

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 14. oktoobril 2004¹

II. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigus

I. Sissejuhatus

1. Vestre Landsret'i (Taani) eelotsusetaotluse esemeks on huvisadamas veesõidukite kaiäärsete kohtade ning lõbusõidulaevade talviste hoiukohtade üürileandmise käibemaksuõiguslik käsitlus. Nimetatud teenused peaksid nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (edaspidi „kuues direktiiv”)² artikli 13 B osa punkti b kohaselt olema käibemaksust vabastatud tingimusel, et tegemist on kinnisvara üürileandmisega. Maksuvabastust ei kohaldata siiