of the limitation period, the Limitation Act is structured so that there are different provisions for different types of debts. Section 7 of the Act regulates the limitation of liability for damages and corresponding debts. The structure of the provision reflects a typical modern two-tier prescription norm: in generic terms, Section 7(1) provides that the so-called general limitation period of three years enacted in Section 4 starts to run from the moment the grounds for the claim became observable, as specified more in detail in Section 7(1) for different types of damage claims.

the Intertwinement of EU and National Law. Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT) 1–2/2014, p. 55–72, 56–57.

³ See, e.g., Case C-188/95 *Fantask A/S e.a. v Industriministeriet (Erhvervministeriet)* [1997] ECR I-06783, paras 42–52.

⁴ See, e.g., Case 33-76 *Rewe-Zentralfinanz eG et Rewe-Zentral AG v Landwirtschaftskammer für das Saarland* [1976] ECR 01989, para 5; Case 45/76 *Comet BV v. Produktschap voor Siergewassen* [1976] ECR 02043, paras 12–16; Case 199/82 *Amministrazione delle Finanze dello Stato v SpA San Giorgio* [1983] ECR 03595, paras 12, 14; Case C-312/93 *Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS v Belgian State* [1995] ECR I-04599, para. 12; Case C 246/09 *Susanne Bulicic v Deutsche Büro Service GmbH* [2010] ECR I-07003, para. 25.

⁵ The Limitation Act does not, despite of its importance, belong to those 1040 Finnish statutes of which there is an unofficial English translation published in the free online service Finlex <www.finlex.fi>, upheld by the Finnish Ministry of Justice. Therefore, in this article all translations from the original Finnish legal text, as regards the Limitation Act, are made by the author.

⁶ This article is partly based on an expert legal opinion issued by the author in a certain foreign litigation.

Section 7(2) provides that prescription of a claim must anyhow be interrupted before ten years have passed from the breach of contract or the event that led to the damage. In other words, Section 7(2) enacts a so-called secondary limitation period of ten years, which starts to run from the breach of contract or the event that led to the damage. However, personal injuries and environmental damages are specifically excluded from the scope of the ten-year limitation period (second sentence of Section 7(2)). Therefore, liability for such types of loss is excluded also from the scope of this section.

A central feature in the limitation period enacted in Section 7(2) is that commencement of it does not require that the creditor, i.e. the injured party, is aware or that he⁷ even could be aware of existence of his right to performance. In this sense, the limitation period of Section 7(2) may be described as *knowledge-insensitive* in contrast to such *knowledge-sensitive* limitation periods, where commencement requires that the creditor has or ought to have become aware of his right. An example of the latter type of limitation period is the one enacted in Section 7(1).

The knowledge-insensitive nature of the limitation period of Section 7(2) is crucial also as regards its relation to the principle of effectiveness, because this feature makes it possible that a debt belonging to the scope of Section 7(2) may expire so that the creditor was never aware of it. If the debt in question has its grounds in EU law – for example, if the debt is compensation for loss incurred by infringement of EU law – one may ask, if the said limitation period has rendered ‘virtually impossible or excessively difficult’ to enforce a right conferred by EU law.

Anyhow, it must be stressed that according to the Court of Justice of the European Union (CJEU), the principle of effectiveness must be assessed ‘*on a case by case basis, taking account of each case's own factual and legal context as a whole, which cannot be applied mechanically in fields other than those in which they were made*’.⁸ In other words, the compliance of a provision of national law, such as a certain limitation period, with the principle of effectiveness is not a question whether such limitation period *in abstracto* contradicts the principle of effectiveness. Instead, it is always a question of a party’s possibility to enforce his right in this very case.⁹

⁷ In this article, such legal positions as debtor, creditor etc. are, for the sake of simplicity, referred to with the pronoun ‘he’, covering also female subjects as well as inanimate legal subjects such as companies or associations.

⁸ Case C-473/00 *Cofidis SA v Jean-Louis Fredout* [2002] ECR I-10875, para. 37.

⁹ Takis Tridimas, *The General Principles of EU Law*. Second Edition. Oxford University Press 2006, p. 432; Craig – de Búrca 2015, p. 240.

Thus, also the analysis in this article cannot aim to a categorical conclusion, such as finding the limitation period of Section 7(2) either accordant or inconsistent with the principle of effectiveness. Consequently, we must content ourselves with 1) analysing the relation between Section 7(2) and the principle of effectiveness on a general level, and 2) recognising certain factual circumstances that could in an individual case affect the outcome of such analysis. However, before addressing those questions, we will start with a brief review of the substance and objectives of both the principle of effectiveness and Section 7(2) of the Limitation Act.

2 Generally on the Principle of Effectiveness

The background of the principle of effectiveness is the decentralisation of the judicial system of EU law: national courts are the primary venue for the assertion of rights based on EU law.¹⁰ Because the EU legislation does not contain generally applicable rules on legal remedies for different kinds of rights based on EU law or procedural rules for litigation concerning such rights, such legal questions are normally determined by the applicable national jurisdiction. This starting point is, as mentioned below, often referred to as the principle of procedural autonomy. However, it has been noted that talking about procedural autonomy has nowadays become misleading. That is because certain generally applicable principles have emerged within EU law, which delimits the possibilities of a national judge to assess questions of remedies and procedural issues merely from the viewpoint of national jurisdiction.¹¹

There does not seem to be any predominant method for categorising and systematising such principles, but different authors may discern the principles somewhat differently. The two most clearly defined of those principles are the aforementioned principles of equivalence and effectiveness, but also the *principle of sincere cooperation*,¹² manifested in Article 4(3) of the Treaty on European Union, the

¹⁰ Tridimas 2006, p. 419; Tuomas Ojanen, EU-oikeuden perusteita. 3., uudistettu laitos. Edita 2016, p. 98–99.

¹¹ Ojanen 2016, p. 99; accordingly Havu 2014, p. 56–57. See also Nazzini 2009, p. 405–410, who criticises the concept of procedural autonomy from the viewpoint that the concept of ‘right’ to something on grounds of EU law is too ambiguous, making it meaningless to assess the adequacy of judicial protection of such ‘right’.

¹² Juha Raitio, Euroopan unionin oikeus. Talentum Pro 2016, p. 207.

requirement of *proportionality*,¹³ the *principle of access to justice*,¹⁴ the *principle of full effectiveness of EU law*¹⁵ and the requirement of *adequate judicial protection*¹⁶ have been raised as independent restrictions to the procedural autonomy.

The requirement of adequate judicial protection is of particular interest here, because it may go even beyond the principle of effectiveness and require that of the possible ways of handling an EU law based claim, the way which most contributes to achieving the goals of the EU should be selected.¹⁷ However, the case-law of the CJEU indicates that the requirement of adequate judicial protection rises mostly in certain other kinds of cases, such as cases concerning sufficiency of remedies and compensation, rather than cases focusing on admissibility of certain detailed procedural rules, such as rules of limitation periods.¹⁸ For example, in the case *Von Colson*, which is understood as manifesting the requirement of adequate judicial protection,¹⁹ the core question was whether national rules determining compensable heads of loss led to sufficient compensation in case of infringement of EU law.²⁰ As regards the question of admissibility of a national limitation period, the CJEU seems to base its assessment mainly – or even merely – on the conventional principles of equivalence and effectiveness.²¹

¹³ Craig – de Búrca 2015, p. 229.

¹⁴ Ojanen 2016, p. 100.

¹⁵ Nazzini 2009, p. 414–417.

¹⁶ Nazzini 2009, p. 414–417; Craig – de Búrca 2015, p. 230–231; Havu 2014, p. 59–60.

¹⁷ Havu 2014, p. 59.

¹⁸ Accordingly Craig – de Búrca 2015, p. 238.

¹⁹ Craig – de Búrca 2015, p. 230; Havu 2014, p. 59.

²⁰ Case 14/83 *Sabine von Colson and Elisabeth Kamann v Land Nordrhein-Westfalen* [1984] ECR 01891.

²¹ However, one may note the Case C-208/90 *Theresa Emmott v Minister for Social Welfare and Attorney General* [1991] ECR I-04269. The CJEU held that in a case where transposing of a Directive has been neglected by a Member State, a national limitation period for a damage claim against the Member State could not begin to run before proper transposing of the Directive in question. That was so despite of that the national limitation period, according to the CJEU, ‘in principle satisfies’ the requirements of equivalence and effectiveness (see paras 16–17). However, the CJEU seems to have taken a step back from the more or less interventionist approach adopted in *Emmott* in more recent cases C-338/91 *H. Steenhorst-Neerings v Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor Detailhandel, Ambachten en Huisvrouwen* [1993] ECR I-05475 and C-410/92 *Elsie Rita Johnson v Chief Adjudication Officer* [1994] ECR I-05483. In those cases the facts were quite similar to the ones in *Emmott* and they were decided on grounds of the conventional principles of equivalence and effectiveness. On these cases, see Craig – de Búrca 2015, p. 235–236, stating that ‘[t]he broader principle articulated in *Emmott* – – – was abandoned in *Steenhorst-Neerings*’.

A similar conclusion has recently been drawn by Advocate General Wahl in his opinion in the case *Skanska*,²² regarding the question whether in a private law action for damages a company, which has continued the economic activity of a cartel participant, may be held liable to pay compensation for harm caused by a breach of Article 101 TFEU. A crucial preliminary question for this assessment was, whether the determination of which parties are liable for compensation of harm caused by conduct contrary to Article 101 TFEU is to be done by applying that provision directly or on the basis of national provisions. If national norms were applicable, this would potentially rise the question of admissibility of such norms in respect of the principles of equivalence and effectiveness.

Advocate General Wahl approached the question noting that ‘the classic test of equivalence and effectiveness is applied only in relation to “detailed rules governing the exercise of the right to claim compensation” before national courts’. Thus, according to Wahl, ‘that test is applied with regard to rules that (in one way or another) relate to the *application* of the right to claim compensation before a court of law’. Such rules are to be laid down by the Member States. In contrast, ‘where the constitutive conditions of the right to claim compensation are at stake (such as causation), such conditions are examined by reference to Article 101 TFEU’.²³ Wahl regarded the question of determination of the liable parties as belonging to the latter group of questions, and assessed the question directly on the basis of Article 101 TFEU with a conclusion that an economic successor of a cartelist is liable of breach of the said Article. The CJEU came to the same conclusion on mainly similar grounds but without outlining the scope of the principles of equivalence and effectiveness as Wahl did.

In legal literature, three phases have been identified in the development of the principle of effectiveness in the case-law of the CJEU. The first phase was the one of non-intervention. During these years, CJEU’s approach was to intervene in questions of remedies and procedural issues as little as possible, and thus secure national procedural autonomy.²⁴ The case *Rewe* has been raised as a notable example of case-law in the non-interventionist era of the principle of effectiveness.²⁵ A German importer of French apples had been obliged to pay charges for phytosanitary inspection. Those charges were later regarded as equivalent to customs duties and thus contrary to EU

²² Case C-724/17 *Vantaan kaupunki v Skanska Industrial Solutions Oy, NCC Industry Oy and Asfaltmix Oy* [2019].

²³ Case C-724/17 *Skanska*, opinion of Advocate General Wahl, paras 40–41.

²⁴ Tridimas 2006, p. 420; Juha Raitio, Kommentti Courage ja Crehan -tapauksen tulkintaan tehokkuusperiaatteesta julkisyhteisöjen vahingonkorvausvastuun näkökulmasta. *Defensor Legis* 4/2014, p. 654–660, 654. Accordingly Craig – de Búrca 2015, p. 226–229.

²⁵ Case 33-76 *Rewe*.

legislation. However, at that time the importer had already lost his right to claim back the unlawfully collected charges, because a limitation period in national legislation for such refund claim had elapsed. The importer tried to challenge the limitation period, but according to the CJEU, the applicable national time limits could be questioned only ‘if the conditions and time limits made it impossible in practice to exercise the rights’ conferred by EU law. According to the CJEU, ‘[t]his is not the case where reasonable periods of limitation of actions are fixed’.²⁶

As the case-law developed, the emphasis of the CJEU shifted from the requirements of non-discrimination and minimum protection to the need to provide effective remedies for the breach of rights conferred by EU law. The CJEU was prepared to require the removal of all obstacles posed by national law that prevent the full and effective enforcement of rights based on EU law.²⁷ As an illustrative example of this interventionist era one may refer to the case *Factortame*.²⁸ A number of companies, mainly of Spanish origin, had owned 95 fishing vessels altogether which were registered in the register of British vessels. However, the statutory system governing the registration of British fishing vessels was radically altered in order to put a stop to the practice known as ‘quota hopping’ whereby, according to the United Kingdom, its fishing quotas were ‘plundered’ by vessels flying the British flag but lacking a genuine link to the United Kingdom. The legislation was altered so that a registration to the British fishing vessels register provided, *inter alia*, that the vessel in question was British-owned and was managed from within the United Kingdom. The new legislation precluded the appellant companies from registering their vessels as British fishing vessels, and thus prevented the companies from continuing their business.

The companies challenged the new regulation’s compatibility with EU law and applied for the grant of interim relief until final judgment was given on their application for judicial review. The application for interim relief was dismissed in national courts because according to national law, the courts had no power to grant interim relief in such a case. The grant of such relief was precluded by an old common-law rule saying that an interim injunction may not be granted against the Crown, i.e. against the government, in conjunction with the presumption that an Act of Parliament is in conformity with EU law until a decision on its compatibility with that law

²⁶ Case 33-76 *Rewe*, para. 5.

²⁷ Tridimas 2006, p. 420–421; Raitio 2014, p. 654; Craig – de Búrca 2015, p. 231–235.

²⁸ Case C-213/89 *The Queen v Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd and others* [1990] ECR I-02433.

has been given. The CJEU, however, quashed this argument stating that the full effectiveness of EU law provides that a rule of national law cannot prevent a court from granting interim relief in order to ensure the full effectiveness of the judgment to be given on the existence of the rights claimed under EU law. According to the CJEU, a court which in those circumstances would grant interim relief, if it were not for a rule of national law, is obliged to set aside that rule.²⁹

The interventionist approach was not the end of the story, at least not so far. In the 1990's the line of thinking of the CJEU became yet again more moderate. After that, the chief feature in case-law has been a kind of selective deference to the national rules of procedure. This has taken the form, *inter alia*, of a tendency to leave discretion to national courts in determining whether the national rules of procedure provide a sufficient level of protection for the rights based on EU law in the issue at hand.³⁰

The nature of the principle of effectiveness as a legal norm is somewhat ambiguous. If we focus on the wording of the CJEU's description of the said principle, i.e. a prohibition for national procedural rules to 'render virtually impossible or excessively difficult the exercise of rights conferred by EU law', this does not give the picture of a legal principle in the normal sense. According to well-known words of *Robert Alexy*, legal principles may be understood as *optimisation requirements*, i.e. norms which require that something be realised to the greatest extent possible given the legal and factual possibilities.³¹ However, the concept of optimisation requirement does not suit the principle of effectiveness too well, because the said principle gains legal effect only in a situation, where the exercise of rights conferred by EU law would become 'virtually impossible or excessively difficult' because of a national procedural norm. In a situation where such discrepancy does not exist, the national norm is applied as it would be applied where the right to be exercised is based on purely national law.³²

On the other hand, the principle of effectiveness is also described as a 'weighing norm' and its application always requires consideration of other principles of EU law.³³ In addition, the nature of the principle of effectiveness as a legal norm is

²⁹ Case C-213/89 *Factortame*, para. 21.

³⁰ Tridimas 2006, p. 421; Craig – de Búrca 2015, p. 235–237, 239; see also Raitio 2014, p. 655.

³¹ Robert Alexy, *A Theory of Constitutional Rights*. Translated by Julian Rivers. Oxford University Press 2002, p. 47–48.

³² See Katri Havu, *Oikeus kilpailuoikeudelliseen vahingonkorvaukseen EU:n ja Suomen oikeudessa*. Suomalainen Lakimiesyhdistys 2013, p. 146, 253–254.

³³ Raitio 2014, p. 655.

blurred by ambiguousness in its relationship to the requirement of adequate judicial protection³⁴ as well as to the principle of full effectiveness of EU law.³⁵

However, at least in the context of norms of liberative prescription, the nature of the principle of effectiveness as a legal norm appears as quite straightforward, as shown in the case-law of the CJEU which is analysed in detail in Chapter 4 below. Either a national limitation norm is found contrary to the principle of effectiveness, which leads the said norm to being set aside in that very case, or the national norm is not problematic in this sense, which leaves the case at hand to be decided on the basis of the norm as it is. In other words, at least in context of limitation norms, there does not seem to be an option that a national limitation norm, which would delimit materialisation of a EU law based right to some extent but not rendering it ‘virtually impossible or excessively difficult’, could be rewritten in a more EU friendly form.³⁶

3 Generally on Section 7(2) of the Limitation Act

As mentioned above, Section 7(2) of the Limitation Act provides for a ten-year limitation period commencing from the moment of breach of contract, in case of contractual liability, or from the event that led to the damage, if liability in the case is based on extra-contractual liability norms. In parallel to the ten-year limitation period of Section 7(2), there is a three-year limitation period, which starts to run from the moment the injured party has or ought to have become aware of, in case of contractual liability, the breach of a contract, and in case of extra-contractual liability, the loss and the party liable of it (Section 7(1)). Lapsing of either of these two limitation periods leads to liberative prescription of the debt, regardless how much is left of the other limitation period. It is also worth noting that when the three-year limitation period starts to run, this does not by any means supersede the ten-year limitation

³⁴ Havu 2014, p. 59–60; Nazzini 2009, p. 403.

³⁵ For an illustrative example, see the reasoning of the CJEU in a recent case *C-637/17 Cogeco Communications Inc v Sport TV Portugal SA and Others* [2019], paras 43–48.

³⁶ See also Havu 2014, p. 63–64, who warns about possible problems if a court exaggerates safeguarding of full effect of EU law over applicable national norms. Accordingly Juha Raitio, Oikeusvaltioperiaate, oikeusvarmuus ja koherenssi Euroopan unionin kilpailuoikeudessa. Defensor Legis 1/2019, p. 58–68, 66–68.

period regarding the same damage claim, but both limitation periods run independently of each other and, in case of expiry of one of them, lead to prescription of the claim.³⁷

The function of the three-year limitation period is to push an injured party to present his claim for damages or otherwise disclose to the liable party his opinion of his right to compensation within a certain limited time, i.e. three years. Thus, the purpose of the three-year limitation period is to prevent unnecessary procrastination on the creditor's part. On the other hand, the rule regarding commencement of the three-year limitation period protects the creditor in a sense that the limitation period does not start to run at all if the creditor is not and even could not reasonably be aware of existence of his right.³⁸ In other words, Section 7(1) grants the creditor three years of 'efficient playing time' to bring an action against the liable party.

In most cases, the grounds for a damage claim are revealed to the injured party quite soon after the emergence of the claim, and thus the question of liberative prescription is determined merely on the basis of the three-year limitation period. However, this is not always the case. Sometimes it takes a long time before the economic consequences of a certain damaging act appear. For example, in the Finnish Supreme Court case KKO 2013:72 an attorney had made a mistake in 1997 when drafting a statement of claim. The claim was victorious, but because of the mistake, the client received only a small part of the compensation she could have received. This unfortunate outcome was completely confirmed no earlier than in 2007. The client's compensation claim towards the attorney was dismissed as time-barred, because at the time of the claim, just over ten years had lapsed from the time the attorney filed the ill-fated statement of claims.

On the other hand, it may happen that a party has suffered certain loss without knowing it, until the situation is revealed to him years later. Such a situation may occur, for example, in a case where a party has been a customer to a member of a cartel, and because of the cartel, has been forced to pay overprice of the product in question.

The function and significance of Section 7(2) appear in these kinds of situations. The function of the said section is to provide a sort of fixed deadline for the injured party to take action in order to pursue his rights in case the damage remains unobserved for several years. Without the ten-year limitation period, which starts to run irrespective of the injured party's awareness of the damage, there would be no restric-

³⁷ Olli Norros, *Obligationsrätt*. Alma Talent 2018, p. 585.

³⁸ Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till en reform av lagstiftningen om preskription av skulder och offentlig stämning 187/2002 rd, p. 17–18.

tion of how far in the future the settling of the claim could be postponed. This possibility would impede risk management, increase uncertainty and compel courts to decide cases on an uncertain basis, as most of the necessary evidence would have been lost or become unreliable. For these reasons, the ‘long-stop’ prescription period of ten years has been regarded as an inherent part of the Limitation Act³⁹ like corresponding statutes in many other legal systems.⁴⁰

4 Starting Points for the Assessment of Section 7(2) in the Light of the Principle of Effectiveness

4.1 General Remarks

In theory, if one were to strive for maximum enforcement and effectiveness of EU law, one could argue that national limitation periods are always a threat to the ultimate effectiveness of EU law and should be set aside without further investigation. That is because once a limitation expires and liberative prescription occurs in case of a claim based on EU law, this prevents enforcement of the claim for good. However, this is obviously not the way the CJEU has approached the issue. Quite the contrary, the CJEU has clearly recognised the admissibility and importance of reasonable limitation periods.

In the case *Pohl*, the CJEU held that ‘it is compatible with European Union law to lay down reasonable time-limits for bringing proceedings in the interests of legal certainty to the extent that such time-limits are not liable to make it in practice impossible or excessively difficult to exercise the rights conferred by European Union law’.⁴¹ In *Bulicke*, the CJEU stated that when analysing the admissibility of a national limitation period in the light of the principle of effectiveness ‘account must be taken, where appropriate, of the basic principles of the domestic judicial system, such as protection of the rights of the defence, the principle of legal certainty and the proper conduct of procedure’.⁴² In *Compass* it was first stated that ‘it is compatible with EU

³⁹ See, e.g., RP 187/2002 rd, p. 20, 52 and the Finnish Supreme Court precedent KKO 2016:98, paras 4–7.

⁴⁰ See, e.g., Article 11 of the Directive 85/374/EEC, Section 199(3)(1) of the German *Bürgerliches Gesetzbuch* (BGB), Section 3(3)(2)–(3) of the Danish Limitation Act (*Lov om forældelse af fordringer*) and Section 10(4) of the Norwegian Limitation Act (*Lov om foreldelse av fordringer (foreldelsesloven)*).

⁴¹ Case C 429/12 *Siegfried Pohl v ÖBB-Infrastruktur AG* [2014], para. 29.

⁴² Case C 246/09 *Bulicke*, para. 35.

law to lay down reasonable time limits for bringing proceedings in the interests of legal certainty which protects both the taxpayer and the authorities concerned'. According to the CJEU, '[s]uch periods are not by their nature liable to make it virtually impossible or excessively difficult to exercise the rights conferred by EU law, even if the expiry of those periods necessarily entails the dismissal, in whole or in part, of the action brought'.⁴³ In *Asturcom Telecomunicaciones*, it was also noted that 'the principle of effectiveness cannot be stretched so far as to — — — make up fully for the total inertia' of the creditor.⁴⁴

Moreover, one has to keep in mind the wording customarily used by the CJEU when referring to the principle of effectiveness, i.e. that the exercise of rights conferred by EU law must not be rendered 'virtually impossible or excessively difficult' by the national procedural rules. The wording indicates that the threshold for intervening national procedural rules with the principle of effectiveness is intended to be remarkably high.

4.2 Criteria of *Manfredi*

In the case-law of the CJEU, there are many cases where a certain feature of a national limitation norm is raised as being prone to challenge the admissibility of that norm in respect of the principle of effectiveness.⁴⁵ Probably the best known of these cases is *Manfredi*, where problematic features of prescription norms were outlined on a quite general level.⁴⁶ In the case, the appellant claimed partial repayment of charges of compulsory civil liability auto insurance, because it had been revealed that the insurance companies providing such insurances had formed a cartel. The companies objected the claim alleging, *inter alia*, that their possible liability had become time-barred by virtue of national rules on liberative prescription. The appellant objected to this allegation claiming that the national prescription rules led to an outcome contrary to the principle of effectiveness.

⁴³ Case C-38/16 *Compass Contract Services Limited v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* [2017], para. 42.

⁴⁴ Case C-40/08 *Asturcom Telecomunicaciones SL v Cristina Rodríguez Nogueira* [2009] ECR I-09579, para. 47.

⁴⁵ For a compact survey, see Craig – de Búrca 2015, p. 242–243.

⁴⁶ Joined cases C-295/04 to C-298/04 *Vincenzo Manfredi v Lloyd Adriatico Assicurazioni SpA* (C-295/04), *Antonio Cannito v Fondiaria Sai SpA* (C-296/04) and *Nicolò Tricarico* (C-297/04) and *Pasqualina Murgolo* (C-298/04) *v Assitalia SpA* [2006] ECR I-06619.

The CJEU left the final decision in this question to the national court, but outlined the criteria for the assessment. According to the CJEU, ‘[a] national rule under which [1] the limitation period begins to run from the day on which the agreement or concerted practice was adopted could make it practically impossible to exercise the right to seek compensation for the harm caused by that prohibited agreement or practice, particularly if that national rule also imposes [2] a short limitation period which [3] is not capable of being suspended’ (numbering by the author).⁴⁷ It is worth noting that these three features, i.e. the length of a limitation period, the starting point thereof and the possibility for the period to be interrupted or suspended may be generally understood as the ‘cornerstones’ of prescription norms – the features that mostly determine the level of harshness of such norms.⁴⁸

When the features described by the CJEU in *Manfredi* are contrasted with Section 7(2) of the Limitation Act, this indicates that Section 7(2) is at least in the clear majority of cases admissible with regard to the principle of effectiveness.

Let us first examine the question of point of commencement of the limitation period. According to Italian law, which was the applicable national law in the *Manfredi* case, the prescription period for a cartel damage claim started from the day on which the agreement, decision or concerted practice to form a cartel was adopted.⁴⁹ In the abstract, it is easy to agree with the CJEU that this kind of prescription norm is prone to make it practically impossible to exercise the right to seek compensation, even if we assume that the existence of the cartel is revealed some day. If it is not, then it is of course impossible to claim damages, but this has nothing to do with liberative prescription. Anyhow, even if the cartel is revealed in the end, there may easily be several years between the forming of the cartel and the time the cartel is exposed – and exposed in such a way that the injured parties have sufficient information to present their claim for compensation.⁵⁰ As the CJEU stated in *Cogeco*,

⁴⁷ Joined cases C-295/04 to C-298/04 *Manfredi*, para. 78.

⁴⁸ Magnus Matningsdal, Foreldelse av erstatningskrav ved personskade. Tidsskrift for rettsvitenskap 3–4/1980, p. 472–511, 480; Norros 2018, p. 602; see also RP 187/2002 rd, p. 17.

⁴⁹ Joined cases C-295/04 to C-298/04 *Manfredi*, para. 75.

⁵⁰ In practice, the interval between a) exposure of a cartel in general terms and b) the moment when a party being damaged by the cartel receives sufficient information for a damage claim seems to be often quite long. That is mostly because an injured party cannot normally gather the information needed for his claim by any other means than by waiting for the competition authority’s investigation to be finished and published. Moreover, completion of such investigation may take quite long time, because members of a cartel usually try their best to conceal all possible information about the cartel. The said may be illustrated with a Finnish Supreme Court case KKO 2016:11, where the Finnish competition authority published the first public announcement of a cartel in May 2004, but it was not until December 2006 that the results of

especially in the case of competition law infringement, the bringing of actions for damages requires a complex factual and economic analysis.⁵¹

What is the case as regards Section 7(2) of the Limitation Act? Behind the said section one can recognise a so-called *principle of the first legal fact* (in Swedish *första rättsfaktumets princip*; in Finnish *ensimmäisen tosiseikan periaate*). According to this principle, in a case where a certain debt is a result of several measures on the debtor's part, the limitation period for such debt starts to run from the first measure that is of essence to emergence of the debt.⁵² Thus, in some situations Section 7(2) may lead to an outcome that resembles the one described in *Manfredi*, i.e. the limitation period starts to run from the beginning of certain damaging activity of the liable party. However, this is not always the case. In contrast to the *principle of the first legal fact*, there is a quite established view that in a case where incurring of loss is a result from certain *continuous activity or omission*, the ten-year limitation period starts to run, as a main rule, from the date of the ceasing of such activity.⁵³

As regards liability based on upholding a cartel – a basis for liability that was present in the case *Manfredi* – we may note that interpretation of Section 7(2) differs from the one described, and regarded as problematic by the CJEU in *Manfredi*. However, it is important to note that liberative prescription of liability based on competition law infringement has been regulated in Finland by special legislation since 1 October 1998, when an amendment to the Act on Competition Restrictions

the investigation were published. According to the Finnish Supreme Court, the latter date was the moment when a contracting party to a member of the cartel had received sufficient information of his loss and the party liable of it, thus commencing the three-year limitation period of Section 7(1) of the Limitation Act (KKO 2016:11, paras 30 and 45).

⁵¹ Case C-637/17 *Cogeco*, para. 46.

⁵² For the part of the old Limitation Decree, see Aarne Rekola, *Saamisoikeuden vanhentuminen Suomen lain mukaan I–II*. Helsinki 1938, p. 103, 107–108; for the part of the current Limitation Act, see Norros 2018, p. 585; for the part of similar provisions of Swedish law, see Stefan Lindskog, *Preskription. Om civilrättsliga förpliktelsers upphörande efter viss tid*. Fjärde upplagan. Wolters Kluwer 2017, p. 412–418. The principle may be illustrated with the Finnish Supreme Court case KKO 2016:98. A housing company claimed compensation from the neighboring housing company on grounds that the latter had constructed a parking space on its courtyard in a manner that caused rainwater to soak into the structure of the claimant company, and the effect thereof was even intensified by defective maintenance of the parking space. The defendant company objected the claim alleging that its possible liability had become time-barred. The Supreme Court dismissed the claim as being time-barred by virtue of Section 7(2) of the Limitation Act stating that the ten-year limitation period had commenced already on the date on which the parking space had been constructed. Thus, the possibility that the maintenance of the parking space had been neglected was irrelevant as regards the date of commencement of the limitation period.

⁵³ Norros 2018 p. 587, 589; in more detail Olli Norros, *Vahingonkorvausvelan vanhentuminen*. Talentum 2015, p. 138–147, 166 with references.

(25.5.1992/480; in Swedish *lag om konkurrensbegränsningar*; in Finnish *laki kilpailunrajoituksista*) came into force. Thus, the question of liberative prescription of such liability by virtue of Limitation Act is relevant only as regards competition law infringements prior to 1 October 1998.⁵⁴

Anyhow, if we analyse liability of a member of a cartel towards a customer within the framework of the Limitation Act, we first note that such liability may be based, at least in principle, on either contractual or extra-contractual liability norms as well as the doctrine of restitution.⁵⁵ However, the differences between these grounds for liability most probably do not affect the assessment under Section 7(2).

If we assess such liability as extra-contractual, which in my opinion should be the primary way of thinking,⁵⁶ we must ask, what is the moment of ‘the event that lead to the damage’ in such context? This question has not been addressed directly in the legislative materials or in the case-law of the Finnish Supreme Court. The Helsinki District Court and the Helsinki Court of Appeals have adopted different approaches in different cases, calculating the limitation period, for example, from the end of the cartel, from the conclusion of each individual sales contract or from the moment when the contract price was paid. Consequently, the legal state of the issue may be understood to be more or less unclear. Personally, I am inclined to take the view that the starting point of the ten-year limitation period in a cartel damages case should be the time of each individual sales contract concluded under the alleged effect of the cartel. In other words, in a case where a customer of a business taking part in a cartel has concluded several sales contracts with members of the cartel, and thus suffered from the price distortions during the cartel, the ten-

⁵⁴ It is worth noting that the Limitation Act is, according to the first sentence of Section 21(3), applicable even to obligations the legal basis of which has arisen before the entry into force of the Limitation Act on 1st January 2004. However, after the said date there was a transition period of three years during which an ‘old’ obligation could not become time-barred by virtue of the Limitation Act, unless it would have become time-barred also by virtue of the previous limitation statute. Retroactive application of limitation norms combined with insufficient transition arrangements has led to a collision with the principle of effectiveness in certain cases. See, e.g., Case C-62/00 *Marks & Spencer plc v Commissioners of Customs & Excise* [2002] ECR I-06325 and Case C-255/00 *Grundig Italiana SpA v Ministero delle Finanze* [2002] ECR I-08003.

⁵⁵ See the Finnish Supreme Court case KKO 2016:11, paras 17 and 19.

⁵⁶ As regards the choice between contractual and extra-contractual liability, liability of a member of a cartel must be understood primarily as extra-contractual by its nature. Understanding such liability as contractual is problematic, because the loss of the customer is not occurred by the fact that a contractual obligation would not be fulfilled as agreed – which is the scope of application of contractual liability – but quite the contrary, by the fact that the customer indeed paid what was agreed. The loss occurs because of undertakings of the same branch have restricted their competition and thus distorted the price level on the market – an act which is as such external to fulfilment of obligations of a separate customer contract.

year limitation period for the damages claim is determined independently for each transaction.

According to the case *Manfredi*, shortness of the limitation period is one of the two features of a limitation norm, which are, if combined with a rule locating the point of commencement of the limitation period in the beginning of the damaging activity, prone to lead to contradiction with the principle of effectiveness.⁵⁷ However, this is clearly not the case as regards Section 7(2) of the Limitation Act. The limitation period enacted in the said provision is ten years long, which can hardly be described as *short* in the sense of the *Manfredi* case. According to an established view of the CJEU, a national limitation period of three years appears to be reasonable with regard to the principle of effectiveness – in general terms.⁵⁸ I will address the significance of the length of a limitation period in more detail in the next Chapter.

According to the reasoning in *Manfredi*, also the possibility of suspension or interruption of the limitation period is relevant when assessing its admissibility with regard to the principle of effectiveness.⁵⁹ In this sense, the Limitation Act is remarkably creditor-friendly in an international comparison. Like in most other jurisdictions, an acknowledgement of the debt by the debtor interrupts the limitation period under the Limitation Act (see Section 10(1)(2)). In addition, the Limitation Act allows even the creditor to interrupt a limitation period by informal measures, for example, by informally reminding the debtor of the debt. In other words, unlike in many other jurisdictions, under the Limitation Act a creditor does not have to sue the debtor or take some other legal action in order to interrupt a limitation period.⁶⁰ There is no restriction on how often and how many times an interruption may be carried out. As regards the content of the interruptive measure, the only requirement is that the debt in question must be individualised. When it is a question of liability for damages, the grounds for the debt and the amount thereof must be indicated in the interruptive measure in a reasonable manner, unless the debtor is already aware of these facts (see Section 10(2)).

⁵⁷ Accordingly Case C-637/17 *Cogeco*, para. 49.

⁵⁸ Case C-542/08 *Friedrich G. Barth v Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung* [2010] ECR I-03189, para. 28; Case C-38/16 *Compass*, para. 42 and the cases referred therein.

⁵⁹ Accordingly Case C-637/17 *Cogeco*, paras 51–53.

⁶⁰ See RP 187/2002 rd, p. 11–15 on Norwegian, Danish, German, Swiss, French and English law. See also Christian von Bar – Eric Clive (eds), *Principles, Definitions and Model Rules of European Private Law. Draft Common Frame of Reference (DCFR)*. Full Edition. Volume 2. Sellier 2009, p. 1192–1196 for further international comparison.

The criteria for a valid interruptive measure are not interpreted and are not even intended to be interpreted in a strict and absolute form. According to the wording of Section 10(2), in case of liability for damages, the grounds for the debt and the amount thereof must be indicated in the interruptive measure in a *reasonable manner*, unless the debtor is *already aware of these facts*. Speaking of *reasonable manner* means, according to the legislative materials, that the creditor's expertise and his possibilities to gain information regarding the grounds for his debt may be taken into account.⁶¹

The criteria of Section 10(2) of the Limitation Act have been the core question in two Finnish Supreme Court cases, KKO 2012:75 and KKO 2013:63, of which the previous one is more illustrative.⁶² In KKO 2012:75, a buyer of a real estate was given defective information by the seller and the real estate agent regarding the legal restrictions on the use of the estate. It took nearly nine years before the buyer realised the defectiveness of the received information. At this point he notified both the seller and the estate agent, declaring that he would present a claim for price reduction and compensation of damages for the amount which corresponded to the difference of a) the sale price and the b) hypothetical sale price assuming that the restrictions on the use had been duly disclosed. However, it took over a year until the buyer finally presented an exact monetary claim to the seller and the agent, and at this point nearly over ten years had elapsed from the date of the sales contract. This raised the question whether the tentative notification of the buyer's claim could be regarded as an interruptive measure in the sense of Section 10 of the Limitation Act.

The Supreme Court regarded the tentative notification of the buyer's claim as sufficient. The Court noted that at the point when the tentative notification was sent, the buyer did not have accurate information about how the restrictions on the use would affect the market value of real estates in the district, and that this kind of knowledge could not even be required from him, especially not as he was at the time still trying to apply to authorities for relief from the said restrictions. The buyer had no better possibilities to gain knowledge of this kind of issues than the seller. The estate agent, however, could have estimated what effect the restrictions might have on the estate's market value quite easily. For this reason and as the buyer anyhow had described the method for calculation of the monetary amount of his forthcoming claim, the Supreme Court held that the grounds and the amount

⁶¹ RP 187/2002 rd, p. 59.

⁶² The circumstances of the case KKO 2013:63 were quite specific as the question was whether an insurance company that had paid compensation to a victim of a traffic accident on account of different insurances had interrupted the limitation period regarding its right to redress, not only regarding damage to property, but also personal injuries. Further analysis of the case is not necessary here.

of the claim had been indicated in the tentative notification in a reasonable manner as required in Section 10(2) of the Limitation Act.

The case KKO 2012:75 clearly illustrates that the circumstances of each case can and should be taken into account when applying the Section 10(2) of the Limitation Act, and in a case where it would be unreasonable to require very detailed information from the creditor, the required level of detail may, in the end, be quite modest. The wide possibilities for interrupting a limitation period raises the threshold to regard the limitation period enacted in Section 7(2) as inadmissible in respect of the principle of effectiveness.

In conclusion, an analysis of the Limitation Act within the framework of *Manfredi* indicates that Section 7(2) is, at least in most cases, fully compatible with the principle of effectiveness. Two of the three critical features mentioned in *Manfredi* are clearly not present when it comes to Section 7(2), and even the third criteria, early point of commencement of limitation period, is not fulfilled in circumstances comparable to the ones in *Manfredi*. However, there is one essential feature in Section 7(2) and some other limitation norms that is not directly touched upon in the Manfredi criteria: knowledge-insensitivity, i.e. the feature that a limitation may commence and even expire without the creditor's knowledge. The significance of this feature will be analysed next.

4.3 The Significance of Knowledge-insensitivity

As mentioned earlier, Section 7(2) is knowledge-insensitive in the sense that commencement thereof does not require that the injured party is, or by any means even could be, aware of his loss and right to compensation. Thus, the said provision may lead to a situation where the damage claim becomes time-barred even before the injured party has or ought to have become aware of the damage. Is such feature of a national limitation norm admissible in respect of the principle of effectiveness?

It is evident that knowledge-insensitivity is essential as regards the principle of effectiveness. This has been expressed in the case *Bulicke*, where the CJEU found a fairly short limitation period of two months admissible in respect of the principle of effectiveness, but merely because the provision had been interpreted by the national courts so that the limitation period would not start to run – regardless of the wording of the provision – before the injured party has gained knowledge of his loss.⁶³ In certain other cases knowledge-insensitive and relatively short limitation periods have

⁶³ Case C-246/09 *Bulicke*, paras 39–41.

been held inadmissible on account of the principle of effectiveness. For example, in *Levez*, a knowledge-insensitive limitation period of two years⁶⁴ and in *MedEval*, a similar limitation period of six months was set aside by virtue of the principle of effectiveness.⁶⁵ Is it possible to conclude from the cases *Bulicke*, *Levez* and *MedEval* that all knowledge-insensitive limitation periods are contradictory to the principle of effectiveness? My answer is clearly negative for the following reasons.

When a knowledge-insensitive limitation period forms a part of a two-tier limitation norm, such as Section 7 of the Limitation Act, the purpose of such a limitation period is normally to supplement a short knowledge-sensitive limitation period, such as Section 7(1) of the Limitation Act, in a situation where the occurrence of the damages remains unrevealed to the creditor for several years and, thus, the short limitation period does not start to run at all. As was mentioned in Chapter 3 above, an important objective behind the short knowledge-sensitive limitation period is to push the creditor to take action within a reasonable time. In a situation where a creditor is not aware of his claim, one cannot blame the creditor for unnecessary procrastination. However, even in such a situation, there are important objectives which justify the possibility of the prescription of a claim, and their importance is increased as the years pass by and the factual grounds of the claim are left further in the past. Those include, *inter alia*, the objectives the CJEU has noted in its reasoning: protection of the rights of the defence, the principle of legal certainty and the proper conduct of procedure.

First, if we take a look at the protection of the rights of the defence, we may note that the law of liberative prescription protects the debtor – or the one alleged to be the debtor – from claims for which the legal grounds dates so far back that it would be difficult or impossible to gather necessary evidence for proper defence.⁶⁶ In this sense, the law of prescription has an important function to prevent unjustified claims which could otherwise be successful because of the respondent's difficulties to defend himself.⁶⁷ This objective is significant especially in the context of damage claims, because in such cases the need for evidence is usually much greater than in a

⁶⁴ Case C-326/96 *B.S. Levez v T.H. Jennings (Harlow Pools) Ltd.* [1998] ECR I-07835, paras 28, 32–34.

⁶⁵ Case C-166/14 *MedEval-, Qualitäts-, Leistungs- und Struktur-Evaluierung im Gesundheitswesen GmbH* [2015], paras 41–42, 46.

⁶⁶ Zimmermann 2002, p. 63–64.

⁶⁷ von Bar – Clive 2009, p. 1187.

case of a debt based on, for example, a promissory note.⁶⁸ From the perspective of the described objective, it is mostly irrelevant if the creditor has had the knowledge of his claim or not – the debtor would face more or less the same difficulties in building his defence in both cases. That is why the passing of time itself justifies the debt becoming time-barred at some point, irrespective of the creditor's knowledge of his right.

However, here one must emphasise the significance of the length of the applicable limitation period. When the limitation period is short, the objective of protection of the rights of the defence does not play a very central role in justifying the prescription, because it does not make great difference if one must be able to gather evidence of certain events that occurred four months ago or two years ago. Thus, in the above mentioned cases *Bulicke*, *Levez* and *MedEval*, the application of knowledge-insensitive limitation period could not have been justified by the objective of protection of the rights of the defence. The situation is totally different when the applicable limitation period is ten years long as in Section 7(2) of the Limitation Act.

Secondly, the reasoning above holds true also with regard to the second admissible objective raised by the CJEU, namely the objective of a proper conduct of procedure. If a court is compelled to base its decision on insufficient and unreliable evidence of very old incidents, this increases the risk of a false outcome and may even erode the confidence in the court system generally.⁶⁹ Moreover, this objective justifies the legal effect of prescription regardless of whether the creditor was aware of his right or not, provided that the applicable limitation period is sufficiently long.

Thirdly, the principle of legal certainty prerequisites that when time passes but a certain debt remains unclaimed, as years go by the debtor will increasingly expect that the debt will not be claimed at all.⁷⁰ If the debtor knows or assumes that the creditor is not aware of his claim, this obviously weakens the reason to assume that the creditor, who remains passive, is not interested in charging his claim. But even in this scenario the longer the time period, the stronger the reason to assume that the debt will not be claimed.

In addition, the principle of legal certainty may be understood to protect also the trust of third parties in the stability of the economic conditions of others. Even from this viewpoint, it would be problematic if one's economic situation could be ruined

⁶⁸ Norros 2018, p. 529; Rekola 1938, p. 39–40; Per Augdahl, *Den norske obligasjonsretts almindelige del*. Femte utgave. Aschehoug/Tano 1978, p. 102.

⁶⁹ Lindskog 2017, p. 57–58.

⁷⁰ As regards this objective, see, e.g., Zimmermann 2002, p. 63–64.

anytime because a creditor of an old forgotten claim has finally taken action.⁷¹ Also this objective of prescription favours the admissibility of knowledge-insensitive limitation periods.

In light of the objectives of prescription, as described above, a knowledge-insensitive but sufficiently long limitation period is thus well justified.

Another issue which is of utmost importance when evaluating the compatibility of Section 7(2) of the Limitation Act with the EU law principle of effectiveness is that similar limitation periods have been enacted in many other legal systems in Europe⁷² – and even within EU law itself. An important example is Directive 85/374/EEC regarding product liability, i.e. a directive that is part of EU legislation which is currently in force. Articles 10–11 of the said Directive contain a set of two-tier prescription norms quite similar to Sections 7(1) and 7(2) of the Limitation Act. Article 10(1) of the Directive provides that there is a three year knowledge-sensitive prescription period. According to Article 11, the ‘rights conferred upon the injured person pursuant to this Directive shall be extinguished upon the expiry of a period of 10 years from the date on which the producer put into circulation the actual product which caused the damage, unless the injured person has in the meantime instituted proceedings against the producer’.

Furthermore, this knowledge-insensitive ten-year limitation period even applies to personal injuries, even though these are typically excluded from the scope of a knowledge-insensitive limitation period – or an extra-long limitation period is applied to them – in many legal systems.⁷³ It is widely established that the type of the damage quite strongly affects the admissibility of a knowledge-insensitive limitation period. Typically, the outcome that a claim based on property damage or economic loss becomes time-barred before the injured party becomes aware of his right is much easier to tolerate than a claim concerning damage to someone’s life or health or even environmental damage.⁷⁴ The existence of Article 11 of the Directive 85/374/EEC as

⁷¹ Rekola 1938, p. 42; Erkki Aurejärvi – Mika Hemmo, *Velvoiteoikeuden oppikirja*. 3. painos. Edita 2007, p. 115 fn 228; Norros 2018, p. 530.

⁷² See Case C-30/02 *Recheio – Cash & Carry SA v Fazenda Pública/Registo Nacional de Pessoas Colectivas* [2004] ECR I-06051, para. 22, where it was noted that when assessing the reasonability of a limitation period, one may compare it to similar limitation periods in other Member States.

⁷³ See von Bar – Clive 2009, p. 1190–1191; Norros 2015, p. 178–179 with references. As mentioned above in Chapter 1, personal injuries as well as environmental damages are excluded from the scope of Section 7(2) of the Limitation Act, see the second sentence of the provision.

⁷⁴ Zimmermann 2002, p. 101–102.

a part of EU legislation in force is in itself a strong argument for the admissibility of Section 7(2) of the Limitation Act with regard to the principle of effectiveness.

Apart from Article 11 of the Directive 85/374/EEC, other important points of comparison are the international model laws, or sets of legal principles, the *Principles, Definitions and Model Rules of European Private Law – Draft Common Frame of Reference* (DCFR) and the *UNIDROIT Principles of International Commercial Contracts 2016* (UNIDROIT PICC). Both are intended to reflect the ‘big picture’ of internationally established legal principles and they represent balanced solutions to the legal questions covered therein. In light of the theme of this article, it is notable that the DCFR was intended to work as the basis of harmonisation of private law within the EU, and its drafting was also funded partly by the EU. The prescription rules of both DCFR and UNIDROIT PICC are based on a set of two-tier limitation periods quite similar to Section 7 of the Finnish Limitation Act, the second tier being a ten-year, knowledge-insensitive limitation period (DCFR Art. III. – 7:307 and UNIDROIT PICC Art. 10.2(2)).⁷⁵

Knowledge-insensitive but fairly long limitation periods similar to Section 7(2) of the Limitation Act are common in many other national legal systems as well. A claim of damages is, with certain exceptions, subject to ten-year long, knowledge-insensitive limitation period, *inter alia*, under Section 199(3)(1) of the German BGB, Section 2(1) of the Swedish Limitation Act (*preskriptionslag*)⁷⁶ and Section 3(3)(2)–(3) of the Danish Limitation Act as well as Section 10(4) of the Norwegian Limitation Act, which covers only contractual liability, though.⁷⁷ In comparative legal literature it has been considered that as regards damage to property and economic harm, a knowledge-insensitive limitation period of ten years is widely accepted.⁷⁸

⁷⁵ It is also worth noting that the prescription norms of DCFR and UNIDROIT PICC are not as creditor-friendly as the Limitation Act regarding the important question of how the running of a limitation period may be interrupted. As regards interruptive measures on the creditor’s part, both DCFR and UNIDROIT PICC require taking legal action or another formal measures aiming at execution (see DCFR Art. III. – 7:402 and UNIDROIT PICC Art. 10.5–7), whereas under the Limitation Act the creditor may, as stated above, interrupt the limitation period and thus make it restart by simply notifying the debtor of his debt. As the CJEU noted in *Manfredi*, the possibilities to interrupt or suspend the running of a limitation period are one of the key factors when evaluating the admissibility of national prescription norms in the light of the principle of effectiveness.

⁷⁶ On interpretation of Section 2(1) of the Swedish Limitation Act as regards liability for damages, see, e.g., Lindskog 2017, p. 432.

⁷⁷ According to the comparative survey in the commentary of DCFR, a ten-year long knowledge-insensitive limitation period for liability for damages is also in force in Poland and in Estonia, but I was not able to verify this information myself. von Bar – Clive 2009, p. 1190.

⁷⁸ Zimmermann 2002, p. 101–102.

A possible argument in the context of damage claims based on infringement of EU competition law could be that because Article 10(2) of the Directive 2014/104/EU on antitrust damages explicitly prohibits knowledge-insensitive limitation periods in the scope of the said Directive, such a limitation period would be also contradictory to the principle of effectiveness in this same factual context.⁷⁹ Thus, according to this view, the Article 10 of the Directive would be understood as illustrating what requirements the principle of effectiveness imposes on the commencement of a limitation period.

However, I find this point of comparison irrelevant. From a formal point of view one may note that the scope of application of Article 10 of the Directive 2014/104/EU belongs no longer to the sphere of procedural autonomy and the principle of effectiveness, because the Article contains explicit norms on questions of procedural nature.⁸⁰ Thus, after expiry of the transposition period of the Directive, it is contrary to the Directive itself to sustain a knowledge-insensitive limitation period in national legal order in the scope of the Directive, but on the other hand, the content of the Article tells nothing about the interpretation of the principle of effectiveness.⁸¹ Even if we ignored this more or less legalistic argument, we cannot deny the clear difference between questions a) how does the EU legislator formulate prescription norms in a situation where it has a full freedom to formulate them as it finds best and b) what kind of national prescription norms the CJEU is willing to tolerate because they cannot be deemed to render virtually impossible or excessively difficult the exercise of rights conferred by EU law.

Another issue is that it may well be so that the background and the context of a case, for example infringement of EU competition law, may have certain effect, when assessing admissibility of a national limitation norm in respect of the principle of

⁷⁹ Article 10(2) of the Directive 2014/104/EU: ‘Limitation periods shall not begin to run before the infringement of competition law has ceased and the claimant knows, or can reasonably be expected to know: (a) of the behaviour and the fact that it constitutes an infringement of competition law; (b) of the fact that the infringement of competition law caused harm to it; and (c) the identity of the infringer.’

⁸⁰ As Nazzini 2009, p. 406 puts it, ‘if the Community has legislated to harmonise the law on the matter in question, procedural autonomy has no role to play’.

⁸¹ This was expressed implicitly yet clearly in the Case C-637/17 *Cogeco*, where the CJEU first assessed whether the Directive 2014/104/EU was temporally applicable to the case (paras 24–34). The answer was negative, which led the CJEU to assess whether the applicable national limitation norms were admissible in the light of the principle of effectiveness. It is worth noting that in this analysis, the CJEU did not refer by any means to the said Directive, for example, as an implication of features of an admissible limitation norm.

effectiveness.⁸² In *Cogeco* the CJEU noted that when assessing the admissibility of national norms of liberative prescription with regard to the principle of effectiveness, prescription norms ‘must be adapted to the specificities of competition law and the objectives of the implementation of the rules of that right by the persons concerned, so as not to undermine completely the full effectiveness of Article 102 TFEU’.⁸³

However, I do not see how merely the fact that the background of the case concerns competition law could render a knowledge-insensitive limitation inadmissible. What is in my opinion illustrative in this context is that even the competence of the European Commission to penalise competition law infringements is restricted by fairly short knowledge-insensitive limitation periods. This is the case regardless of the fact that it is the public enforcement that is, or at least has been, the spearhead of enforcement of competition law, not the private enforcement. According to Article 25 of the Council Regulation No 1/2003, the limitation periods for the imposition of penalties are, depending on the type of the infringement, three or five years from the day on which the infringement is committed, or, in the case of continuing or repeated infringements, from the day on which the infringement ceases. In other words, the issue of when the Commission or anyone else became aware of the infringement is irrelevant for the running of the limitation period and the Commission’s competence to penalise the infringement. This fact undermines the possible counterargument that passing of time itself could not lead to exclusion of legal consequences of a competition law infringement.

4.4 Finnish Precedents Regarding the Relation between Section 7(1) and the Principle of Effectiveness

Even though the scope of this article is the relationship between Section 7(2) and the principle of effectiveness, and nothing else, it is worth noting that the admissibility of Section 7(1) in the light of the principle of effectiveness has been evaluated twice in the Finnish Supreme Court. It is clear that one cannot attach great importance to the outcomes of those evaluations as regards the admissibility of Section 7(2), because the objectives, length of limitation period and point of commencement thereof are different in those two cases. However, one can at least say that the precedents do not speak against the major conclusions of this article as regards Section 7(2).

⁸² Craig – de Búrca 2015, p. 238–239.

⁸³ Case C-637/17 *Cogeco*, para. 47.

The first of the cases where admissibility of Section 7(1) in the light of the principle of effectiveness was evaluated was the case KKO 2016:11 regarding liability for cartel damage and prescription of this liability. In the said case, the Supreme Court stated briefly that the principle of effectiveness does not require deviance from the applicable national prescription norms, which were in that case Section 18a(3) of the Act on Competition Restrictions and Section 7(1) of the Limitation Act.⁸⁴

A more thorough analysis of the relation between Section 7(1) of the Limitation Act and the principle of effectiveness was pursued in KKO 2017:84. Finnish legislation on shipping route fees had been regarded as discriminating with regard to the EU law principles of free movement. The legislation was later modified, but certain Estonian shipping companies sued the Finnish State and claimed compensation for the loss caused to them due to being charged excessive shipping route fees during the time the previous legislation was in force. The Supreme Court held that because the discrepancy between the national legislation and the principles of free movement had been quite easy to discover, the loss caused to the shipping companies had become observable in the sense of Section 7(1) of the Limitation Act on the date of service of each decision regarding shipping route fees. Thus, the loss was held to have become observable even before the authorities had admitted the discrepancy between national legislation and the principles of free movement and before the legislation had been modified. This interpretation would have rendered the claims of the companies time-barred.

The Supreme Court then raised the question whether Section 7(1) should be set aside by virtue of the principle of effectiveness. The Court went on analysing the case-law of the CJEU and concluded that neither the length of the applicable limitation period (three years), nor the interpretation that the limitation period may start running before there is an authoritative confirmation of the infringement of EU law, may be regarded as contrary to the principle of effectiveness.⁸⁵ My conclusion based on the grounds of these two precedents has been – and still is – that the principle of

⁸⁴ KKO 2016:11, para. 18.

⁸⁵ KKO 2017:84, paras 57–62. The case KKO 2017:84 spawned a sequel litigation, where the shipping companies who had lost their case sought annulment of the judgment KKO 2017:84, alleging that the Finnish Supreme Court had committed a procedural fault when it had not made a request for a preliminary ruling from the CJEU on the interpretation of the principle of effectiveness. The Finnish Supreme Court dismissed the application in a new precedent KKO 2019:70. The Supreme Court reasoned thoroughly why the prior case-law of the CJEU could be regarded as giving a sufficiently clear picture of the interpretation of the principle of effectiveness in the context of the case at hand, hence it was not necessary to make a request for a new preliminary ruling.

effectiveness can hardly ever affect the application of Section 7(1) of the Limitation Act.⁸⁶

The relation between the Limitation Act and the principle of effectiveness has been assessed for the third time by the Supreme Court in a recent case KKO 2019:58, regarding liberative prescription of liability of cartelists. The injured party, a municipality, had initially had claims against three cartelists, who had been jointly and severally liable. However, the municipality had failed to keep its right towards two of the cartelists in effect through timely interruption of the applicable limitation period, i.e. the three-year limitation period of Section 7(1) of the Limitation Act. This caused, by virtue of Section 19(2) of the said Act, the joint and several liability of the cartelists to cease, and the municipality's claim against the third remaining party to be restricted to the sum corresponding his proportion of the whole loss. The Supreme Court held that keeping the claims against the two liable parties in effect could not be considered in the facts of the case as virtually impossible or excessively difficult. Thus, the application of Section 19(2) in this case was held compatible with the principle of effectiveness.⁸⁷ Any other outcome was hardly imaginable.⁸⁸

4.5 Concluding Remarks

The analysis in the present Chapter shows clearly that the basic structure and central features of Section 7(2) are admissible in respect of the principle of effectiveness. The provision does not appear problematic contrasted with the framework outlined by the CJEU in the *Manfredi* case. One may ask if the feature of knowledge-insensitivity in Section 7(2) could cause problems in relation to the principle of effectiveness, but there are strong reasons speaking against this: First, a knowledge-insensitive but sufficiently long limitation period may be justified by objectives accepted by the CJEU. Secondly, ten-year long knowledge-insensitive limitation periods are from

⁸⁶ Olli Norros, KKO 2017:84 – Valtion korvausvastuun vanhentuminen, p. 316–320 in Pekka Timonen (toim.), KKO:n ratkaisut kommentein II:2017, Alma Talent 2018, p. 320; Norros 2018, p. 132, fn 159. Accordingly, from a more general viewpoint Erkki Havansi, Määräajat ja oikeudenkäynti. Tutkimus prosessiliitännäisistä määräajoista. WSOY Lakitieto 2004, p. 259–263. Cf Katri Havu, Kilpailunrajoitus, hyvitysvelan vanhentuminen ja EU-oikeus – huomioita ratkaisusta KKO 2016:11. Lakimies 5/2016, p. 810–822, 819–821; Katri Havu, KKO 2016:28 – Vahingonkärsijän tietoisuus ja vanhentumisajan alkaminen, p. 262–266 in Pekka Timonen (toim.), KKO:n ratkaisut kommentein I:2016. Alma Talent 2016, p. 265–266, emphasising more the significance of the principle of effectiveness.

⁸⁷ KKO 2019:58, paras 25–31.

⁸⁸ See also my case note in Olli Norros, KKO 2019:58 – Yhteisvastuullisen vahingonkorvausvelan vanhentuminen ja vahingon suuruus, p. 515–518 in Pekka Timonen (toim.), KKO:n ratkaisut kommentein I:2019. Alma Talent 2019, p. 518.

an international perspective quite common, and which is of utmost importance, such a limitation period is even included in the EU legislation currently in force, i.e. Article 11 of the Product Liability Directive – and also applicable to personal injuries. Thus, successful challenging of Section 7(2) by virtue of the principle of effectiveness is, in most cases, difficult.

However, as stated in Chapter 1 above, the question of admissibility of a national procedural norm with regard to the principle of effectiveness cannot be decided *in abstracto*, but must always be evaluated on a case by case basis. Thus, even though Section 7(2) appears compatible with the principle of effectiveness on a general level, we must still go a little deeper and try to identify certain circumstances, in which Section 7(2) could – notwithstanding what was just said – still become contradictory to the principle of effectiveness.

5 The Significance of Some Special Circumstances

5.1 Introduction

As concluded in the previous Chapter, the clear starting point is that Section 7(2) of the Limitation Act is fully compatible with the principle of effectiveness. However, because the question of this compatibility cannot be decided *in abstracto*, we must also analyse certain special circumstances, which could be of significance when assessing an individual case. Three possible circumstances may be raised:

- a) the question whether the injured party has become aware or ought to have become aware of his claim before the expiry of the limitation period
- b) the question whether the damage claim has been mature and enforceable before the expiry of the limitation period
- c) the question whether there is some kind of factual hindrance for presenting a damage claim, for example, the injured party being a subsidiary to the liable party or otherwise in a subordinate position in relation to the liable party.

5.2 Discoverability of the Right to Compensation

As shown above, Section 7(2) of the Limitation Act is as such fully knowledge-insensitive, thus the question whether the injured party has had a possibility to discover his right to compensation is irrelevant when applying the said provision. But is it also

irrelevant as regards the relationship between Section 7(2) and the principle of effectiveness?

In the case-law of the CJEU one can find cases where even a remarkably short limitation period has been held admissible in the light of the principle of effectiveness, providing that the limitation period is knowledge-sensitive. In a fairly recent case, *Bulicke*, a limitation period of two months was found admissible, taking into account that the provision had been interpreted by the national courts in such a way that the limitation period would not start to run before the injured party has knowledge of his loss.⁸⁹ In older cases like *Rewe* and *Comet* even a limitation period of one month or 30 days was held admissible.⁹⁰ In *Cogeco* the CJEU held that it was not sufficient that the commencement of a three-year limitation period was postponed until the injured party became aware of his right to compensation, if the commencement is not postponed also by the fact that the injured party cannot identify the liable party. However, the outcome of the assessment was also affected by the fact that the national limitation period could not be interrupted or suspended in the course of proceedings before the national competition authority.⁹¹

On the grounds of these cases we can conclude that if the injured party has had a real possibility and time – even a relatively short time – to present his claim or otherwise interrupt the limitation period before the expiry of the limitation period, this is a strong counterargument for intervening in the normal application of the limitation period on grounds of the principle of effectiveness. In other words, such intervention may – if ever – be possible only in situations where the right to damages has become discoverable after the expiry of the limitation period.

Another issue is that the criterion of discoverability of right to compensation is not necessarily the same when the principle of effectiveness is applied compared to the application of Section 7(1) of the Limitation Act, for instance. Actually, the activity requirements imposed on the injured party by the CJEU when applying the principle of effectiveness appear to be somewhat strict. An illustrative example is the above mentioned case *Pohl*, where the circumstances were, according to the national court, such that it would have been practically impossible for the injured party to bring a claim until the delivery of certain judgments by the CJEU which clarified the

⁸⁹ Case C-246/09 *Bulicke*, paras 39–41.

⁹⁰ Case 33-76 *Rewe* and Case 45/76 *Comet*. The length of the national limitation periods is not expressed in the judgment of the CJEU but in the opinion of Advocate General Warner (p. 1, 3), which concerns both cases.

⁹¹ Case C-637/17 *Cogeco*, paras 49–53.

legal state in the relevant questions.⁹² The CJEU found that a preliminary ruling of the CJEU does not create or alter the law, but is purely declaratory, with the consequence that in principle it takes effect already from the date on which the rule interpreted entered into force. For this reason, the delivery of the referred clarifying judgments was not considered to affect the starting point of the limitation period at issue, and was thus held as irrelevant for the purposes of determining whether the principle of effectiveness had been respected.⁹³

5.3 Is the Right to Compensation Mature?

A circumstance one could find relevant when assessing the relationship between Section 7(2) of the Limitation Act and the principle of effectiveness in an individual case, is the question whether the damage claim in question is mature on the date of expiry of the limitation period. In many cases, the question when a right to compensation becomes mature does not become a hindrance to the injured party at all, because such a right is normally mature as soon as all the conditions for emergence of such a right are met – in other words, a right to damages emerges in an already mature form.⁹⁴

However, in some cases a certain condition for a right to damages may stay unfulfilled for a long time after fulfilment of the others, thus essentially postponing becoming due of the right to compensation. There are two typical examples: First, an act or omission that leads to liability does not always cause loss immediately but only after a delay, meaning that prior to materialisation of the loss the right to compensation is premature. Secondly, in some cases there are two or more parties, all of whom being somehow involved in causing of the loss and thus liable of it, but there is a legal norm that renders liability of one party secondary to liability of another party.⁹⁵

According to Section 7(2) of the Limitation Act, the ten-year limitation period starts to run from the date of breach of contract or the event that led to the damage.

⁹² Case C 429/12 *Pohl*, para. 17(3).

⁹³ Case C 429/12 *Pohl*, paras 30–32.

⁹⁴ See, for example, Norros 2018, p. 251; Zimmermann 2002, p. 109; on a more general level, Knut Rodhe, *Obligationsrätt*. P. A. Norstedt & Söners Förlag 1956, p. 115.

⁹⁵ Norros 2018, p. 257. For example, according to the Finnish Tort Liability Act (31.5.1974/412; in Swedish *Skadeståndslag*; in Finnish *Vahingonkorvauslaki*), if an employee causes loss to a third party, his liability is, as a main rule, secondary to liability of the employer, who is liable of the loss on grounds of vicarious liability (see Chapter 6, Section 2).

Thus, commencement of the ten-year limitation period does not prerequisite that a right to damages would be mature at that point, and so even expiry of the limitation period is possible prior to becoming due of the right to compensation, albeit this is very extraordinary. If one brings an action claiming compensation for yet unmaterialised loss, it is dismissed as premature.⁹⁶ That kind of judgment does not prevent the claimant from bringing a new action later regarding the same loss if it has been subsequently actualised,⁹⁷ but prior to that, the claim is not enforceable. If there is a right to compensation based on EU law, but this right becomes time-barred by virtue of Section 7(2) before it has become mature, has ‘the exercise of rights conferred by EU law’ become ‘virtually impossible or excessively difficult’ in the sense of the principle of effectiveness?

Such situations where a claim becomes time-barred before it has become mature and enforceable, have been encountered by the CJEU in cases considering unnecessarily collected value added tax (VAT) and a business’s right to claim back disbursements from a tax authority after the business has been obliged to return corresponding sums to his customers. The CJEU has considered it to be an infringement of the principle of effectiveness if the applicable national rules both 1) preclude the business from claiming back unnecessarily disbursed VAT before his customers had claimed corresponding sums from him, and 2) render the right to reimbursement time-barred if such claim is presented after paying the corresponding sums to the customers.⁹⁸

Does it follow that the application of Section 7(2) of the Finnish Limitation Act may be regarded as an infringement of the principle of effectiveness in a case where a right to compensation becomes time-barred before it has materialised in an

⁹⁶ The main rule has been expressed clearly in the Finnish Supreme Court cases KKO 1997:105, KKO 1997:196 and KKO 1999:31.

⁹⁷ See, e.g., Jarkko Männistö, *Lainvoimaisesti tuomitun vahingonkorvauksen muuttaminen*. Lakimies 3/2008, p. 410–432, 411; Juha Lappalainen, *Siviliiprossioikeus II*. Kauppakaari 2001, p. 457–458, 461.

⁹⁸ Joined cases C-89/10 and C-96/10 *Q-Beef NV (C-89/10) v Belgische Staat and Frans Bosschaert (C-96/10) v Belgische Staat, Vleesgroothandel Georges Goossens en Zonen NV and Slachthuizen Goossens NV* [2011] ECR I-07819, para. 43; Case C-427/10 *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA v Ministero dell’Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate* [2011], para. 30. In the latter case, a bank had collected VAT when providing a certain service, and disbursed the sums to a tax authority. Later, the tax authority had changed its interpretation of the relevant legislation so that the service in question was regarded as exempted from VAT retrospectively. For this reason, the bank had to refund the sums it has collected from its customers as VAT. The bank tried to claim back its payments to the tax authority, but at that time, the right for reimbursement had become time-barred. The CJEU held that such an outcome was inadmissible with regard to the principle of effectiveness.

enforceable form?⁹⁹ We must separate situations a) where the grounds for the claim have become observable to the injured party at least at some time before expiry of the limitation period and b) where they have not. In the former case, the injured party has had the possibility to interrupt the running of the limitation period through an informal reminder to the liable party (see Chapter 4.2 above), unless there are some special circumstances preventing this (see Chapter 5.4 below). The efficiency of an interruptive measure does not prerequisite that the claim in question would be materialised in an enforceable form. It is difficult to see why the injured party should not take that measure in this situation. Thus, it is also difficult to see how the possible liberative prescription of the claim in such a situation where the injured party could have prevented occurrence of prescription quite easily, could render exercise of the right 'virtually impossible or excessively difficult' in the sense of the principle of effectiveness.

Scenario b) is different in the sense that the injured party clearly has no possibility to interrupt the limitation period. However, the question whether the right to damages is enforceable or not does not play any role here. As discussed in Chapter 4.3 above, merely the circumstance that a right to damages may become time-barred before the injured party becomes aware of his right, does not as such constitute an infringement of the principle of effectiveness, providing that the limitation period is sufficiently long. It is difficult to see why the assessment should be any different even if the right in question is still premature when the limitation period expires. In other words, the objectives that may justify a claim becoming time-barred after ten years have passed from its occurrence irrespective of the creditor's knowledge of his claim are equally strong in a situation where the claim is still premature.

In conclusion, the question of prematurity of a claim lacks any independent significance when assessing the admissibility of Section 7(2) of the Limitation Act in the light of the principle of effectiveness.

Another issue is that under Section 7(1)(3) of the Limitation Act there are reasons to consider that in a case where a claim for compensation would be dismissed as premature, the loss and the one liable of it cannot be regarded as being discoverable to the injured party in the sense of the said provision. Thus, the three-year limitation period does not start to run until the right to compensation becomes mature.

That is mainly because the point of commencement of the limitation period under

⁹⁹ Another question is whether national norms regarding falling due of a right to compensation that are very strict, and thus postpone materialisation of a right conferred by EU law too far in the future, can contradict the principle of effectiveness. This question, however, is not within the scope of this article.

Section 7(1) is so closely connected to the possibility of the injured party to present his claim, and in a case where a claim would be dismissed as premature, the injured party does not have *de facto* the possibility to enforce his right to compensation.¹⁰⁰ That is the case, however, already on the grounds of the Limitation Act itself; in other words, the principle of effectiveness does not become relevant here.

5.4 A Factual Circumstance Hinders a Damage Claim

One special case where Section 7(2) of the Limitation Act could possibly contradict the principle of effectiveness is a situation where there is some factual circumstance that efficiently hinders a possible damage claim against the liable party. It is worth noting that unlike limitation statutes in many other legal systems, the Limitation Act does not contain provisions on an insurmountable obstacle or other circumstances that prevent interruption of the limitation period in time.¹⁰¹ In the legislative materials it is noted that there is no need for special provisions for situations where the debtor's domicile is unknown or where the debtor is avoiding a claim. That is because according to Section 11, a limitation period is interrupted – or to be more precise, suspended¹⁰² – already at the moment when the application for a summons is filed in a court.¹⁰³ In the legal literature support can be found for the viewpoint that a *force majeure*, which prevents interruption of a limitation period, may lead to suspension

¹⁰⁰ Norros 2015, p. 283–287. See, however, the Finnish Supreme Court case KKO 2017:84, where the three-year limitation period for a damage claim was regarded as having commenced after the service of certain administrative decisions, which were held as infringing rights of the party concerned (see para 56). However, if a party had sued the State for compensation on this date, the suit had been dismissed as premature, because at this point the original decision could still have been appealed against. The question whether this circumstance should have affected the point of commencement of the three-year limitation period, was not raised in the judgment.

¹⁰¹ See, e.g., Section 10(2) of the Norwegian Limitation Act, Section 14(1) of the Danish Limitation Act, Section 206 of the German BGB as well as examples listed in von Bar – Clive 2009, p. 1176. See also DCFR III. – 7:303 Art. and UNIDROIT PICC 10.8(1) Art.

¹⁰² On anatomy of interrupting a limitation period through taking legal action, see Norros 2018, p. 619–620.

¹⁰³ RP 187/2002 rd, p. 62 and accordingly p. 23–24, 65–66; see also Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av utsockningsbalken och av 11 § i lagen om preskription av skulder 137/2015 rd, p. 14–15.

of the limitation period even without explicit provision in the Limitation Act,¹⁰⁴ but the question may be considered highly unclear.¹⁰⁵

An important example of a situation where the interruption of a limitation period may be *de facto* difficult or even impossible, is a situation where the creditor is for some reason in a subordinate position in relation to the debtor – or, as regards a damage claim, the injured party is subordinate to the liable party. This may be the case, for example, if a parent has caused loss to his child, if a parent company has caused loss to a subsidiary or if an agent has caused loss to his principal.

For a case where a guardian has caused loss to his ward, there are special provisions in the Guardianship Services Act (1.4.1999/442; in Swedish *Lag om förmyndarverksamhet*; in Finnish *Laki holhoustoimesta*), which postpone commencement of a limitation period until the guardianship has ceased (see Sections 60 and 61).¹⁰⁶ In legal literature in Sweden it has been considered that in a case where the debtor is a statutory representative to the creditor or is otherwise obliged to attend to the creditor's interest, and the creditor does not have anyone else looking after him, the limitation period does not run in favour of the debtor as long as the described circumstance is present – even though there is no statutory support for such legal effect.¹⁰⁷

As far as I am aware, the possibility of application of such a general principle has not been considered in Finland.¹⁰⁸ However, the factual justification for this exception from the normal course of a limitation period may be strong in some situations. For example, in a case where a liable party to whom the injured party is in a subordinate position is aware of his liability, as well as the fact that without his contribution the injured party is unable to claim for compensation, the justification for granting the liable party a relief from his liability through the law of prescription, is quite remote.

¹⁰⁴ Mika Hemmo, *Sopimusouikeus II*. Toinen, uudistettu painos. Talentum 2003, p. 448; Ari Saarnilehto, *Velkasuhteen päättyminen ilman asianmukaista suoritusta*, p. 269–306 in Ari Saarnilehto (toim.), *Varallisuusoikeus*. Toinen, uudistettu painos. SanomaPro 2012, p. 295.

¹⁰⁵ For a thorough analysis, see Norros 2018, p. 625–629.

¹⁰⁶ There is an unofficial English translation of the original version of the Guardianship Service Act available in Finlex, but one must note that Section 61 was amended in 2003 in connection to the enactment of the Limitation Act, and this amendment is not updated in the English version available at <www.finlex.fi>.

¹⁰⁷ Lindskog 2017, p. 478–480.

¹⁰⁸ I have favoured such an exception in an expert legal opinion in a domestic dispute, mostly on grounds of Swedish law, as a comparable example and the special circumstances of the case.

I also find it possible that if national limitation rules do not allow exceptions in this kind of situations, and the right to compensation in such a case is based on EU law, there may be grounds to consider that enforcement of EU law has become ‘virtually impossible or excessively difficult’. In this case there would be no balancing factors that could justify a strict application of prescription norms, such as the need to promote legal certainty. Moreover, as many other jurisdictions allow exceptions from the normal limitation norms in such situations, the lack of such possibility in the Limitation Act could be seen as a kind of ‘casting defect in legislation’ that could be smoothened through the principle of effectiveness in order to secure full enforcement of rights based on EU law. It also is worth noting that even the European Court of Human Rights (ECHR) has favoured deviation from national prescription rules in such situations on the grounds that the creditor’s right to *access to justice* would be otherwise infringed.¹⁰⁹ Of course, the normative basis is different in the cases before ECHR, and thus the conclusions do not have any direct normative significance in the context of the principle of effectiveness, but they are still worth noting.

6 Conclusions

The objective of this article was to assess, whether, and to which extent, the ten-year limitation period enacted in Section 7(2) of the Finnish Limitation Act may become contradictory to the principle of effectiveness in EU law. As stated, this question cannot possibly be answered *in abstracto* either in an affirmative or negative way, because the CJEU has stressed that the admissibility of a certain national norm in the light of the principle of effectiveness must be assessed *in casu*.

Anyhow, my analysis shows that Section 7(2) appears as fairly unproblematic contrasted to the framework of the case *Manfredi* – a decision in which the CJEU has raised certain features of national limitation norms that may lead to a collision with the principle of effectiveness – and to other relevant case-law of the CJEU as well. In addition, it was concluded that the feature of knowledge-insensitivity does not as such cause problems in relation to the principle of effectiveness, providing that the

¹⁰⁹ See the judgment of 7th July 2009 in the case *Maria and Manuela Stagno v State of Belgium*. A widow had embezzled a life insurance compensation that belonged to her underage daughters in circumstances which rendered even the insurance company and the bank, where the money was deposited in, liable of the loss. After coming of age the daughters had claimed compensation from the insurance company and the bank. A Belgian court had dismissed the claim as time-barred regarding that the applicable limitation period had expired already at the time the claimants were underage. The ECHR, however, regarded that such application of the prescription norms had infringed the appellants’ right to access to justice. According to the ECHR, the daughters had lacked a real possibility to take legal action before they had come of age, because their only guardian, their mother, had herself taken part in causing of the loss.

applicable limitation period is sufficiently long. As concluded above, a limitation period of ten years may be regarded as generally acceptable, at least when it comes to other types of losses than consequences of a personal injury. The last mentioned restriction is not relevant in the context of Section 7(2) of the Limitation Act, because personal injuries and environmental damages are explicitly excluded from the scope of the said limitation norm.

In addition to the general level analysis, I strove for identifying special conditions that may affect the assessment of the acceptability of Section 7(2) *in casu*, or even change the outcome so that Section 7(2) would turn out as contradictory to the principle of effectiveness. The results were, however, quite meagre. The only special circumstance identified, which may seriously challenge the acceptability of Section 7(2), is a situation where the injured party is, for some reason or another, in a subordinate position in relation to the liable party. In this situation the Finnish Limitation Act, unlike limitation statutes in many other jurisdictions, does not provide any generally applicable exceptions in favour of the injured party that could suspend the running of the limitation period until the injured party is *de facto* capable of attending his interests.

Refereegranskad artikel

Alfred Streng, ED, PD, postdoktoral forskare, Åbo Akademi

Uthyrning av personal inom social- och hälsovård – momspliktigt eller inte?

1 Inledning

Mervärdesskatten är en allmän konsumtionsskatt som riktas mot konsumtionen av nästan alla varor och tjänster. Huvudregeln gällande mervärdesskatt är sålunda att all omsättning är mervärdesskattepliktig ifall det inte särskilt regleras att den undantas från skatteplikt. Till undantagen för mervärdesskatt hör bland annat hälso- och sjukvård och socialvård. Försäljning av varor och tjänster inom dessa områden omfattas av momsfrihet. Momsfriheten gällande hälso- och sjukvård bestäms i enlighet med mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet utgående från tjänsternas karaktär och utförare. Förutsättningen för momsfrihet är att det är fråga om en hälso- och sjukvårdstjänst som avses i lagen och att tjänsten utförs av yrkesutbildad personal inom området. Privata serviceproducenter får dock sälja socialvårdstjänster utan moms endast om socialmyndigheterna utövar tillsyn över verksamheten.

En fråga som har varit aktuell inom området vård och omsorg under den senaste tiden är frågan om huruvida uthyrning av personal inom social- och hälsovård ska utgöra mervärdesskattepliktig verksamhet eller inte. Frågan har bland annat blivit mer aktuell i och med att Högsta förvaltningsdomstolen i Sverige (HFD) konstaterat i en dom, HFD 2018 ref. 41, att ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal inte utgör sådana sjukvårdstjänster som omfattas av undantag från mervärdesskatteplikt.¹ I Finland har högsta förvaltningsdomstolen (HFD) också tagit ställning till frågan i bland annat målen HFD 2016:101 och HFD 2013:39.² Bakgrund till dessa ställningstaganden ligger i EU-rätten och rättspraxis.

I denna artikel diskuteras frågan följaktligen från en svensk, finsk och EU-rättslig synvinkel med neutralitetsprincipen i baktanke. Frågan är inte enbart intressant ur en skatterättslig synvinkel utan även ur en socialrättslig, då den kan ha inverkan på själva tillgången på vård och omsorg.

¹ Se svenska HFD 2018 ref. 41.

² Se finska HFD 2016:101 och HFD 2013:39.

2 Bakgrund i EU-rätten och praxis

Medlemsstaterna har suveränitet i förhållande till de indirekta skatterna. EU och medlemsstaterna beslutar gemensamt om skattelagstiftningen. EU:s makt att besluta om beskattningen är aktuell då det behövs för förverkligandet av den inre marknaden i EU. Med beaktande av *subsidiaritetsprincipen* så förenhetligar EU medlemsstaternas skattelagstiftning endast ifall medlemsstaternas åtgärder inte är tillräckliga för att förenhetliga lagstiftningen. Innebörden av den så kallade delade befogenheten framkommer i artikel 113 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) enligt vilken ”Rådet ska anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen”.³

Man kan säga att EU-rättens inverkan på mervärdesskatten sker i flera led. Dels sker det vid implementeringen av en bestämmelse i mervärdesskattelagen eller i övrig lagstiftning, dels sker det vid tolkningen och tillämpningen av gällande rätt. Ifall det förekommer brister i implementeringen är en medlemsstat skyldig att ge effekt åt EU-rätten på nationell nivå, beroende på i vilken form den EU-rättsliga bestämmelsen är i. Om bestämmelsen i fråga ingår i ett direktiv, är medlemsstaten bunden gällande det resultat som kan uppnås med bestämmelsen. Om den finns i en EU-förordning, är bestämmelsen i fråga direkt tillämplig.⁴

En annan central princip i mervärdesskatterätten är *neutralitetsprincipen*. Kravet på neutralitet kan härledas från den allmänna målsättningen att skattesystemet inte får förvränga det ekonomiska beslutsfattandet på ett sätt som leder till en oändamålsenlig allokering av resurser eller effektivitetsförluster. Ett konsumtionsneutralt skattesystem påverkar inte konsumenternas val och ett produktions- eller konkurrensneutralt skattesystem påverkar inte företagets beslut om produktionsmetoder eller distributionskanaler. I ett neutralt skattesystem förekommer det inte heller kumulation av skatter eller dolda skatter. I teorin borde sålunda mervärdesskatten drabba all konsumtion av varor och tjänster på samma sätt. Med andra ord borde skattesatsen vara enhetlig enligt detta. Ifall en del av varorna och tjänsterna är skattefria och en del har lägre och andra högre skattesats, så förvrängs konkurrensituationen till denna del. I praktiken måste man dock göra undantag från den teoretiska modellen av sociala, samhällspolitiska eller administrativa orsaker. I målet C-

³ Se artikel 113 FEUF.

⁴ Se t.ex. Van Doesum, A. et al., *Fundamentals of EU VAT Law*. Wolters Kluwer 2016, s. 3–5 och W. Berger, *Commentary to the EU VAT Directive*. Lambert Academic Publishing 2017, s. 5–8.

74/11, Kommissionen vs Finland, har EU-domstolen konstaterat att neutralitetsprincipen ger också uttryck för likabehandlingsprincipen i mervärdesbeskattningen. Likabehandlingsprincipen förutsätter att likadana situationer inte ska behandlas på ett olikat sätt, ifall det inte objektivt sett är motiverat. Kravet på skattemässig likabehandling kan härledas från artikel 110 FEUF.⁵

Enligt artikel 2.1 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, nedan kallat mervärdesskattedirektivet, är leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap föremål för mervärdesskatt och enligt artikel 2.1 c gäller det samma för tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

Artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet föreskriver dock att medlemsstaterna ska undanta sjukhusvård och sjukvård samt transaktioner nära knutna till dessa, som utförs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande art.

Artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet undantar sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare, artikel 132.1 e tillhandahållande av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning och artikel 132.1 g tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälp- eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.

Enligt artikel 134 i mervärdesskattedirektivet gäller undantaget från skatteplikt endast för tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor som är direkt nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras. Ifall syftet med transaktionerna i fråga är att vinna ytterligare intäkter åt organet genom transaktioner som utförs i direkt konkurrens med kommersiella företag som är tvungna att betala mervärdesskatt, så omfattas transaktionerna inte av undantaget.

Enligt rättspraxis från EU-domstolen, exempelvis C-434/05, Horizon College, C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello och C-141/00, Kügler, utgör ifrågasvarande undantag ett avsteg från den allmänna principen om mervärdesskattepliktighet och bör tolkas restriktivt. Tolkningen av undantagen bör emellertid vara i

⁵ Se även M. Haapaniemi, Terveystenhoitopalvelujen arvonlisäverotuksen neutraalisuudesta. Edilex 5/2019 och målet C-74/11, Kommissionen vs Finland, ECLI:EU:C:2013:266.

enlighet med *neutralitetsprincipen* och får inte innebära att undantagen förlorar sitt ändamål.⁶

I målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, var det fråga om huruvida undantagen i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att legitimerad vårdpersonal som tillhandahåller tjänster till vårdbehövande personer och/eller bemanningsföretag som hyr ut sådan personal åt inrättningar som är erkända som organ av social karaktär, också ska omfattas av definitionen på organ som är erkända som organ av social karaktär. I motiveringen till domen i C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, punkterna 18–20, betonade domstolen att undantagen i artikel 132.1 g uttryckligen gäller för tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor enligt de villkor som nämns i stadgan, men att det i princip hör till medlemsstaternas skönmässiga bedömning att avgöra vilka organ som ska omfattas av definitionen på organ som är erkända som organ av social karaktär.⁷

Av befäst rättspraxis, exempelvis C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, punkt 53 och C-141/00, Kügler, punkterna 57–58 och C-174/11, Zimmermann, punkt 31 framkommer dock att de nationella myndigheterna måste ta i beaktande ett flertal faktorer då de ska avgöra vilka organ som ska erkännas tillhandahålla sociala välfärdstjänster i enlighet med artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet, faktorer såsom eventuella särskilda stadganden, nationella, regionala eller administrativa skatterättsliga eller socialrättsliga åtgärder samt frågan huruvida sjukkassan eller andra socialskyddsinstanser möjligen ansvarar för största delen av kostnaderna för ifrågakvarande tjänster.⁸

I målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, var det fråga om att den tyska lagstiftningen inte erkände bemanningsföretag som ”go fair” Zeitarbeit, som förmedlade tillfällig arbetskraft till vårdinrättningar, såsom organ av social karaktär enligt artikel 132.1 g. Den federala finansdomstolen i Tyskland (Bundesfinanzhof) som begärde förhandsavgörande av EU-domstolen ville för det första veta huruvida en medlemsstats erkännande av inrättningar som organ av social karaktär, vilket enligt artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet krävs för att kunna beviljas undantag enligt denna bestämmelse, även omfattar den legitimerade vårdpersonal som erbjuder sina tjänster direkt till vårdbehövande utan att kostnaderna täcks av social-

⁶ Se EU-domstolens avgöranden C-434/05, Horizon College, ECLI:EU:C:2007:343, C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, ECLI:EU:C:2005:322 och C-141/00, Kügler, ECLI:EU:C:2002:473. Se även bl.a. B. Terra – J. Kajus, A Guide to the European VAT Directives. IBFD Volume. 1, 2019, s. 925–929.

⁷ Se EU-domstolens avgörande C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, ECLI:EU:C:2015:164.

⁸ Se EU-domstolens avgörande C 498/03, Kingscrest Associates och Montecello, ECLI:EU:C:2005:322, punkt 35. Se även bl.a. Terra – Kajus 2019, s. 925–929.

försäkringsorgan, och huruvida denna begränsning i den nationella lagstiftningen följaktligen strider mot unionsrätten.⁹

EU-domstolen framhöll i sin motivering, C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, punkterna 23–24, att enligt artikel 9 i mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar person den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. Enligt artikel 10 är anställda och andra personer undantagna från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.¹⁰

Följaktligen kan inte heller undantaget i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet tillämpas direkt på personal i ett sådant bemanningsföretag som ”go fair” Zeitarbeit. De relevanta tjänsterna i målet C-594/13 var sålunda inte de tjänster som bemanningsföretagets anställda, inom ramen för deras avtal med vårdinrättningar, tillhandahöll de personer som var i behov av vård och omsorg, utan de tjänster som tillhandahölls av bemanningsföretaget, det vill säga *uthyrning av personal*.

För det andra ville den federala finansdomstolen i Tyskland (Bundesfinanzhof) veta om ett bemanningsföretag, på grund av dess uthyrning av kvalificerad vårdpersonal, skulle kunna åberopa artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet för att med stöd därav erkännas som ett organ av social karaktär.

Av rättspraxis, bland annat C 498/03, Kingscrest Associates och Montecello, punkt 35, framgår gällande begreppet organ, att det är tillräckligt omfattande för att även inbegripa privata enheter som drivs i vinstsyfte. Bemanningsföretag såsom ”go fair” Zeitarbeit kan således betraktas som organ i den mening som avses i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet.

Men vad gäller begreppet ”av social karaktär” poängterade EU-domstolen däremot att uthyrning av personal inte *per se* utgör någon tjänst av allmänintresse inom den sociala sektorn. Således saknar det betydelse att personalen är vårdpersonal och att personalen hyrs ut till erkända vårdinrättningar.

EU-domstolen ansåg därmed i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, att artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet bör tolkas så, att varken legitimerad vårdpersonal som tillhandahåller tjänster direkt till vårdbehövande personer eller ett bemanningsföretag som hyr ut sådan personal till inrättningar som är erkända som organ av

⁹ Se EU-domstolens avgörande C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, ECLI:EU:C:2015:164.

¹⁰ Se *ibid.*, punkterna 23–24.

social karaktär, omfattas av begreppet ”organ som ... är erkända som organ av social karaktär” i bestämmelsen.¹¹

I målet C-366/12, Klinikum Dortmund GmbH, var det fråga om undantag för mervärdesskatt för sjukhusvård, sjukvård och närbesläktad verksamhet som bedrivs av offentligrättsliga organ samt sjukvårdande behandling ska tillämpas när kemoterapeutiska läkemedel ges ut på sjukhusapotek och administreras inom ramen för öppenvård som tillhandahålls i sjukhusets lokaler men av läkare som handlar i egenskap av fristående vårdgivare. EU-domstolen konstaterade här att *neutralitetsprincipen* inte emellertid kan utvidga ett undantags räckvidd om detta inte tydligt framgår av själva ordalydelsen. Här handlar det inte om någon primärrättslig bestämmelse, utan om en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med principen om restriktiv tolkning av undantag. Leveransen av läkemedel ansågs här sålunda inte omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt.¹²

I ett annat mål C-434/05, Horizon College, punkterna 38 och 46, som egentligen gällde en utbildningsanordnares uthyrning av personal till en annan utbildningsanordnare, har EU-domstolen konstaterat att tre kriterier måste vara uppfyllda för att en tjänst som har nära anknytning till den huvudsakliga tjänsten, också ska omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt¹³:

- 1) Både den huvudsakliga tjänsten och den tjänst som är nära anknuten bör tillhandahållas av en dylik organisation som artikel 132.1 i direktiv 2006/112/EG avser.
- 2) För att transaktionerna, som är undantagna från mervärdesskatteplikt, ska kunna utföras bör det vara absolut nödvändigt att tjänsten i fråga tillhandahålls.
- 3) Det grundläggande syftet med tjänsten får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom att driva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.¹⁴

EU-domstolens dom i målet C-434/05, Horizon College visar framför allt vilka utgångspunkterna är då man ska avgöra huruvida uthyrning av vårdpersonal har nära anknytning till ett mervärdesskattefritt tillhandahållande av tjänster. Enligt domslutet

¹¹ Se EU-domstolens avgörande C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, ECLI:EU:C:2015:164. Se även bl.a. Terra – Kajus 2019, s. 929–930.

¹² Se EU-domstolens avgörande C-366/12, Klinikum Dortmund GmbH, ECLI:EU:C:2014:143.

¹³ Se EU-domstolens avgörande C-434/05, Horizon College, ECLI:EU:C:2007:343. Se också bl.a. Terra – Kajus 2019, s. 936–937.

¹⁴ Se EU-domstolens avgörande C-434/05, Horizon College, ECLI:EU:C:2007:343, punkterna 38 och 46.

i målet är avsikten med dåvarande artikel 13 A.1 i direktiv 77/388/EEG, nuvarande artikel 13 i direktiv 2006/112/EG att undanta vissa allmännyttiga verksamheter från mervärdesskatt. Undantaget gäller emellertid inte alla allmännyttiga verksamheter utan endast de som räknas upp och specifikt beskrivs. Utgående från EU-domstolens rättspraxis utgör undantagen självständiga begrepp, vars syfte är att undvika olikheter vid tillämpningen av mervärdesskattebestämmelserna i medlemsstaterna. De uttryck som används vid beskrivningen av undantagen ska tolkas snävt, eftersom de utgör ett undantag från den allmänna principen att all omsättning är mervärdesskattepliktig. Tolkningen av rättsakten ska emellertid passa ihop med de målsättningar som man strävar till med undantagen samt vara i enlighet med *neutralitetsprincipen*. En snäv tolkning av undantagen får dock inte innebära att undantagen förlorar den målsättning som eftersträvas med dem.¹⁵

3 Målet i HFD 2018 ref. 41 i svenska Högsta förvaltningsdomstolen

3.1 Innehåll

I målet HFD 2018 ref. 41 var det fråga om att Medcura AB, ett bemanningsföretag som rekryterar och hyr ut vårdpersonal till privata och offentliga vårdgivare, ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden för att få veta om dess uthyrning av läkare till en larmcentral är undantagen från skatteplikt. Bolaget ansåg att uthyrningen omfattas av undantaget för sjukvårdstjänster eftersom de tjänster som den uthyrda personalen utför enligt bolagets uppfattning är att betrakta som sjukvård.¹⁶

Skatterättsnämnden ansåg att uthyrningen inte ska omfattas av undantag från skatteplikt, dock kan vissa av de åtgärder som de uthyrda läkarna utför nog karaktäriseras som sådan sjukvård som kunde omfattas av sjukvårdsundantaget, men detta saknade betydelse då den tjänst som bolaget tillhandahåller utgör skattepliktig personaluthyrning.¹⁷ Skatteverket yrkade sedan att HFD skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

De svenska bestämmelserna om undantag från skatteplikt finns i 3 kap. 4 och 5 §§ mervärdesskattelagen (1994:200). Enligt 3 kap. 4 § undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna och enligt 3 kap. 5 § avses

¹⁵ Se också K. Määttä, Arvonlisäverolain tulkintaongelmat. Kauppakamari 2015, s. 344–345.

¹⁶ Se svenska HFD 2018 ref. 41.

¹⁷ Se svenska Skatterättsnämnden (2017-12-08).

med sjukvård åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla bland annat sjukdomar och skador, under förutsättning antingen att åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutenvård eller att åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Enligt den gamla mervärdesskattelagen (1968:430) 8 § undantogs sjukvård, tandvård och social omsorg från mervärdesskatt. Undantaget omfattade även en tjänst som någon på uppdrag av en vårdgivare utförde för dennes räkning, under förutsättning att tjänsten skulle ha varit undantagen från skatteplikt om den hade tillhållits vårdtagaren direkt av uppdragstagaren.

I en utredning, SOU 1992:6, till den nya mervärdesskattelagen konstaterades bland annat att kommuner och landsting kompenseras för eventuell momskostnad, medan eventuell moms utgjorde en direkt kostnad för privata vårdgivare. Syftet med undantaget för bland annat sjukvård var enligt utredningen att avgränsa undantaget från mervärdesskatt så att det berör den egentliga sjukvården.¹⁸

Genom prop. 1991/92:122 föreslogs sedan nya anvisningar till 8 § i den då gällande mervärdesskattelagen. Enligt den nya punkt 12 skulle också tjänster gällande sjukvård, tandvård och social omsorg omfattas av undantaget från mervärdesskatt då de tillhandahölls någon på uppdrag av vårdgivaren eller den som bedrev omsorgen.¹⁹

I den nuvarande mervärdesskattelagen (1994:200) finns ingen sådan bestämmelse, men i prop. 1993/94:99 som låg till grund för lagen, ansågs emellertid att undantaget för sjukvård var formulerat så att det skulle vara tillämpligt oberoende av i vilket led eller av vem tjänsten faktiskt tillhandahölls så länge som tjänsten avsåg sådana åtgärder som angavs i bestämmelserna.²⁰

Högsta förvaltningsdomstolen betonade dock att det är i första hand mervärdesskattedirektivet som ska vara vägledande vid tolkningen av bestämmelserna och det som först skulle bedömas var om uthyrning av personal kan utgöra sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som omfattas av undantagen från skatteplikt i artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet. Här hänvisade HFD till målen C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit och C-434/05, Horizon College, av vilka framgår att det vid uthyrning av personal är själva uthyrningstjänsten som ska prövas mot undantagsbestämmelserna i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet. En tjänst som omfattar uthyrning av personal via ett bemanningsföretag kan inte i sig anses

¹⁸ Se SOU 1992:6, Ny mervärdesskattelag. Utredning om teknisk översyn av mervärdesskattelagen.

¹⁹ Se svensk proposition 1991/92:122, Om undantag från skatteplikt för vissa tjänster inom sjukvårdsområdet, m.m.

²⁰ Se svensk proposition 1993/94:99, Om ny mervärdesskattelag.

som sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som omfattas av undantagen i artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet, oavsett vem som är säljare respektive köpare av tjänsten.²¹

Den andra frågan som HFD då ställde sig var om uthyrning av personal kan utgöra en transaktion nära knuten till sjukvård enligt mervärdesskattedirektivet. Här tog HFD också avstamp i målet C-434/05, Horizon College, där det framkom att den i det målet ifrågavarande tjänsten, utlåning av lärare, kunde undantas från beskattning med stöd av undantagsbestämmelsen i mervärdesskattedirektivet, under förutsättning att både säljaren och köparen av tjänsten var ett sådant utbildningsinstitut som avsågs i den bestämmelsen. HFD ansåg här att utgående från domen i C-434/05, Horizon College kunde även uthyrning av sjukvårdspersonal under vissa förutsättningar ses som en sådan till vården nära knuten transaktion som är undantagen från beskattning enligt artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet. Förutsättningen för det är dock att den som hyr ut personalen är en sådan vårdinrättning som avses i bestämmelsen.²²

I det svenska fallet som HFD skulle ta ställning till gällde därmed att Medcuras uthyrning av vårdpersonal inte utgjorde sådan sjukhusvård, sjukvård eller sjukvårdande behandling som enligt artikel 132.1 b eller c i mervärdesskattedirektivet ska undantas från skatteplikt. Det var fråga om ett bemanningsföretag som inte självt bedriver sjukvård och uthyrningen kan inte undantas på den grunden att den ska ses som en transaktion nära knuten till vården. Slutsatsen som HFD drog är att uthyrningen inte omfattades av direktivets undantag från skatteplikt.

Undantagsbestämmelserna i den svenska mervärdesskattelagen (1994:200) ML 3 kap. 4 och 5 §§ ska, såsom konstaterats, tolkas i enlighet med direktivets bestämmelser. HFD konstaterade att personaluthyrningstjänsten som sådan inte utgjorde sjukvård enligt definitionen i 5 § och skulle sålunda inte undantas från beskattning enligt 4 §. Det spelar då ingen roll ifall de åtgärder som de uthyrda läkarna vidtar i arbetet hos den som hyr i och för sig omfattas av definitionen av sjukvård i 5 §.²³

3.2 Skatteverkets ställningstagande

Med anledning av HFD:s avgörande utfärdade Skatteverket ett ställningstagande kring regleringen (Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt, Dnr: 202 398355-18/111), där man utgår ifrån att uthyrning av vårdpersonal inte utgör en vårdtjänst

²¹ Se svenska HFD 2018 ref. 41.

²² Se *ibid.*

²³ Se *ibid.*

som är undantagen från mervärdesskatteplikt.²⁴ Skatteverket anser dock att uthyrning av vårdpersonal i vissa undantagsfall fortsättningsvis kan vara fri från mervärdesskatt, förutsatt att de tre kriterier som utvecklades i målet C-434/05, Horizon College, uppfylls, dvs.

- 1) Både tillhandahållaren av personal och köparen ska driva vårdmottagningar som huvudsakligen tillhandahåller sjukvård eller tandvård.
- 2) Tjänsten ska vara absolut nödvändig för den undantagna vårdtjänsten.
- 3) Det grundläggande syftet med tjänsten får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Enligt Skatteverkets bedömning gäller framför allt, när man ska bedöma om en tjänst omfattas av undantaget från skatteplikt för sjukvård eller tandvård, om säljarens tjänst som sådan omfattas av undantaget. Uthyrning av personal är inte en tjänst som *per se* utgör sjukvård eller tandvård. Detta gäller också ifall den uthyrda personalen ska utföra tjänster hos köparen som utgör vårdtjänster. Uthyrning av personal är det fråga om då köparen ansvarar för arbetsledning, bestämmer arbetsmetoder och definierar arbetsuppgifterna och säljaren ställer arbetskraft till förfogande. Huvudregeln är att uthyrning av personal till en köpare som bedriver sjukvård eller tandvård ska omfattas av skatteplikt. Den verksamhet som köparen bedriver ska inte påverka bedömningen av uthyrning av personal. Detta medför att det är fråga om uthyrning av personal oberoende av vilka arbetsuppgifter den uthyrda personalen utför hos köparen. Det är inte fråga om vårdtjänster då en säljare ställer sin personal till en köpares förfogande, utan om uthyrning av personal.

Tjänster som har nära anknytning till sjukvård eller tandvård kan däremot omfattas av undantag från skatteplikt. I sådana fall ska de tre kriterierna ovan uppfyllas, här gäller att det första kriteriet uppfylls ifall båda vårdgivarna själva huvudsakligen till mer än 75 procent tillhandahåller vårdtjänster gentemot patienter i förhållande till uthyrning av personal. För att det andra kriteriet ska anses uppfyllt krävs det att tjänsten i fråga ska vara absolut nödvändig för den undantagna vårdtjänsten, dvs. vara direkt kopplad till vårdtjänsten. Därtill ska den vara väsentlig för att uppnå behandlingsmålen med sjukvården eller tandvården hos köparen. För att det tredje kriteriet ska uppfyllas krävs det dessutom att säljaren kan visa att syftet med tillhandahållandet är något annat än att vinna ytterligare intäkter i direkt konkurrens med kom-

²⁴ Se Skatteverkets ställningstagande (2019), Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt, dnr 202398355-18/111.

mersiella företag som måste betala mervärdesskatt. De tre kriterierna måste samtliga uppfyllas för att Skatteverket ska betrakta en tjänst med nära anknytning till sjukvård eller tandvård som undantagen från skatteplikt trots att tjänsten i fråga i sig inte är en vårdtjänst.²⁵

Skatteverket har även år 2015, dnr 131 656823-15/11 och uppdaterat år 2016, dnr 131 156230-16/111 gett ett ställningstagande om uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, dvs. uthyrning av personal inom social omsorg.²⁶ Skatteverkets åsikt är här att uthyrning av personal till en mottagare som är en erkänd aktör av social karaktär som huvudregel ska omfattas av mervärdesskatteplikt, eftersom uthyrning av personal ska bedömas självständigt i förhållande till uppdragsgivarens verksamhet. Sålunda gäller att fastän personalen som uthyrs ska utföra uppgifter av social karaktär hos uppdragsgivaren, så är det fråga om uthyrning av personal eftersom bemanningsföretag inte primärt tillhandahåller omsorgstjänster. Uthyrning av dylik personal kan emellertid under vissa förutsättningar undantas från mervärdesskatteplikt. Här är det till stor del samma kriterier som hänvisas till som vid uthyrning av vårdpersonal och som utvecklades i målet C-434/05, Horizon College, dvs.

- 1) Både säljare och köpare ska vara erkända aktörer av social karaktär.
- 2) Tjänsten ska vara absolut nödvändig för den undantagna omsorgstjänsten och personaluthyrningen mellan erkända aktörer av social karaktär bör vara av sådant slag eller hålla sådan kvalitet att köparen av tjänsten inte utan denna tjänst kan erbjuda omsorgstagaren en likvärdig lösning.
- 3) Det grundläggande syftet med tjänsten får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som bör betala mervärdesskatt.

3.3 Kritik mot Skatteverkets ställningstagande

Skatteverkets tolkning av domen HFD 2018 ref. 41 har fått kritik från många håll. Man har befarat att konsekvenserna av tolkningen kan komma att bli långtgående och drabba privata vårdbranschen hårt samt snedvrیدا konkurrensen mellan privata och offentliga vårdgivare. Detta då kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund i enlighet med 2 § Lag (2005:807) om ersättning för viss mervär-

²⁵ Se *ibid.*

²⁶ Se sv. Skatteverket (2016), Uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, mervärdesskatt, dnr 131 156230-16/111.

desskatt kompenseras för de mervärdesskatteutgifter de har för inhyrning av vårdpersonal, medan däremot privata vårdgivare inte erhåller någon kompensation och inte heller har någon avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten som de erlägger för inhyrningen av personal.²⁷

Vårdföretagarna har tillsammans med Deloitte utarbetat ett lagförslag, där gällande bestämmelse i 3 kap. 5 § 1 stycket andra strecksatsen ML skulle kompletteras enligt följande:

Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd,

- om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutna vård, eller

- om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården, oberoende av i vilket försäljningsled åtgärderna vidtas.²⁸

Avsikten med lagförslaget är att sådana åtgärder som kan anses som sjukvård skulle undantas från mervärdesskatteplikt oberoende av i vilket försäljningsled som åtgärderna vidtas. Här är tanken att också sådana aktörer som varken har en direkt relation till eller ett direkt vårdansvar skulle omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt, inklusive bemanningstjänster gällande personer med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvårdsområdet, under förutsättning att dessa personer inhyrs med avsikten att utföra tjänster som omfattas av definitionen på sjukvård i ML.

Lagförslaget stöder sig på undantaget för sjukvård i mervärdesskattedirektivet och på EU-rättspraxis, bland annat EU-domstolens dom i målet C-76/99, Kommissionen mot Frankrike, där det framhölls att undantaget för verksamheter som är besläktade med sjukhusvård och sjukvård är avsett att garantera att tillgången till sjukvård och sjukhusvård inte hindras av den ökade kostnad för vården som uppstår om själva vården eller därmed närbesläktade verksamheter vore mervärdesskattepliktiga, och på EU-medlemsstaternas befogenhet att i enlighet med artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet bestämma vilka medicinska och paramedicinska yrkesutövare

²⁷ Se bl.a. Sveriges Läkarförbund 22.2.2019; Dagens Industri 7.3.2019, Ledare; Vårdföretagarna 1.7.2019, Vårdmoms – konsekvensanalys och förslag som kan undanröja problemet.

²⁸ Vårdföretagarna och Deloitte, Moms på sjukvård – förslag till lagändring, 2019.

som kan omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt, förutsatt att *neutralitetsprincipen* och *likabehandlingsprincipen* tas i beaktande.²⁹

Docent Pernilla Rendahl har också på uppdrag av Vårdföretagarna granskat EU-förenligheten av lagförslaget. Enligt Rendahl motsäger inte mervärdesskattedirektivet lagförslaget, men det krävs att tolkningen av lagförslaget är i enlighet med de kriterier som ställts upp, för det första gällande tolkningen av vad som utgör en sjukvårdande behandling och för det andra, av vad som ska beaktas vid en dylik tolkning.³⁰ Kriterierna är de följande:

- 1) en sjukvårdande behandling omfattar en medicinsk tjänst med terapeutiskt syfte
- 2) den medicinska tjänsten ska tillhandahållas av ett sådant subjekt som är villkorat av medlemsstaten
- 3) tillhandahållarens juridiska form påverkar inte bedömningen av om denne är ett subjekt som faller inom ramen för undantaget
- 4) medlemsstaterna har rätt att säkerställa att undantagen kan tillämpas på ett enkelt och riktigt sätt
- 5) medlemsstaterna har också rätt att specificera visst yrke att falla utanför de subjekt som omfattas av undantaget
- 6) likaså kan medlemsstaterna uppställa kvalitativa villkor för de yrkesgrupper som specificeras i nationell lagstiftning för att de ska omfattas av undantagna subjekt (exempelvis legitimation)
- 7) medlemsstaterna får vid dessa villkor inte skada ändamålen med direktivet eller gemenskapsrättsliga principer, särskilt principen om likabehandling och neutralitet
- 8) myndigheterna som tillämpar bestämmelserna har en skyldighet att kontrollera så att villkorandet av de undantagna subjekten faller inom ramen för EU-domstolens angivna bedömning av artikel 132.1 c.

Riksdagen riktade även ett tillkännagivande till regeringen om att skyndsamt göra en konsekvensanalys av Skatteverkets tolkning att konsultlösningar i vården är mervärdesskattepliktiga, SkU 25. I enlighet med tillkännagivandet ska regeringen vid behov

²⁹ Se *ibid.* och EU-domstolens avgörande C-76/99, Kommissionen mot Frankrike, ECLI:EU:C:2001:12.

³⁰ Se P. Rendahl, Utlåtande avseende EU-förenligheten av förslag till ändring av sjukvårdsundantaget i mervärdesskattelagen, 2019.

återkomma med ett förslag till riksdagen som i så fall neutraliserar eventuella negativa konsekvenser för vårdgivare och patienter.³¹

Något som betonas i Skatteverkets ställningstagande är emellertid huruvida säljarens tjänst som sådan omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt. Uthyrning av personal är inte en tjänst som i sig är sjukvård eller tandvård. Sjukvårdande åtgärder för att ”medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barns börd som vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutenvård, eller om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården, oberoende av i vilket försäljningsled åtgärderna vidtas”, utgör däremot tjänster som kan klassificeras som sjuk- eller tandvård. Det är dock inte dessa tjänster som Skatteverket i första hand vill komma åt med sitt ställningstagande, utan själva uthyrningen av personal. Med hänsyn till neutralitetsprincipen och likabehandlingsprincipen kan frågan då ställas om ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal ska behandlas olikt än uthyrning av personal till andra branscher, om syftet med tjänsten är att vinna intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt?

Enligt EU-domstolen, i bland annat målet C-219/13, K Oy, punkterna 24–25, strider det mot *neutralitetsprincipen* att liknande och således konkurrerande varor eller tjänster behandlas olikt i mervärdesbeskattningen. För att avgöra om varorna eller tjänsterna är likadana bör man framför allt ta i beaktande genomsnittskonsumentens synvinkel. Varorna eller tjänsterna är likadana om de har motsvarande egenskaper och uppfyller samma behov hos konsumenterna, exempelvis om varornas eller tjänsternas användningssätt är motsvarande och om eventuella skillnader mellan varorna eller tjänsterna på ett avgörande sätt påverkar konsumenternas beslut att välja någondera av dem.³²

Undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 132.1 c i mervärdesskattedirektivet för sjuk- och tandvård är förvisso skapat med tanke på allmänhetens bästa, för att garantera tillgången till sjuk- och tandvård så att den ökade kostnaden, som kan uppstå om vården eller med den närbesläktade verksamheter vore skattepliktiga, inte utgör ett hinder. Undantaget bör ändå tolkas i det sammanhang som framkommer i artikel 131 i mervärdesskattedirektivet, dvs. att undantagen ska tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantagen och förhindra *skatteundandragande, skatteflykt eller*

³¹ Se svenska Skatteutskottets betänkande 2018/19: SkU25 Beskattning av uthyrning av vårdpersonal.

³² Se EU-domstolens avgörande C-219/13, K Oy, ECLI:EU:C:2014:321, punkterna 24–25.

missbruk. Detta framgår även av EU-domstolens rättspraxis, exempelvis målen C-106/05, L.u.P., C-366/12, Klinikum Dortmund och C-141/00, Kügler.³³

4 Finsk rättspraxis

4.1 HFD 2013:39

Vad gäller tolkningen av bestämmelserna om momspliktigheten för uthyrning av yrkesutbildad personal inom hälso- och sjukvården har det skett en del förändringar i Finland under de senaste decennierna. År 2003 ansåg högsta förvaltningsdomstolen i målet HFD 7.2.2003, T 242 att uthyrningen av yrkesutbildad hälsovårdspersonal till den privata och den offentliga sektorn utgjorde mervärdesskattepliktig verksamhet, då företaget som hyrde ut personalen inte hade för avsikt att idka hälsovårdsverksamhet och inte heller hade det tillstånd som krävdes.³⁴

Även i målet HFD 2009:1043 betraktades försäljningen av olika serviceenheter inom hälso- och sjukvården till offentliga hälso- och sjukvårdsenheter som momspliktig uthyrning av arbetskraft. Här var det fråga om att specialistläkarbolagen A Ab och B Ab sålde olika serviceenheter inom hälso- och sjukvården till offentliga hälso- och sjukvårdsenheter. Innehållet av serviceenheter utgick från beställarens behov. Bolagen fakturerade beställaren för tjänsterna och beställaren fakturerade i sin tur patienten för den vård och behandling som getts. Vid behov betalade beställaren också läkarnas rese- och logikostnader samt dagtraktamenten till bolagen. Den offentliga hälso- och sjukvårdsenheten skötte sina uppgifter enligt lagar och andra bestämmelser, höll kontakt med utomstående och myndigheter och skaffade de tillstånd som behövdes. Enheten gav också bolagens läkare gratis tillgång till behövliga lokaler, patientuppgifter, stödpersonal och skötte tidsbeställningen. Beställaren hade rätt att ge läkarna anvisningar om utförandet av olika åtgärder. Bolagen ansvarade för sina läkares verksamhet och anställningsvillkor, exempelvis lönerna. Bolagens patientskadeförsäkring ersatte patienterna för patientskador enligt patientskadelagen (585/1986, upphävd genom L 22.8.2019/948 som gäller från och med 1.1.2021).

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det egentliga innehållet i serviceenheten var överlåtelse av en arbetsinsats av A Ab:s och B Ab:s personal till beställaren. Bolagen överlät inte tjänster direkt till patienterna utan till en offentlig hälso- och sjukvårdsenhet. A Ab och B Ab hade inte heller upprätthållit någon enhet

³³ Se EU-domstolens avgöranden C-106/05, L.u.P., ECLI:EU:C:2006:380, C-366/12, Klinikum Dortmund, ECLI:EU:C:2014:143 och C-141/00, Kügler, ECLI:EU:C:2002:473.

³⁴ Se finska HFD 7.2.2003, T 242.

som producerar hälsovårdstjänster, utan verksamheten utövades vid enheter inom den offentliga hälso- och sjukvården. Utgående från detta och då momsfrihet kan gälla endast för sådana hälso- och sjukvårdstjänster som kräver tillstånd och som vederbörligen godkänns, var det här inte fråga om sådan momsfri försäljning av hälso- och sjukvårdstjänster enligt mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet, utan om momspliktig uthyrning av arbetskraft. Det hade ingen betydelse för momsbeskattningen av de tjänster som såldes till den offentliga hälso- och sjukvårdsenheten att A Ab och B Ab hade tillstånd av länsstyrelsen att tillhandahålla privata hälso- och sjukvårdstjänster då tillståndet inte gällde uthyrning av arbetskraft. A Ab och B Ab var därför momspliktiga att betala för de hälso- och sjukvårdstjänster de sålde till enheter inom den offentliga hälso- och sjukvården.³⁵

I målet HFD 2013:39 ändrade högsta förvaltningsdomstolen till viss mån sin ståndpunkt jämfört med målet HFD 2009 T 1043.³⁶ Här tog domstolen ställning till huruvida överlåtelse av arbetskraft som utgörs av yrkesutbildade personer inom hälso- och socialvården till sin karaktär är momsfri hälso- och sjukvårdsservice. Det var här fråga om huruvida företaget A Ab skulle betala mervärdesskatt för försäljning av läkartjänster till B Ab. Tjänsterna skulle tillhandahållas i B Ab:s verksamhetsenhet i en kommunal hälsovårdscentral, då B Ab skulle sälja läkartjänsterna vidare till kommunen som en del av den helhet som B Ab producerade. De läkare som utförde hälso- och sjukvårdstjänsterna var legitimerade yrkesutbildade personer inom hälso- och sjukvården.³⁷

Högsta förvaltningsdomstolen betraktade här läkartjänsterna som A Ab producerade och sålde till B Ab som befriade från mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen (MomsL, 1501/1993) 34 § 1 mom., 35 § och 36 § 5 punkten och artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet samt EU- domstolens rättspraxis, bland annat C-434/05, Horizon College och C-141/00, Kügler. Fastän den part som överlåter hälso- och sjukvårdstjänster inte har ett tillstånd enligt lagen om privat hälso- och sjukvård, så anses överlåtelse av arbetskraft som utförs av yrkesutbildad personal inom hälsovården som momsfri försäljning av hälso- och sjukvårdstjänster, ifall tjänsten överläts till en offentlig hälso- och sjukvårdsenhet eller en privat hälso- och sjukvårdsenhet med verksamhet inom detta tillstånd. Förutsättningarna är sålunda att de som överlåter tjänsterna i fråga till en patient är en offentlig hälso- och sjukvårdsenhet eller en privat hälso- och sjukvårdsenhet som har ett tillstånd enligt lagen

³⁵ Se HFD 2009:1043 och Skatteförvaltningens anvisningar, Momsbeskattning av hälso- och sjukvården, dnr 561/40/2010.

³⁶ Se också M. Myrsky, Yhdistysten ja säätiöiden verotus. Lakimiesliiton kustannus 2014, s. 387–389.

³⁷ Se finska HFD 2013:39.

om privat hälso- och sjukvård, att de personer till vilka arbetskraft överläts är yrkesutbildade personer inom hälso- och sjukvården och att det är fråga om hälso- och sjukvårdstjänster.³⁸ Skatteförvaltningens anvisningar om momsbeskattning av hälso- och sjukvård följer sedan år 2014 tolkningen i målet HFD 2013:39.³⁹

I sådana fall där arbetskraft hos yrkesutbildade personer inom hälso- och sjukvården överläts till att tillhandahålla andra tjänster än hälso- och sjukvårdstjänster, bör mervärdesskatt betalas på överlåtelsen av arbetskraften i fråga. Undantaget från mervärdesskatt gäller bara överlåtelse av den egna personalens eller delägarrens arbetskraft hos parten som överlåter yrkesutbildad personal inom hälso- och sjukvården. Om det gäller en tjänst som köpts av en annan näringsidkare och vidareförsäljning av tjänsten, är den undantagen från mervärdesskatt bara om tjänstens första säljare har fått tillstånd som självständig yrkesutövare inom hälsovården av Tillstånds- och tillsynsverket för social- och hälsovården (Valvira).⁴⁰

Enligt artikel 133 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna, när det gäller andra organ än offentligrättsliga organ, i varje enskilt fall göra undantagen i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n beroende av att vissa villkor är uppfyllda, exempelvis anger artikel 133 d att undantagen inte får befaras vålla snedvridning av konkurrensen till skada för kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt. I den finska mervärdesskattelagen har man inte ställt dessa villkor.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade vad gällde *neutralitetsprincipen* i målet HFD 2013:39 bland annat att det av EU-domstolens rättspraxis, exempelvis C-45/01, Dornier, punkt 49, framgår att uttrycket ”sjukvård” i artikel 132.1 b i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det även omfattar all vård enligt artikel 132.1 c, eftersom målsättningen med dessa två bestämmelser är att uttömmande reglera systemet för undantag från mervärdesskatt inom området i fråga. För både artikel 132.1 b och c gäller att det är fråga om tjänster med vilka man strävar till att diagnosticera, vårda och i mån av möjlighet bota sjukdomar. I bägge fallen är de tjänster som läkarna utför befriade från skatt oberoende av var utförandet av tjänsterna sker. Detta är också i enlighet med neutralitetsprincipen. I fall som ger rum för olika tolkningar är det även ofta fråga om hur långt gränserna för ett visst begrepp

³⁸ Se *ibid.* och EU-domstolens avgöranden C-434/05, Horizon College, ECLI:EU:C:2007:343 och C-141/00, Kügler, ECLI:EU:C:2002:473.

³⁹ Se Skatteförvaltningens anvisningar (2015), Momsbeskattning av hälso- och sjukvården, dnr A196/200/2014 och Skatteförvaltningens anvisningar (2019), Momsbeskattning av hälso- och sjukvården, dnr A97/200/2018.

⁴⁰ Se också Skatteförvaltningens anvisningar (2019), Momsbeskattning av hälso- och sjukvården, dnr A97/200/2018.

som används i skattelagen kan sträcka sig, vilket å sin sida är avgörande för vilken skattebehandling verksamheten ska ha.⁴¹

4.2 HFD 2016:101

Socialvård som tillhandahålls av staten, kommuner och samkommuner, dvs. offentliga samfund, är skattefria. Avgifter som offentliga samfund tagit ut av sina klienter för socialvårdstjänster är sålunda momsfria. Skattefriheten gäller både den andel av tjänsten som det offentliga samfundet betalat och den andel som klienten betalat. Privata socialvårdstjänster är även momsfria, under vissa förutsättningar, särskilt gäller att privata serviceproducenter bör vara införda i registret över tillhandahållare av privat service, så att de socialvårdstjänster som de säljer ska kunna vara momsfria. Skattefriheten gäller enbart de tjänster för vilka producenterna av privat service är införda i registret.⁴²

I målet HFD 2016:101 var fråga om att vårdföretaget A Ab:s på många olika orter belägna service- och vårdhem för äldre hade av Valvira beviljats ett sådant tillstånd för sin verksamhet som avses i lagen om privat socialservice (922/2011). När A Ab efter ett upphandlingsförfarande fick hand om verksamheten i en ny motsvarande kommunal enhet, där klienterna enligt beslut av kommunen hade rätt till socialvård, saknade A Ab till en början tillstånd av Valvira för denna nya enhet. A Ab hade därför för avsikt att för den tid som handläggningen av tillståndsansökan tog i anspråk ingå ett tjänsteavtal (upphandlingsavtal) med kommunen om tjänster inom resurserat serviceboende.⁴³

Frågan som högsta förvaltningsdomstolen skulle ta ställning till gällde om vårdföretaget A Ab skulle betala mervärdesskatt för de belopp som A Ab debiterade kommunen för den tid som upphandlingsavtalet var i kraft. Utgångspunkten enligt MomsL 1 § 1 mom. 1 punkten är att mervärdesskatt ska betalas på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland och enligt MomsL 2 § 1 mom. är det den som sålt varorna eller tjänsterna som är skattskyldig. I MomsL 18 § anges att med försäljning av tjänst avses utförande eller annan överlåtelse av en tjänst mot vederlag.⁴⁴

⁴¹ Se *ibid.* och EU-domstolens avgörande C-45/01, Dornier, ECLI:EU:C:2003:595, punkt 49. Se även K. Määttä, Verolakien tulkinnasta. Edita 2014, s. 29–30.

⁴² Se också Skatteförvaltningens anvisningar (2019), Momsbeskattning av socialvårdstjänster, dnr VH/352/00.01.00/2019.

⁴³ Se finska HFD 2016:101.

⁴⁴ Se *ibid.*

Bestämmelser om momsbeskattningen av socialvårdstjänster finns i MomsL 37 och 38 § och i de tillfogade bestämmelserna 38 a och 38 b § som trädde i kraft 1.1.2019 (L 1119/2018). I artikel 132 i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om momsbeskattning av socialvårdstjänster.

Undantag till skattskyldigheten finns bland annat i MomsL 37 §, i vilken det anges att skatt inte betalas på försäljning av tjänster och varor i form av socialvård. Enligt MomsL 38 § 1 mom. avses med socialvård verksamhet som bedrivs av staten eller kommunen samt verksamhet som bedrivs av någon annan producent av socialvårdstjänster under övervakning av socialmyndigheterna, då verksamheten har till syfte att sörja för vården om barn och ungdomar samt vården av äldre personer, vården av och andra tjänster och stödåtgärder för personer med funktionsnedsättning, missbrukarvården och annan motsvarande verksamhet.⁴⁵ Vid tolkning av bestämmelsen, tolkar man här begreppet *rörelsemässig försäljning* i MomsL 1 § 1 mom. ur ett brett perspektiv, oberoende av om det är fråga om en ur ett socialt perspektiv viktig verksamhet och oberoende av i vilken kontext försäljningen sker. Även konkurrensneutralitet har här betydelse vid tolkning av mervärdesskattelagen, fastän man inte uttryckligen hänvisar till det.⁴⁶

Artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet undantar från mervärdesskatt tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligt-rättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.

I fallet var det fråga om huruvida de tjänster som företaget A Ab sålde till kommunen skulle omfattas av undantaget från mervärdesskatt i MomsL 37 och 38 § och artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet under den tid som företaget inte hade till-

⁴⁵ Definitionen av socialvård uppdaterades 1.1.2019 genom att uttrycken ”person med funktionsnedsättning” och ”äldre person” infördes. Trots den terminologiska ändringen gäller skattefriheten fortfarande för sådana tjänster som i socialvårdslagstiftningen anges som tjänster riktade till utvecklingsstörda och äldre. Se även KVL 30.10.2002 N:80 och M. Kallio et al., Arvonlisäverotus. KPMG. Edita Publishing 2015, s. 263–264. Såsom socialvård ansågs i målet HFD 30.11.1995 t. 4976 inte emellertid försäljning av varor och tjänster som tillverkats i ungdomsarbetsverkstäder som verkade inom stadens ungdomssektor. Se även E. Rother, Eurooppaoikeus ja arvonlisäverotus. WSOY 2003, s. 362–363 och Määttä 2015, s. 325–326. Motsvarande problem gäller även för försäljning av elevarbeten som tillverkats vid undervisningsinstanser som upprätthålls av offentligt-rättsliga organ, se t.ex. HFD 1995 B550. Angående t.ex. intressebevakningstjänster så gäller enligt etablerad tolkning att staten inte behöver betala mervärdesskatt på de avgifter som staten uppstår för intressebevakningstjänster som staten tillhandahåller, men är det en privat producent som tillhandahåller tjänsterna i fråga så ska mervärdesskatt betalas på de arvoden som uppstår, se HFD 2013:67 och U. Kangas, Familje- och kvarlåtenskapens grunder. Talentum 2015, s. 261; Määttä 2014, s. 29–30 samt Skatteförvaltningens anvisningar (2019), Momsbeskattning av socialvårdstjänster, dnr VH/352/00.01.00/2019.

⁴⁶ Se även Määttä 2015, s. 325–326.

stånd av Valvira för sin verksamhet i servicehuset eller vårdhemmet i fråga och då företagets personal verkade under den beställande kommunens arbetsledning.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg det obestridligt att personalen i fråga utövade verksamhet, vars ändamål var i enlighet med MomsL 38 §, men det som skulle bedömas var huruvida företagets verksamhet uppfyllde förutsättningarna för skattefrihet för verksamhet som bedrivs av annan producent av socialvårdstjänster. Förutsättningen för detta är att det sker under övervakning av socialmyndigheterna. I detta fall var det fråga om vård dygnet runt som kräver tillstånd av Valvira, som företaget också hade fått för sina andra enheter. Enligt artikel 132.1 g i mervärdes-skattedirektivet är förutsättningen för skattefrihet att organet som producerar tjänsterna är erkänt som organ av social karaktär i medlemsstaten. Också av rättspraxis, framför allt av C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, framgår att erkännandet i fråga hör till medlemsstaternas bestämmanderätt. Sålunda strider inte heller kravet i MomsL 38 § mot direktivets innehåll.⁴⁷

Företaget framhöll att det hade tillstånd för flertalet av sina andra enheter, samtidigt som det producerade tjänsterna som saken gällde. Men enligt den nationella socialvårdslagstiftningen gäller tillståndet endast för de enheter som nämns i ansökan om tillstånd. Företaget menade emellertid att det stred mot *neutralitetsprincipen* att betrakta tjänsterna i fråga som skattepliktiga under den tid som man ännu inte fått tillstånd av Valvira.

Det är dock inte möjligt att hänvisa till neutralitetsprincipen gällande en sådan lösning där någon verksamhet skulle anses som momsfri redan innan den objektivt sett uppfyller de förutsättningar som definieras i lagen. En sådan tolkning skulle där-
emot strida mot kravet på neutralitet.

Enligt *neutralitetsprincipen* ska likadana eller liknande tjänster behandlas enhetligt i mervärdesbeskattningen. Tjänsterna i detta fall kunde också erbjudas utan myndigheternas tillstånd. Det faktum att vårdföretaget hade tillstånd av Valvira för sina andra enheter, berättigar inte till skattefrihet för ifrågavarande enhet. Om enheten utan tillstånd också hade fått undantag från mervärdeskatt, skulle det ha försatt andra producenter av liknande tjänster som inte heller har tillstånd i en icke-neutral ställning.

Högsta förvaltningsdomstolen förkastade vårdföretaget A Ab:s besvär redan på den grunden att man inte hade fått tillstånd av Valvira för verksamheten. Det hade ingen betydelse att företaget hänvisade till att situationen var tillfällig och att man skulle beviljas tillstånd i en nära framtid, eftersom skattebehandlingen baserar sig på

⁴⁷ Se ibid. och EU-domstolens avgörande C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, ECLI:EU:C:2015:164. Se också Skatteförvaltningens anvisningar (2019), Momsbeskattning av socialvårdstjänster, dnr VH/352/00.01.00/2019.

rådande förhållanden. Ifall en serviceproducent inom den privata hälso- och sjukvården har flera verksamhetscenter bör tillståndet omfatta alla enheter och alla enheter ska omnämnas i tillståndet. Då nya enheter grundas, bör serviceproducenten i fråga ansöka om ändring i det tidigare tillståndet. I tillståndet anges de tjänster som tillståndet gäller. Enbart de tjänster som fastställs i tillståndet är momsfria.⁴⁸

Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade även till målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, och till slutsatsen däri att företag som förmedlar tillfällig arbetskraft eller personal till vårdproducerande enheter som är erkända som organ av social karaktär, inte omfattas av begreppet organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Det saknar då betydelse att personalen i fråga är yrkesutbildad inom social- och hälsovård.⁴⁹ Uthyrning av personal till organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär omfattas inte av undantaget i artikel 132.1 g. Företaget A Ab var således mervärdesskattepliktigt för de ifrågavarande tjänsterna.⁵⁰

Även Centralskattenämnden ansåg exempelvis i fallet 12.11.2014 CSN 53/2014 att uthyrning av arbetskraft inom socialvårdstjänster är mervärdesskattepliktigt. I fallet var det frågan om ett företag som var registrerat som en privat producent av socialvårdstjänster i registret för producenter av privata tjänster. Företagets personal var yrkesutbildad inom hälsovården och utförde socialtjänster och vissa hälso- och sjukvårdstjänster. De tjänster som personalen utförde var i sig socialtjänster, men eftersom företagets registrering inte gällde uthyrning av yrkesutbildad personal inom hälsovården till att utföra socialvårdstjänster, ansågs inte försäljning av tjänsterna i fråga som försäljning av socialvårdstjänster. Slutsatsen motsvarar här EU-domstolens avgörande i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit.⁵¹

⁴⁸ Se även L. Juanto – A. Punavaara – P. Saukko, Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 9. painos. Alma Talent 2018, s. 116–118 och Myrsky 2014, s. 381–389 samt M. Kallio et al., Arvonlisäverotus. KPMG. 2017, s. 285–290.

⁴⁹ Se även målet HFD 2014:34, där domstolen ansåg att avgörande för skattefriheten var att den personal som utförde hälsovårdstjänsten vid tjänstens utförande hade legitimerad yrkesutbildning inom området. I målet var det fråga om ett aktiebolag som upprätthöll privat idrottsmassöro utbildning och som fick inkomster av de kostnadsbelagda massagejänster som massörstuderande utförde. Företaget hade inte själv fått tillstånd att utföra hälsovårdstjänster. Se även R. Nyrhinen et al., Arvonlisäverotus käytännössä. Alma Talent 2019, s. 199–200.

⁵⁰ Se *ibid.*

⁵¹ Se CSN 12.11.2014, 53/2014 och EU-domstolens avgörande C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, ECLI:EU:C:2015:164 samt L. Äärilä et al., Arvonlisäverotus käytännössä. Talentum 2015, s. 133. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett annat mål HFD 2017:193, som gällde vidareförsäljning av sjuktransporttjänster såsom del av sammanhängande tjänster, konstaterat att man varken i mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen föreskrivit att hälso- och sjukvårdstjänster ska befrias från skatt endast när det är verksamhetsutövaren som säljer tjänsterna. Något sådant villkor kan heller inte härledas ur syftet med

Momsfriheten för socialvård gäller enbart sådana tjänster och varor som den som idkar vårdverksamheten tillhandahåller. En underleverantör som tillhandahåller varor och tjänster åt den som idkar vårdverksamheten är däremot mervärdesskattepliktig för sin verksamhet, ifall inte underleverantörens tjänster *per se* uppfyller villkoren för momsfrihet.⁵²

5 Sammanfattning

I mervärdesskattedirektivet och i den finska och svenska mervärdesskattelagen finns det vissa undantag från mervärdesskattepliktighet där man tillämpar en lägre skattesats eller total momsfrihet. Undantagen innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en skattskyldig person som sker mot vederlag.

Ett av undantagen är sociala orsaker. Syftet är här bland annat att undantagen från mervärdesskatteplikt ska sänka vårdkostnaderna och garantera enskildas tillgång till vård. Undantagen bör emellertid alltid tolkas restriktivt och i enlighet med neutralitetsprincipen och undantagens ändamål. Neutralitetsprincipen förutsätter att liknande och med varandra konkurrerande varor och tjänster behandlas skattemässigt lika om de uppfyller samma slags behov hos konsumenten. För att förverkliga målsättningen om neutralitet tolkas exempelvis begreppet *rörelsemässig* i finska MomsL 1 § 1 mom. och *omsättning av varor eller tjänster* i svenska 2 kap. 1 § ML ur ett brett perspektiv. Ifall de varor eller tjänster som är föremål för försäljning konkurrerar med liknande nyttigheter på marknaden, anses försäljningen i huvudsak vara rörelsemässig eller utgöra omsättning av varor eller tjänster.

I EU-rättspraxis har man godkänt en snävare tolkning än en konsumtionsneutral, enligt vilken konsumtionsneutralitet förverkligas på ett tillräckligt sätt då varor och

att tjänster som dessa är befriade från skatt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att fastän det enligt MomsL 36 § 1 mom., som undantar sjuktransporter från mervärdesskatt, inte utgör ett villkor att för befrielse från skatt att utövaren av verksamheten har ett tillstånd som avses i lagen om privat hälso- och sjukvård, så kan sjuk-transportverksamhet inte lagligen utövas utan ett dylikt tillstånd. I artikel 132.1 p i mervärdesskattedirektivet föreskrivs emellertid att befrielsen från skatt förutsätter att transporter utförs av organ med vederbörligt tillstånd. Skillnaden i ordalydelsen mellan bestämmelserna i MomsL och direktivet ansågs dock inte ha betydelse för tillämpningen av lagen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg här att i artikel 132.1 p som undantar sjuktransporttjänster från mervärdesskatt var tjänsterna å ena sidan definierade utgående från tjänsternas innehåll och å andra sidan förutsätts det att verksamhetsutövaren är ett vederbörligt godkänt organ. Neutralitetsprincipen ansågs här förutsätta att bestämmelserna tolkades så att skatt inte ska betalas för vidareförsäljning av sjuktransporttjänster som är befriade från skatt, se finska HFD 2017:193 och även Äärilä et al. 2015, s. 184–185 och Skatteförvaltningens anvisningar (2019), Momsbeskattnings av hälso- och sjukvården, dnr A97/200/2018.

⁵² Se även Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till mervärdesskattelag 88/1993 rd; Määttä 2015, s. 338 och 342–343; HFD 10.12.1998, t. 2757 och HFD 10.3.1997, t. 554.

tjänster med liknande egenskaper beskattas lika. Förverkligandet av neutralitet kan försvåras av att det från konsumentens synvinkel inte alltid går att urskilja kriterierna för liknande varor och tjänster.

Neutralitetsprincipen är stark som tolkningsprincip inom mervärdesbeskattningen av social- och hälsovårdstjänster, men tolkningen kan inte vara i strid med ordalydelsen i mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen.

Angående tolkningen av undantaget för tillhandahållandet av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet och särskilt uthyrning av personal inom området för socialvårdstjänster så motsvarar tolkningarna i Finland och Sverige varandra, dvs. att uthyrning av arbetskraft inom socialvårdsområdet inte utgör moms-fri försäljning av socialvårdstjänster, förutsatt att inte de kriterier som ställdes upp i målet C-434/05, Horizon College, uppfylls.

I fråga om tolkningen av undantaget för sjukvård i artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet och närmare specifikt tillhandahållande av personal inom hälso- och sjukvård så skiljer sig tolkningen lite mellan Sverige och Finland. I Sverige är nu sedan domen i HFD 2018 ref. 41 och Skatteverkets ställningstagande tolkningen den att tillhandahållande av vårdpersonal inte utgör en vårdtjänst som är undantagen från mervärdesskatteplikt, ifall inte både tillhandahållaren av personal och köparen driver vårdmottagningar som huvudsakligen tillhandahåller sjukvård eller tandvård, uthyrning av vårdpersonal är absolut nödvändig för den undantagna vårdtjänsten och det grundläggande syftet med tjänsten inte är att vinna ytterligare intäkter genom verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

I Finland anses däremot tillhandahållande av yrkesutbildad vårdpersonal inom hälso- och sjukvården som mervärdesskattefri försäljning av hälso- och sjukvårdstjänster under förutsättning att den som köper tjänsten och hyr in vårdpersonalen utgör en offentlig hälso- och sjukvårdsenhet eller en enhet inom den privata hälso- och sjukvårdsområdet som idkar verksamhet med stöd av tillstånd i enlighet med lagen om privat hälso- och sjukvård (152/1990), den vårdpersonal som hyrs ut är yrkesutbildad inom hälso- och sjukvården och de tjänster som utförs är kvalificerade hälso- och sjukvårdstjänster.

Tolkningen i Finland motsvarar i stort den som rådde i Sverige innan HFD:s tolkning i målet HFD 2018 ref. 41, då alla sjukvårdstjänster, även tillhandahållande av vårdpersonal, var undantagna från mervärdesskatteplikt under förutsättning att tjänsterna utfördes på sjukhus eller liknande inrättningar eller tillhandahölls av legitimerad vårdpersonal.

I Finland gäller i sin tur att utlokalisering och användning av underleverantörer inom hälso- och sjukvårdsbranschen kan förverkligas i omfattande grad utan att man går miste om mervärdesskattefriheten för tjänsterna i fråga. Förutsättningen för detta är att det i leveranskedjan förekommer en av samhället godkänd tjänsteproducent som är under vederbörlig övervakning. Det behöver nödvändigtvis inte vara det koordinerande företag som säljer den så kallade slutprodukten som har denna egenskap.

EU-domstolen har emellertid i sin rättspraxis, bland annat i C-366/12, Klinikum Dortmund och C-44/11, Deutsche Bank, konstaterat att neutralitetsprincipen inte innebär att tillämpningsområdet för ett undantag utvidgas i avsaknad av en tydlig bestämmelse. Principen utgör inte någon *primärrättslig bestämmelse* som kan villkora giltigheten av ett undantag, utan en tolkningsprincip som ska tillämpas parallellt med principen om restriktiv tolkning av undantag.⁵³

⁵³ Se EU-domstolens avgöranden C-366/12, Klinikum Dortmund, ECLI:EU:C:2014:143 och C-44/11, Deutsche Bank, ECLI:EU:C:2012:484.

Björn Forssén, juris doktor, advokat, Stockholm

Moms och bemanning inom vård och omsorg – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten

I en tidigare artikel i JFT har jag behandlat frågan om hur finska mervärdesskattelagen (1501/1993), FML, respektive svenska mervärdesskattelagen (1994:200), ML, förhåller sig till EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) vad gäller rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt. Jag framhöll att de så kallade sammanlutningarna och partrederierna behandlas som skattesubjekt enligt FML till skillnad från enkla bolag och partrederier som inte behandlas som skattesubjekt enligt ML. Jag föreslog att Finland och Sverige gemensamt borde framställa en propå hos EU om att klarlägga innehållet i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. I denna artikel fortsätter jag med att jämföra FML och ML med mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens förhandsavgörande den 12 mars 2015 i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, beträffande frågan om moms ska utgå på bemanningsföretags tjänster inom hälso- och sjukvården respektive socialvården.

1 Bakgrund och problemställning

Skatteverket i Sverige har gjort ett flertal ställningstaganden de senaste åren där frågan om det ska utgå moms på uthyrning av personal inom sjukvård och social omsorg. I förhållande till EU-domstolens dom den 12 mars 2015 i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, var det ställningstagande som Skatteverket gjorde 2016-03-31 alltför omfattande beträffande undantaget från skatteplikt i ML 3 kap. 4 § första stycket, 5 och 7 §§ jämförda med artikel 132.1 b, c, g och h i mervärdesskattedirektivet.¹ Jag framhöll det i en artikel i början av 2017.² Högsta förvaltningsdomstolen i Sverige prövade frågan och gav sin dom den 7 juni 2018, där HFD ansåg att ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal inte är undantagen från skatteplikt

¹ Se Skatteverkets ställningstagande 2016-03-31, dnr 131 156230-16/111.

² Se Björn Forssén, Bemanningsföretagens momsstatus inom vård och omsorg. Svensk Skattetidning 1/2017 (nedan Forssén 2017).

enligt ML 3 kap. 4 § första stycket och 5 § första stycket jämförda med artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet.³

Med hänvisning till nämnda EU-mål och Högsta förvaltningsdomstolens dom den 7 juni 2018 ändrade Skatteverket inställning enligt två ställningstaganden 2018-10-25, där det ena innebär att bland annat ställningstagandet 2016-03-31 upphörde den 1 juli 2019.⁴ Skatteverkets båda ställningstaganden av 2018-10-25 gäller från och med den 1 juli 2019, och är enligt min mening förenliga med EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, genom att Skatteverket numera beaktar att bedömningen av undantaget från skatteplikt ska avse den beskattningsbara personen, bemanningsföretaget, inte personalen i sådant företag. Det räcker således inte med att bemanningsföretaget hyr ut exempelvis en anställd legitimerad sjuksköterska för att undantag från skatteplikt ska gälla såsom för en sjukvårdstjänst. Det krävs för undantag att bemanningsföretaget tar ett vårdansvar.

Frågan som jag tar upp i denna artikel är om finska Skatteförvaltningen tillämpar undantagen från skatteplikt beträffande hälso- och sjukvård respektive socialvård enligt FML 34 och 35 § respektive 37 och 38 § i enlighet med EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, i förevarande mening när det gäller överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården respektive uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster. Bland praktiker finns en uppfattning i Sverige enligt vilken den tidigare generösare svenska tillämpningen av undantaget från skatteplikt avseende bemanning inom vård och omsorg skulle råda i dag i Finland. Jag bedömer frågeställningen med hänsyn till finska högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis och finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar i nämnda hänseenden.

2 Aktuell problemställning beträffande ML i förhållande till EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit

Jag har beskrivit den aktuella problemställningen beträffande EU-konformiteten med svenska Skatteverkets tidigare uppfattning om omfattningen av undantaget

³ Se HFD 2018 ref. 41.

⁴ Se Skatteverkets ställningstagande 2018-10-25, Uthyrning av vårdpersonal, mervärdesskatt, dnr 202 398355-18/111 samt Skatteverkets ställningstagande 2018-10-25, Social omsorg, mervärdesskatt, dnr 202 398382-18/111. Sistnämnda ställningstagande ersatte den 1 juli 2019 Skatteverkets ställningstaganden 2013-07-05, Social omsorg, mervärdesskatt, dnr 131 340930-13/111, och nämnda 2016-03-31, Uthyrning av personal till erkänd aktör av social karaktär, mervärdesskatt, dnr 131 156230-16/111.

från skatteplikt enligt ML 3 kap. 4 § första stycket, 5 och 7 §§, när det gäller bemanningstjänster inom sjukvård och social omsorg, enligt följande:⁵

- EU-domstolen börjar i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, prövningen av omfattningen av undantaget för social omsorg med att utesluta de anställda i ett bemanningsföretag från begreppet beskattningsbar person i deras egenskap av anställda.⁶ Det första steget i prövningen av omfattningen av undantag i förevarande hänseenden ska således ske utifrån vem som är den beskattningsbara person vars omsättningar ska bedömas på temat skatteplikt eller undantag.
- Skatteverket beaktade inte i sitt ställningstagande 2016-03-31 att EU-domstolen i nämnda EU-mål började sin prövning av omfattningen av undantaget för social omsorg i enlighet med vad som nyss angivits, dvs. med att de anställda i ett bemanningsföretag utesluts från begreppet beskattningsbar person just i sin egenskap av anställda. Genom att inte beakta den delen i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, drog Skatteverket i ställningstagandet den felaktiga slutsatsen att ett bemanningsföretag skulle kunna omfattas av undantaget från skatteplikt enligt ML 3 kap. 5 § för sjukvård, om det är fråga om uthyrning av legitimerad sjukvårdspersonal som ska utföra sjukvårdstjänster inom ramen för sin legitimation hos uppdragsgivaren. Skatteverkets slutsats var felaktig, eftersom det inte är exempelvis den legitimerade sjuksköterskan som är anställd hos bemanningsföretaget som är den beskattningsbara personen – det är bemanningsföretaget.
- Frågan om skatteplikt eller undantag ska sålunda enligt EU-domstolens rättspraxis prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget har. Om företaget tillhandahåller sjukvård, gäller undantag från skatteplikt enligt ML 3 kap. 4 § första stycket jämförd med 5 §. Om företaget i stället hyr ut sjukvårdspersonal, dvs. utgör ett bemanningsföretag, är det fråga om skattepliktig personaluthyrning, oavsett om sjukvårdspersonalen är legitimerad eller inte.

⁵ Se Forssén 2017, avsnitt 4.

⁶ Se EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, punkterna 23 och 24.

Genom förhandsbeskedet HFD 2018 ref. 41 har svenska Högsta förvaltningsdomstolen gjort en bedömning som innebär att svensk rättspraxis är förenlig med EU-domstolens rättspraxis, när HFD med hänvisning till EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, slog fast att *ett bemanningsföretags uthyrning av vårdpersonal är inte undantagen från skatteplikt*. Tolkningen utifrån mervärdesskattedirektivet innebar enligt HFD att det var den personaluthyrningstjänst som ett bolag tillhandahöll som skulle prövas mot undantagsbestämmelserna i ML 3 kap. 4 och 5 §§. I linje med EU-domstolens dom ansåg HFD att uthyrningstjänsten som sådan inte utgjorde sjukvård enligt definitionen i 5 §, och att den därmed inte skulle undantas från mervärdesskattning enligt 4 §. För den bedömningen saknade det enligt HFD betydelse om de åtgärder som de uthyrda läkarna, som förhandsbeskedet gällde, vidtog i arbetet hos den som hyrde in dem i och för sig omfattades av definitionen av sjukvård i ML 3 kap. 5 §.

Svensk rättspraxis är sålunda förenlig med EU-domstolens rättspraxis, eftersom HFD i nämnda förhandsbesked delar EU-domstolens uppfattning i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, enligt vilken frågan om skatteplikt eller undantag ska prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget har, inte utifrån den anställdes status i företaget. Den anställda är inte en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, vilket följer av artikel 10 i direktivet, som anger att anställda och liknande inte uppfyller självständighetskriteriet för beskattningsbar person. Genom sina båda nämnda ställningstaganden av 2018-10-25 kan svenska Skatteverket, som hänvisar till nämnda EU-mål och nämnda förhandsbesked från HFD, förväntas följa EU-domstolens rättspraxis i förevarande hänseenden från och med den 1 juli 2019. Frågan är vad som kan konstateras på temat EU-konformitet beträffande finska högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis och finska Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar, när det gäller undantagen från skatteplikt beträffande hälso- och sjukvård respektive socialvård enligt FML 34 och 35 § respektive 37 och 38 §.

3 Aktuell problemställning beträffande FML i förhållande till EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit

3.1 Överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården

Finska Skatteförvaltningen har i sina detaljerade anvisningar, Momsbeskattning av hälso- och sjukvården,⁷ hänvisat till finska högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2017:192 dels i avsnitt 2.2, Privat hälso- och sjukvårdsenhet, dels i avsnitt 3.3, Överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården, där även HFD:s avgörande HFD 2013:39 nämns. Följande gäller i korthet beträffande de båda avgörandena från HFD:

- I HFD 2017:192 sålde ett bolag synundersökningstjänster till företagskunder, som anlätade tjänsterna för synkontroll av företagets anställda som en del i företagshälsovården. HFD prövade undantaget från skatteplikt för hälso- och sjukvårdstjänster enligt FML 34 § 1 mom. och 35 § i förhållande till artikel 132.1 b och c i mervärdesskattedirektivet. Frågan gällde huruvida bolaget skulle betala moms för vidareförsäljning av skattefria synundersökningstjänster till sina företagskunder. HFD ansåg att den momsmässiga neutralitetsprincipen förutsätter att bestämmelserna ska tolkas så att när en tjänst uppfyller villkoren för befrielse från skatt, är även vidareförsäljning av tjänsten befriad från skatt. Sålunda ansåg HFD att bolaget inte skulle betala moms för vidareförsäljningen av synundersökningstjänsterna till företagskunderna.⁸
- I HFD 2013:39 var det fråga om utläggning av en hälsocentrals läkartjänster. HFD prövade undantaget från skatteplikt för hälso- och sjukvårdstjänster enligt FML 34 § 1 mom., 35 § och 36 § 5 punkten i förhållande till artikel 132.1 b och c samt artiklarna 133 och 134 i mervärdesskattedirektivet. Frågan gällde huruvida ett bolag skulle betala moms för försäljning till ett annat bolag avseende de läkartjänster som tillhandahålls i det bolagets verksamhetsenhet i en kommunal hälsovårdscentral. Bolaget som sålunda mottog läkartjänsterna skulle sälja dem vidare till kommunen som en del av den helhet av tjänster som bolaget producerade med kommunen som beställare. HFD betraktade de läkartjänster som det först nämnda bo-

⁷ Se Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av den 1 april 2019, dnr A97/200/2018.

⁸ Se HFD:s beslut 19.12.2017/6536; HFD:2017:192.

laget producerade och sålde till bolaget med verksamhetsenheten i den kommunala hälsovårdscentralen som sådana hälso- och sjukvårdstjänster som var befriade från skatt enligt FML och mervärdesskattedirektivet. Sålunda ansåg HFD att det först nämnda bolaget inte skulle betala moms för försäljningen av läkartjänsterna till det andra bolaget.⁹

De båda avgörandena från HFD ger enligt min mening inte belägg för någon uppfattning om att ett bemanningsföretag skulle kunna bedriva personaluthyrning – överlåtelse av arbetskraft – inom hälso- och sjukvården utan att vara skyldig att betala moms för tillhandahållande av sådana tjänster, även om företaget inte självt tillhandahåller en tjänst som omfattas av FML:s eller mervärdesskattedirektivets bestämmelser om undantag från skatteplikt för hälso- och sjukvårdstjänster, utan enbart tillhandahåller en anställd som är exempelvis legitimerad sjuksköterska eller läkare. Personaluthyrning, dvs. en bemanningstjänst, är inte momsfri per automatik bara för att det går att vidareöverlåta exempelvis läkartjänster momsfritt – jämför HFD 2017:192. Jag noterar också att det i HFD 2013:39 rör sig om att båda de inblandade bolagen *producerar* läkartjänster, vilket således inte är fallet om enbart personal ställs till exempelvis ett sjukhus förfogande.

Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar innebär inte någon avvikande mening i förhållande till de båda avgörandena från HFD, när det gäller frågan om momsfrihet för vidareöverlåtelse av exempelvis läkartjänster. Dock kan visst stöd för att Skatteförvaltningens uppfattning avviker från EU-domstolens praxis enligt målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, anses föreligga när Skatteförvaltningen i avsnitt 3.3 i nämnda detaljerade anvisningar anger att momsfriheten i förevarande hänseende enbart gäller *överlåtelse av den egna personalens eller delägarrens arbetskraft hos parten som överlåter yrkesutbildad personal inom hälso- och sjukvården*. Frågan är enligt min mening om Skatteförvaltningen därmed öppnar för att bedömningen av undantaget från skatteplikt kan avse personalens status i ett bemanningsföretag, i stället för om den beskattningsbara personen, dvs. bemanningsföretaget självt, tar ett vårdansvar. Jag får intrycket att Skatteförvaltningen skriver om en momsfrihet avseende överlåtelse av arbetskraft eller personal. I så fall räcker det i praktiken med att bemanningsföretaget hyr ut exempelvis en anställd legitimerad sjuksköterska för att undantag från skatteplikt ska gälla såsom för en sjukvårdstjänst. Det vore inte förenligt med vare sig HFD:s eller EU-domstolens rättspraxis.

⁹ Se HFD:s beslut 7.3.2013/819; HFD:2013:39.

3.2 Uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster

I HFD 2016:101 tillhandahöll ett bolag personal till en kommun och dess enhet där klienterna enligt beslut av kommunen hade rätt till socialvård. HFD prövade undantaget från skatteplikt för socialvårdstjänst enligt FML 37 och 38 § i förhållande till artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Frågan gällde huruvida bolagets uthyrning av arbetskraft omfattades av undantaget från skatteplikt. Bolaget hade för avsikt att för den tid som handläggningen av tillståndsansökan tog i anspråk ingå ett tjänsteavtal (upphandlingsavtal) med kommunen om tjänster inom resurserat serviceboende. Frågan var om bolaget skulle betala moms för de belopp som bolaget debiterade kommunen för den tid som upphandlingsavtalet var i kraft. En omständighet var att medan upphandlingsavtalet var i kraft skulle den personal som bolaget tillhandahöll vara underställd kommunens arbetsledning. HFD ansåg att ett förfarande där yrkesutbildad personal inom socialvården ställdes till kommunens förfogande i dess egenskap av beställare inte utgjorde verksamhet som skulle betraktas som socialvård enligt FML eller mervärdesskattedirektivet. HFD:s bedömning innebar sålunda att uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster inte omfattas av undantaget från skatteplikt för socialvårdstjänster, varvid HFD hänvisade till bland annat EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit.¹⁰

Skatteförvaltningen har i sina detaljerade anvisningar, Momsbeskattning av socialvårdstjänster,¹¹ uttryckt i avsnitt 9.2, Uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster, med hänvisning till HFD 2016:101, att uthyrning av arbetskraft inom socialvårdsområdet inte är momsfri försäljning av socialvårdstjänster. Moms ska betalas på uthyrning av arbetskraft för tillhandahållande av socialvårdstjänster, vilket Skatteförvaltningen anger att har bekräftats av högsta förvaltningsdomstolen i avgörandet HFD 2016:101 av den 28 juni 2016. Skatteförvaltningen refererar avgörandet och noterar därmed bland annat den omständigheten att den personal som bolaget i fråga tillhandahöll skulle vara underställd kommunens arbetsledning. Sålunda anser jag att såväl HFD:s rättspraxis som Skatteförvaltningens uppfattning är i linje med EU-domstolens uppfattning i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, dvs. att det är den beskattningsbara personen som ska tillhandahålla en tjänst som omfattas av undantag från skatteplikt – det räcker inte med att personalen som ställs till en beställares förfogande har en viss legitimation eller kvalifikation inom det aktuella verksamhetsområdet.

¹⁰ Se HFD:s beslut 28.6.2016/2827; HFD:2016:101.

¹¹ Se Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar av den 2 april 2019, dnr VH/352/00.01.00/2019.

4 Jämförelse av finska Skatteförvaltningens respektive svenska Skatteverkets förhållningssätt till EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit

Beträffande den i förevarande artikel berörda frågan om moms och personaluthyrning inom sjukvård och social omsorg gällde EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, uttrycket ”av social karaktär” i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. I punkt 28 i domen konstaterade EU-domstolen vad gällde uttrycket ”av social karaktär” att uthyrning av personal inte i sig utgör någon tjänst av allmänintresse inom den sociala sektorn, och att det i det avseendet saknar betydelse såväl att den berörda personalen är vårdpersonal som att personalen hyrs ut till erkända vårdinrättningar. Enligt punkt 29 i domen ansåg EU-domstolen följaktligen att artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att varken legitimerad vårdpersonal som tillhandahåller tjänster direkt till vårdbehövande personer eller ett bemanningsföretag som hyr ut sådan personal till inrättningar som är erkända som organ av social karaktär, omfattas av uttrycket ”organ som ... är erkända som organ av social karaktär” i direktivbestämmelsen.

Det är dock inte den bedömningen från EU-domstolens sida som är problemet vid en jämförelse av finska Skatteförvaltningens och svenska Skatteverkets uppfattning om moms och personaluthyrning inom sjukvård och social omsorg efter EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, dvs. om det därmed föreligger en olikbehandling, så att Skatteförvaltningen till skillnad från Skatteverket öppnar för att bedömningen av undantaget från skatteplikt beträffande hälso- och sjukvård kan avse personalens status i ett bemanningsföretag, i stället för om den beskattningsbara personen (bemanningsföretaget) tar ett vårdansvar. Genom sina båda ställningstaganden av 2018-10-25 beträffande moms och sjukvård respektive social omsorg är enligt vad jag har redogjort för ovan svenska Skatteverkets uppfattning – från och med den 1 juli 2019 – förenlig med punkterna 23 och 24 i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, såtillvida att Skatteverket beaktar EU-domstolens bedömning att undantaget i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet inte kan tillämpas direkt på personal i ett bemanningsföretag. Förklaringen är, som nämnts, att frågan om skatteplikt eller undantag ska prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget har, inte utifrån den anställdes status i företaget. Den anställda är inte en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen framhåller att sålunda utesluts i enlighet med artikel 10 i direktivet anställda och andra personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivar-

ansvar. Om finska Skatteförvaltningen anser att bedömningen av undantaget från skatteplikt beträffande hälso- och sjukvård kan avse personalens status i ett bemanningsföretag, är det således inte förenligt med EU-domstolens bedömning i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit.

Om nämnda olikbehandling av momsfrågan för bemanningsföretag föreligger mellan finska Skatteförvaltningen respektive svenska Skatteverket, kan det enligt min uppfattning bero på att FML respektive ML är olika strukturellt sett beträffande bestämningen av momsfriheten för hälso- och sjukvård och socialvård respektive sjukvård och social omsorg.

Skatteverket följer i båda sina ställningstaganden av 2018-10-25 EU-domstolens bedömning enligt punkterna 23 och 24 i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, så att Skatteverket numera anser att personaluthyrning är momspliktig inom båda de aktuella områdena, dvs. sjukvård och social omsorg, medan Skatteförvaltningen tycks göra så beträffande uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster, men inte avseende överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården. Den åtskillnaden från Skatteförvaltningens sida saknar i så fall stöd i EU-domstolens praxis, vilket följer av att domstolen enligt punkt 25 anser att de tjänster i C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, som tillhandahålls de personer som är i behov av vård och omsorg består i uthyrning av personal. Det innebär enligt min uppfattning att frågan om att bedöma företagens – den beskattningsbara personens – omsättning, och inte de anställdas status i företaget, beträffande huruvida undantag från skatteplikt föreligger är avgörande i förevarande hänseende, inte i första hand huruvida uttrycket ”organ som ... är erkända som organ av social karaktär” i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet omfattar företagens verksamhet. Den frågan är irrelevant om det redan har konstaterats att det bara är fråga om att ställa en läkare eller legitimerad sköterska till en uppdragsgivares förfogande. En sådan tjänst utgör momspliktig personaluthyrning redan på grund av att bemanningsföretaget inte kan anses omsätta en tjänst som innebär tillhandahållande av vård eller omsorg.

Nyss nämnda resonemang i punkterna 23–25 i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, förs av svenska HFD i HFD 2018 ref. 41, och Skatteverket förenar sig också med det under rubriken ”Praxis från EU-domstolen” i båda sina ställningstaganden av 2018-10-25, dvs. beträffande båda områdena – sjukvård och social omsorg.¹² Skatteverket beaktar således att Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2018 ref. 41, även om frågan där gällde sjukvård, tar fasta på att EU-domstolen anser enligt nyss nämnda punkter att skattesubjektsfrågan avgör om fråga är om personal-

¹² Se avsnitten 3.2 respektive 3.3 i Skatteverkets båda ställningstaganden 2018-10-25, Uthyrning av vårdpersonal respektive Social omsorg.

uthyrning i stället för vård eller omsorg. Om det är fråga om att ett bemanningsföretag enbart ställer en läkare eller legitimerad sköterska till en uppdragsgivares förfogande, är det fråga om att företaget tillhandahåller momspliktig personaluthyrning. Den anställde är inte en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, och därmed kan inte bemanningsföretaget anses tillhandahålla vård eller omsorg. För frågeställningen i denna artikel är det sålunda avgörande att ta fasta på att EU-domstolens inställning enligt punkterna 23–25 innebär att det inte är relevant för frågan om bemanningstjänsten är momspliktig eller inte att börja prövningen med den objektsfråga som gäller vad det är som den anställde i bemanningsföretaget gör. Det är vad skattesubjektet, bemanningsföretaget, gör som avgör om det undantas från mervärdesbeskattning enligt undantagen från skatteplikt avseende sjukvård eller social omsorg. Ett sådant resonemang utifrån EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, gör inte finska högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2016:101, utan HFD hänvisar bara till det målet och konstaterar att uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster inte omfattas av undantaget från skatteplikt för socialvårdstjänster i FML. Skatteförvaltningen följer i sina detaljerade anvisningar HFD 2016:101 och anger att uthyrning av arbetskraft inom socialvårdsområdet inte är momsfri försäljning av socialvårdstjänster, men lämnar frågan om personaluthyrning inom hälso- och sjukvård därhän. Enligt min uppfattning följer Skatteförvaltningen därmed – till skillnad från Skatteverket med dess nya ställningstaganden – inte praxis från EU-domstolen fullt ut, genom att inte beakta att EU-domstolens bedömning av momsfrågan angående bemanningsföretag enligt punkterna 23–25 i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, har bäring på båda de aktuella områdena – vård och omsorg.

Att Skatteförvaltningen till skillnad från Skatteverket inte tycks behandla förevarande fråga lika utifrån EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, kan bero på att i FML anges undantagen från skatteplikt i separata bestämmelser, så att undantaget avseende hälso- och sjukvård anges i 34 §, medan undantaget avseende socialvård anges i 37 §. Definitionerna av dessa begrepp återfinns i de därtill respektive anslutande bestämmelserna 35 och 36 § respektive 38, 38 a och 38 b §. I ML däremot anges undantagen från skatteplikt avseende sjukvård, tandvård och social omsorg i en gemensam bestämmelse, 3 kap. 4 §, med definitionerna av dessa begrepp i de därtill anslutande 5, 6 och 7 §§. I strukturellt hänseende ligger FML i förevarande hänseenden närmare mervärdesskattedirektivet, som också reglerar skatteobjektsfrågan inom vård respektive omsorg i separata bestämmelser, dvs. i artiklarna 132.1 b och c respektive artiklarna 132.1 g och h, men det kan också

innebära att finska högsta förvaltningsdomstolen och Skatteförvaltningen bortser från att praxis från EU-domstolen enligt punkterna 23–25 i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, har bäring på båda områdena i fråga – dvs. på både vård och omsorg. Den strukturella skillnaden mellan FML och ML i förevarande hänseende kan således vara en förklaring till nämnda olikbehandling mellan Skatteförvaltningen respektive Skatteverket av momsfrågan för bemanningsföretag. Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar gavs nästan samtidigt, den 1 april respektive den 2 april 2019, och Skatteförvaltningen borde – om nu så är fallet – inte göra en annan bedömning beträffande överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården jämfört med uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster. Det strider enligt min mening mot den uppfattning som EU-domstolen får uppfattas uttrycka i punkterna 23–25 i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, om en momsplikt för personaluthyrning inom vård eller omsorg.

5 Sammanfattning och avslutande synpunkter

5.1 Sammanfattning

Frågan som behandlats i denna artikel är om det föreligger en skillnad i förhållande till EU-rätten på momsområdet beträffande tillämpningen avseende finska mervärdesskattelagen FML respektive svenska mervärdesskattelagen ML från finska Skatteförvaltningens sida respektive svenska Skatteverkets sida, när det gäller personaluthyrning inom områdena vård och omsorg. Frågeställningen är föranledd av vad som kan anses följa i det hänseendet av Skatteförvaltningens detaljerade anvisningar respektive Skatteverkets ställningstaganden med anledning av EU-domstolens praxis enligt EU-domstolens förhandsavgörande den 12 mars 2015 i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit.

Skatteverket anser numera enligt sina ställningstaganden 2018-10-25 att personaluthyrning är momspliktig inom båda de aktuella områdena, dvs. sjukvård och social omsorg, medan Skatteförvaltningen tycks göra så beträffande uthyrning av arbetskraft för socialvårdstjänster enligt sina detaljerade anvisningar givna den 2 april 2019, men inte avseende överlåtelse av arbetskraft inom hälso- och sjukvården enligt sina detaljerade anvisningar givna den 1 april 2019. Om en sådan åtskillnad föreligger från Skatteförvaltningens sida, saknar den stöd i EU-domstolens praxis enligt nämnda mål. Enligt punkterna 23 och 24 i EU-målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, ska frågan om skatteplikt eller undantag prövas utifrån den omsättning som bemanningsföretaget har, inte utifrån den anställdes status i företaget. Det följer av att den anställde inte är en beskattningsbar person enligt artikel 9.1 första stycket i

mervärdesskattedirektivet, eftersom anställda och liknande inte uppfyller självständighetskriteriet för beskattningsbar person i artikel 10 i direktivet. Sålunda anser EU-domstolen enligt punkt 25 att de tjänster i C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, som tillhandahålls de personer som är i behov av vård och omsorg består i uthyrning av personal.

Eftersom EU-domstolen således beaktar båda områdena – vård och omsorg – när domstolen anser att uthyrning av personal är momspliktig, är frågan om innebörden av uttrycket ”organ som ... är erkända som organ av social karaktär” i artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet inte relevant för förevarande problemställning. Det är fallet beträffande frågan om moms och bemanningsföretag, om det redan har konstaterats att det bara är fråga om att ställa en läkare eller legitimerad sköterska till en uppdragsgivares förfogande. Tjänsten i fråga utgör i sådant fall momspliktig personaluthyrning redan på grund av att själva bemanningsföretaget inte kan anses omsätta en tjänst som innebär tillhandahållande av vård eller omsorg.

Om en olikbehandling av momsfrågan för bemanningsföretag föreligger mellan finska Skatteförvaltningen respektive svenska Skatteverket, kan det bero på att FML respektive ML är olika strukturellt sett beträffande bestämningen av momsfriheten för hälso- och sjukvård och socialvård respektive sjukvård och social omsorg. I FML anges undantagen från skatteplikt – i och för sig helt i enlighet med mervärdesskattedirektivet och artiklarna 132.1 b och c respektive 132.1 g och h däri – i separata bestämmelser, så att undantaget avseende hälso- och sjukvård anges i 34 §, medan undantaget avseende socialvård anges i 37 §. Definitionerna av begreppen återfinns i bestämmelserna 35 och 36 § respektive 38, 38 a och 38 b §. I ML anges i stället undantagen från skatteplikt avseende sjukvård, tandvård och social omsorg i en gemensam bestämmelse, 3 kap. 4 §, med definitionerna av dessa begrepp i de därtill anslutande 5, 6 och 7 §§. Denna strukturella skillnad mellan FML och ML kan vara en förklaring till olikbehandlingen mellan Skatteförvaltningen och Skatteverket av momsfrågan för bemanningsföretag, om en sådan nu förekommer såtillvida att Skatteförvaltningen skulle kunna uppfattas anse att momsfriheten för hälso- och sjukvård i FML omfattar överlåtelse av arbetskraft inom det området. Enligt min mening strider det i så fall, som nämnts, mot den uppfattning som EU-domstolen uttrycker i punkterna 23–25 i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit, om en momsplikt för personaluthyrning inom vård eller omsorg.

5.2 Avslutande synpunkter

Frågan om personaluthyrning inom vård och omsorg ska beläggas med moms är något som har diskuterats länge i Sverige. Min erfarenhet är att större aktörer inom bemanningsbranschen på dessa områden har haft tämligen bestämda uppfattningar om att sådan personaluthyrning skulle vara momsfri. Det har dock varit intressant att kunna konstatera att sådana aktörer har godtagit motsatta bedömningar i andra EU-länder, trots att de har förfäktat ståndpunkten att just i Sverige skulle det vara momsfritt med personaluthyrning inom vård eller omsorg.

När Skatteverket nu verkar ha godtagit, genom sina ställningstaganden av 2018-10-25, att en analys av frågeställningen måste ske med avseende på skatteobjektsfrågan och inte på en tendentiös uppfattning baserad enbart på skatteobjektsfrågan, såsom i föregångaren 2016-03-31, verkar det förekomma en uppfattning bland praktiker i Sverige om att Skatteverkets generösare tillämpning från tiden före den 1 juli 2019 av undantaget från skatteplikt avseende bemanning inom vård och omsorg alltjämt skulle råda i Finland. Då avses bemanning inom sjukvård, dvs. sådana tjänster där jag har konstaterat i denna artikel att det kan förekomma en olikbehandling av momsfrågan för bemanningsföretag mellan finska Skatteförvaltningen respektive svenska Skatteverket. Därför förordar jag, i likhet med i min nämnda tidigare artikel i JFT, ett samarbete mellan Finland och Sverige, där eventuellt en propå bör framställas till EU om att ändra mervärdesskattedirektivet och förtydliga bestämmelserna i förevarande hänseende.¹³

Jag har tidigare framhållit att det är avgörande för analyser av momsfrågor att beakta både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan, och inte lämna förstnämnda därhän för att gå direkt på, i och för sig intressanta aspekter, på sistnämnda. När det gäller mina avhandlingar beträffande EU-konformiteten med svenska ML var det en ledstjärna,¹⁴ och jag nämnde min komparation med finska FML i tidigare berörda artikel i JFT. Jag anser över huvud taget att akademiker som skriver om mervärdesskatt bör fokusera mer på att framhålla att svårare frågor i ämnet kräver att både skattesubjektsfrågan och skatteobjektsfrågan analyseras. Det

¹³ Jfr Björn Forssén, Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten. JFT 1/2019, s. 61–70, 70.

¹⁴ Se min sammanläggningsavhandling bestående i licentiatavhandlingen Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011. Se också min doktorsavhandling Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 2013. Båda böckerna återfinns i fulltext i databasen DiVA <www.diva-portal.org>.

har varit ett alltför stort fokus på objektsfrågan från svenska författare i ämnet mervärdesskatt. En förbättring i detta avseende hade sannolikt lett till att svenska Skatteverket hade tagit fasta på vad jag anförde i min artikel (Forssén 2017), i stället för att vänta på att HFD genom HFD 2018 ref. 41 måste påpeka att EU-domstolen i målet C-594/13, ”go fair” Zeitarbeit poängterar just att skatteobjektsfrågan var avgörande för bedömningen av momsfrågan om personaluthyrning, inte objektsfrågan. Praxis från EU-domstolen av den innebörden fanns faktiskt genom det målet redan när Skatteverket gjorde sitt ställningstagande av 2016-03-31.

PRAXIS OCH KORTARE BIDRAG

*Kristiina Rebane, LL.M., Lawyer, Senior Associate at
Klauberg BALTICS, Tallinn, Estonia*

Free and Equitable Treatment and the State's Right to Regulate

A professional investor must consider all the circumstances before making an investment, including the possibility that the legal environment may change as shows the recent World Bank arbitral award in ICSID case ARB/14/24 in favour of the Estonian State.

1 Facts of the Case

On June 21, 2019, the World Bank Arbitration tribunal (hereinafter the Tribunal) ruled that the Republic of Estonia did not violate the principles of fair and equitable treatment, of due process and did not discriminate the investor under the Bilateral Investment Treaty signed between Estonia and the Netherlands and international law (hereinafter the Award). The Tribunal clearly stated that the investor and the Tallinn water company (ASTV) had no legitimate expectation that the law would not change.

Tallinn City Water Company AS Tallinna Vesi (ASTV) was privatised in 2001 by the British foreign investor United Utilities. The City of Tallinn retained its shareholding in the company and was at the same time also the regulator of water prices until 2010. Until the fall of 2010, the company and the city regulated the price of water by a service agreement. In November 2010, an amendment to the water and sewage act was passed by the Parliament to transfer the regulator's powers from the city to an independent regulator, the Estonian Competition Authority (hereinafter the ECA). The amendment to several other laws as well as to the water and sewage act was called the Antimonopoly Bill. The explanatory note to the bill mentioned specifically ASTV as an example of very high tariffs.

In 2011, the ECA did not approve the ASTV application for a price increase and issued an administrative decision to lower the price of water. ASTV challenged the decisions in the Estonian national court system and in 2014 filed an application with the World Bank Arbitration to initiate arbitration proceedings against the Republic of Estonia under the Bilateral Investment Treaty between Estonia and the Netherlands (hereinafter the Treaty). ASTV was of the opinion that the state and the ECA

should regulate the price of water on the basis of the service agreement concluded between the city of Tallinn and the ASTV. The State and the ECA were of the opinion that the service agreement concluded between the City of Tallinn and the ASTV is not binding on the state and that the ECA has the right to apply its own methodology and to regulate the price of water according to its own methodology. The service agreement used a different methodology for regulating the water price, a methodology close to the one used by the British water regulator Ofwat.

2 Jurisdiction of the Tribunal

Estonia challenged the jurisdiction of the ICSID tribunal mainly for three reasons: Firstly, because a shell company established by United Utilities in the Netherlands (the UUTBV) brought the claim and not United Utilities established in the United Kingdom that initially privatised the water company. However, since there was no bilateral investment treaty signed between Estonia and the United Kingdom, but there was a bilateral investment treaty signed between Estonia and the Netherlands, that was the only way that United Utilities was able to submit a claim against Estonia to ICSID.

Secondly, the other main reason why Estonia did not want to admit the jurisdiction of the tribunal was due to the on-going court proceedings in Estonia. Estonia claimed that these claims had the same subject-matter and that the parties to the dispute were also the same.

Thirdly, Estonia joined in with other EU Member States in the so-called *Achmea* case before the European Court of Justice and submitted a similar line of argumentation to the ICSID tribunal stating that after the accession of Estonia into the EU in 2004, the Treaty signed between Estonia and the Netherlands became invalid as the EU law provides the same protection for investors as the Treaty and an earlier international treaty becomes inoperable after the entry into force of a new international treaty signed between the same parties having the same subject-matter.

The Tribunal rejected all of the aforementioned arguments. The Tribunal found that the Dutch company established by United Utilities was part of the chain of control over the Estonian water company ASTV. The Tribunal cited other tribunals who had found that the notion of control should be assessed broadly. Control does not have to be direct; it can be indirect and since the UUTBV had been entrusted by the parent company, United Utilities to appoint the members of Supervisory Council of ASTV, the Tribunal found that there was control by UUTBV over the Estonian water company.

As for the national court proceedings, the Tribunal found that they did not have the same subject matter as the claims brought before the tribunal. In the Estonian national court proceedings, the parties to the dispute were the Competition Authority and the water company, ASTV. The claims brought by the water company against the ECA concerned the administrative decisions that the ECA had taken regarding the ASTV. The ECA had rejected a subsequent water price augmentation and had ordered the lowering of the water price. The ASTV had challenged the lawfulness of those administrative decisions. In the arbitration the UUTBV was demanding damages caused by the change in legislation that was passed by the Parliament in 2010 and enforced by the ECA in 2011. Up to 2010 the ASTV had been able to define the water price based on an agreement signed by the City of Tallinn, a shareholder of the water company, and the water company. Although there was to some extent an overlap in the parties to the dispute, the basis for the claims and the claims were different and the Tribunal thus rejected Estonia's arguments against the tribunal's jurisdiction on this issue.

Finally, the Tribunal found that the ICSID convention and the founding treaties of the EU 'belong to two distinct subsystems of international law. The Achmea Judgment cannot, as of consequence, bind an international entity asserting its jurisdiction based on the BIT.'¹

3 Liability

The Claimants' claims were three-fold:

1. An alleged breach of the FET (fair and equitable treatment) standard by Estonia that consisted in the Claimants view in the violation of the Claimant's legitimate expectations arising out of the privatisation agreements.
2. Other breaches of the FET standard and breach of the standard of due process as well as discriminatory measures against the Claimants.
3. Breaches of Umbrella Clause in the BIT.

¹ Section 498 of the Award.

3.1 Fair and Equitable Treatment

The Claimants (ASTV and UUTBV) main concern was that after the change in law and in the regulator in 2010 the company was no longer able to define the water price based on the 2001 privatisation agreements and its subsequent amendments agreed upon with the City of Tallinn.

In 2001 the regulator of the water and sewage prices was the owner of the water company, the City of Tallinn. While working with this case we² had to go back in time of 15 years. We talked to the advisors of the city before and during the privatisation as well as to civil servants and politicians who were decision makers and policy definers at that time. It was clear that the new law, the Water and Sewage Act of 2001 lacked jurisprudence or any practice at all. It was evident from interviews and documents that nobody had a longer vision than the next 5 years following the privatisation. At the same time, it was also evident given the nature of water and sewage infrastructure that the investments made by the new investor would be for a much longer time horizon than 5 years.

The privatisation agreements concluded in 2001 clearly state that the company must always comply with the applicable law in addition to the provisions of the agreement. In addition, the privatisation agreements provided for the possibility of a change of the water regulator in the future. It is important to note in this connection that the part of the privatisation services agreement concerning the pricing of the water (the water price formula) is not an ordinary private law contract, but an administrative contract concluded instead of issuing an administrative act. The issue of the nature of this contract was debated before the Estonian national courts and it was the finding of the Supreme Court of Estonia that the agreement regulating the water price formula and eventually the water price was an administrative agreement. The interesting thing to note here is that this administrative agreement is still in force up to today, but it is impossible to enforce the agreement due to a change in law and in the regulator. Under the Estonian administrative law, an administrative act or agreement even if unlawful is in force until it is repealed. Therefore, the Claimants argued that the new regulator, the Competition Authority was bound by the privatisation agreements, namely by the administrative agreement fixing the formula for calculating the water price.

² The author of this article was at the time working at the Estonian Ministry of Justice responsible for representing the Estonian State in the arbitration and working together with outside counsel from law-offices Squire Patton Boggs and Primus.

The Tribunal analysed the FET standard in depth in its decision based on arbitral jurisprudence and international law including the Treaty. The Tribunal starts its analysis from the Treaty and gives substance to the relevant provisions of the Treaty based on the existing arbitral jurisprudence.

3.1.1 Breach of the FET Standard Arising from Privatisation Agreement

Article 3(1) of the Treaty states that:

Each Contracting Party shall ensure fair and equitable treatment of the investments of nationals of the other Contracting Party and shall not impair, by unreasonable or discriminatory measures, the operation, management, maintenance, use, enjoyment or disposal thereof by those nationals. The preamble of the Treaty states: 'fair and equitable treatment is desirable'. The Treaty does not give a definition of the FET standard nor does it specify the conditions or boundaries of its application.

The Tribunal analyses the substance of the Treaty's FET standard based on multiple ICSID and Uncitral international investment arbitral awards, including but not limited to: *PSGE v Turkey*³, *Waste Management*⁴, *El Paso Energy v Argentina*⁵, *MTD v Chile*⁶, *Electrabel v Hungary*⁷, *EDF v Romania*⁸, *Parkerings v Lithuania*⁹, *Saluka v Czech Republic*¹⁰, etc.

The Tribunal uses *Waste Management* award as a starting point in the analysis of the substance of the FET standard. In section 573 the Tribunal quotes the *Waste Management* as follows:

[T]he minimum standard of treatment of fair and equitable treatment is infringed by conduct attributable to the State and harmful to the claimant if the conduct is arbitrary, grossly unfair, unjust or idiosyncratic, is discriminatory and exposes the

³ *PSEG Global Inc. and Konya Ilgin Elektrik Üretim ve Ticaret Limited Sirketi v. Republic of Turkey* ICSID Case No. ARB/02/5.

⁴ *Waste Management, Inc. v. United Mexican States* (ICSID Case No. ARB(AF)/00/3).

⁵ *El Paso Energy International Company v. Argentine Republic* (ICSID Case No. ARB/03/15).

⁶ *MTD Equity Sdn. Bhd. and MTD Chile S.A. v. Republic of Chile* (ICSID Case No. ARB/01/7).

⁷ *Electrabel S.A. v. Hungary* (ICSID Case No. ARB/07/19).

⁸ *EDF (Services) Limited v. Romania* (ICSID Case No. ARB/05/13).

⁹ *Parkerings-Compagniet AS v. Republic of Lithuania* (ICSID Case No. ARB/05/8).

¹⁰ *Saluka Investments B.V. v The Czech Republic, UNICITRAL, Partial Award 17 March 2006.*

claimant to sectional or racial prejudice, or involves a lack of due process leading to an outcome which offends judicial propriety—as might be the case with a manifest failure of natural justice in judicial proceedings or a complete lack of transparency and candour in an administrative process. In applying this standard, it is relevant that the treatment is in breach of representations made by the host State which were reasonably relied on by the claimant.

The Tribunal goes on to assess of its own motion in point 574 and 575 of the Award that:

This is not to say, however, that the protection afforded to investors under this standard finds its source in investors' expectations. The protection derives from the terms of the applicable treaty; the expectations of an investor do not constitute a standalone source of obligations for the host State. Although the investor's expectations will be at the heart of the analysis, they are not to be assessed on a purely subjective basis, nor without due consideration of the State's sovereign right to regulate /---/

Absent an express commitment to that effect by the host State, it is not reasonable for an investor to expect that its investment will enjoy a static legislative and regulatory regime; foreign investors must anticipate changes and adapt accordingly

After giving context to the FET standard the Tribunal continues to show that investors legitimate expectations protected under international law cannot rise out of contractual agreements. The Tribunal makes reference to *Parkerings v Lithuania* where the tribunal found that: /---/ *contracts involve intrinsic expectations from each party that do not amount to expectations as understood in international law.*¹¹

This leaves the Tribunal with the Claimants secondary claims: other breaches of the FET standard and breach of the standard of due process as well as discriminatory measures against the Claimants.

3.1.2 Other Breaches of the FET Standard

Although an agreement alone cannot form basis for legitimate expectations, it can *inform the existence of legitimate expectations, depending on the circumstances,*

¹¹ Section 585 of the Award.

*including most notably the assurances contained in the contract, the other terms of the relevant agreement and the context in which the contract is executed.*¹²

The context is meant to be the regulatory framework applicable to the case. The Claimants admitted in their submissions that they did not benefit from a stabilisation clause or any other explicit promise from the State that the regulatory framework would not change. They however claimed that they expected that ‘the key principles of the regulatory framework applicable to ASTV, as set out in the Services Agreement, would not be radically overturned during its term.’¹³

Authors McLachlan, Shore and Weiniger explain that: ‘tribunals have found a breach of the standard on the ground that the cumulative effect of the State’s regulatory changes has been to alter completely the regulatory framework in a manner that virtually eliminates the investor’s reasonably expected benefits.’¹⁴ The Tribunal analysed several international investment cases that evolved around the breach of the FET standard in the context where a state had changed the regulatory regime. The Tribunal found that: ‘in the absence of a stabilisation clause, regulatory changes *may* breach the FET standard where such changes are either made in bad faith or with the intent of depriving the investor of the benefit of its investment.’¹⁵

In order to apply this type of FET standard breach the State would have had to be involved directly or indirectly in assuring the investor that the regulatory regime would not change. The Claimants had admitted that there was no stabilisation clause in the privatisation agreements. They were relying on indirect assurances allegedly made by the State during the privatisation process. The City of Tallinn had asked before the opening of the public tender the Minister of Finance to grant the future investor an exclusive right of 20 years to operate in Tallinn. The city itself was only able to grant an exclusive right for a period of 5 years under the relevant law. An extended time period was needed to ensure economic interest of possible investors.

The Tribunal rejected this indirect link between the central government and the investor:

This being said, there is no question that the relevant license could only be held by the water undertaking, *i.e.* ASTV, not the investor in the undertaking. And although the Ministry of Finance took into consideration the capital-intensive

¹² Section 588 of the Award.

¹³ Section 592 of the Award.

¹⁴ Section 593 of the Award and Campbell McLachlan – Laurence Shore – Matthew Weiniger, *International Investment Arbitration – Substantive Principles*. 2nd ed. Oxford University Press 2017.

¹⁵ Section 605 of the Award.

nature of the sector in extending ASTV's license term, there is no evidence that it also took into consideration the specific interests of ASTV's future investor. Nor is there any evidence that the Central Government was provided with a copy of the Services Agreement or that it considered either the particular return expected by the investor or the share price.¹⁶

The principle of fair and equitable treatment would have been violated if the investor had been able to demonstrate convincingly that the central government was involved in the privatisation and that changes to the regulatory environment were arbitrary, grossly unfair, and one-sided in harming the company and contrary to the principle of due process. None of these circumstances were established. Back in 2001 the legal framework, namely the Public Water Supply and Sewerage Act was new and there was no implementation practice, so both the investor and the City of Tallinn lacked a clear idea of how to precisely define the terms 'justified profitability'. It was clear that the law required that the water price should be cost-based, i.e. to take into account production costs, ensure safety, hygiene and environmental compliance, and allow the company to earn 'justified profitability'. The parties to the privatisation, the City of Tallinn and the investor tried to define those criteria during the negotiations leading up to the signing of the privatisation agreements. The Tribunal found that the privatisation agreements are interconnected and formed integral parts of a single transaction.¹⁷ The Tribunal did not find any evidence that the privatisation agreements would have set a specific justified profitability rate for the whole investment time period. The only thing that was established in the privatisation agreements was the method or formula for calculating the water price.

The main reasoning of the Tribunal can be found in sections 708 to 710 of the Award:

708. The Tribunal agrees with the interpretation offered by Respondent. The Services Agreement terms plainly disclosed to Claimants that the regulatory framework was not static and, what is more, that change was indeed likely. There is no stabilisation clause here; the relevant provisions could even be said to comprise anti-stabilisation clauses.

709. These elements must also be considered against the legal environment prevailing in 2001. At that time, the PWSSA was a newly enacted law within a newly independent State and the evidence establishes that this yielded uncertainty

¹⁶ Section 625 of the Award.

¹⁷ Section 653 of the Award.

(which, as commented in the previous section, provoked discussion among other things on the meaning of justified profitability). Moreover, the City of Tallinn, the sole State entity involved in the privatisation and which made any representations whatsoever to the bidders, did not have authority under Estonian law to guarantee the maintenance of the 1999 PWSSA or the stability of any element of the Estonian legal order. In the light as well of Mr Sellner's evidence, it simply cannot be sustained that an investor as sophisticated as UUTBV could have formed the expectation that the regulatory regime prevailing at the time of the investment would apply throughout the Mandate Period.

710. This is so irrespective of the specificity of the tariff regime that the parties to the privatisation agreements may have set out to craft. The City of Tallinn and the investors may have negotiated an interpretation of "justified profitability" and a mechanism for setting tariffs under the 1999 PWSSA. They could not, however, and it could not have been reasonably understood, that in doing so they would bind the Central Government and the Estonian Parliament to a legislative or regulatory freeze or to a commitment to respect that mechanism notwithstanding legislative change. The current matter is not analogous to *Perenco v Ecuador*, commented above at paragraphs 598–600, insofar that, here, the privatisation agreements were not "anchored in a legislative framework duly considered and enacted by the Estonian Parliament".¹⁸

3.2 Due Process and Discriminatory Measures

Amendments to the law passed by the Parliament in 2010 (the so-called anti-monopoly bill) added the phrase 'from invested capital' to justified profitability. The purpose of the amendment was to exclude the privatisation price from being included in the assets of the company, as it would have significantly changed the permissible water price. The Tribunal acknowledged that the public discussion prior to the amendment of the Act, including the political discussion, focused to a significant extent on the water price in the service area of ASTV. The arbitral tribunal also accepted, in the light of the evidence, that the additional phrase 'invested capital' was included in the Act mainly because of ASTV, as it would not have been relevant to any other water company operating in Estonia at that time.

The Tribunal found that while such public and political debate may be questionable, it was not a violation of the principle of fair and equitable treatment because the investor had no legitimate expectation of a particular formula for calculating the water price. When creating and modifying a regulation, a state may choose

¹⁸ Sections 708–710 of the Award.

between different solutions as long as the chosen solution is non-discriminatory and uniformly implemented. The arbitral tribunal added that an unreasonably high rate of return could be one of the legitimate motives for changing the legal framework. This is understandable, since the object of regulation is not only the interest of the investor to make a profit, but also the interest of the consumers to obtain a quality service at the lowest possible price.

The main findings of the Tribunal are summed up in sections 801 and 802 of the Award as follows:

801. In the light of this evidence, the Tribunal is persuaded that the phrase “capital invested by the water undertaking” sought to exclude privatisation value from the calculation of tariffs. Although this might not have been the sole purpose of this amendment to the draft AMB (anti-monopoly bill), the evidence nonetheless indicates that this was an important reason for the amendment and was directed specifically at ASTV. As to Respondent’s argument that such modification did not alter the state of Estonian law, the Tribunal rejects that proposition and agrees in this respect with the Estonian Supreme Court.

802. That being said, the Tribunal does not find that this legislative change is indicative of a breach of the FET standard. This modification to the PWSSA falls within the scope of the changes that an investor should have foreseen, especially when considering the clauses of the Services Agreement disclosing potential change in the law. It cannot either be sustained that the fact that some aspects of the AMB (anti-monopoly bill) were directed to ASTV means that its adoption necessarily amounts to a breach to international law. In this respect, even if not directly pertinent to the FET standard, the Tribunal is mindful that at least one international tribunal has concluded that the curtailing of perceived luxury profits constitutes a proper policy motivation. What is more, it is fair to understand, upon review of the evidence, a concern with ASTV in particular was legitimate considering its especially significant position among water utilities in Estonia.¹⁹

As for the other claims the Claimants had made, the Tribunal rejected those, as they did not fundamentally differ from their main claim of legitimate expectations and had thus already been addressed previously.

The Arbitral Tribunal used in questions of interpretation of the Estonian law the rulings of the Supreme Court of Estonia in the national dispute between ASTV and the ECA. The arbitral award is noteworthy in the international context, as arbitration as a tool to dispute resolution is criticized for concerns of transparency and high costs.

¹⁹ Sections 801 and 802 of the Award.

The UUTBV v Estonia case is one of the most transparent examples with all materials available on the ICSID website. The two weeks of arbitration hearings were live broadcasted online for everyone to see and hear. Within the European Union, the direction has been taken to terminate bilateral investment treaties between Member States, and one of the main arguments against arbitration is the fact that arbitral tribunals are not bound by jurisprudence of the national courts of the Member States nor by the jurisprudence of the European Court of Justice. In the case of UUTBV v Estonia, the Tribunal has very well demonstrated that this is not the case and that national jurisprudence can elegantly and harmoniously work together with international law. Furthermore, one can see that international investment arbitration and the relevant international law influences national regulation and the way a national legislator or regulator works.

3.3 The Award and Costs

The Tribunal found that the Claimants claims were not founded and ordered the Claimants to pay Estonia's costs. Estonia's costs were downsized by the Tribunal because Estonia lost their quite extensive argument regarding jurisdiction and because of the increased costs due to the intervention of the European Commission. The Tribunal ordered the Claimants to pay 25% of Estonia's costs.

4 Conclusion

The main issue in the dispute was what formula should be used to regulate the water price and whether the law or the privatisation agreement should be the primary basis for determining the formula. The arbitral Tribunal's ruling consistently focused its analysis on the principle of fair and equitable treatment of investors (the so-called FET test). The sovereign right of the State to establish and change the rules must be balanced by the legitimate expectation of the investor to earn a reasonable return on the investment made. Finding the right balance can be difficult and can lead to long and costly disputes. Just as public procurement law does not allow for arbitrary requirements, the change in laws must be handled in a balanced and fair way. The right of a State to amend an existing law should be consistent with a wider public interest. Transparency of the whole procedure as well as substantive stakeholder involvement and consultation is also very important.

At the same time, it is important to note that the legitimate expectation of an investor is not a subjective category but an objective category based on the circum-

stances and taking into account the rights of the consumers.²⁰ A professional investor must consider all the circumstances before making an investment, including the possibility that the legal environment may change. If an investor seeks a total regulatory freeze over the full lifetime of its investment it would do best to receive a clear and irrevocable promise from the host state clearly attributable to that state.

The Tribunal showed how national and international laws as well as national and international courts and arbitral tribunals can work together and supplement each other. This example paws way for greater transparency and trust for arbitration as a professional dispute resolution tool.

²⁰ World Bank Arbitration in *El Paso Energy International Company v. Argentine Republic*, ICSID Case No. ARB/03/15.

TABLE OF CONTENTS

Articles

Olli Norros: May the Ten-year Limitation Period in the Finnish Limitation Act Contradict the Principle of Effectiveness in EU Law?

Alfred Streng: Rental of Social and Health Care Personnel – VAT taxable or not?

Björn Forssén: VAT and Staffing within Health and Care – the Finnish and Swedish VAT Act in relation to EU Law

Case Commentary

Kristiina Rebane: Free and Equitable Treatment and the State's Right to Regulate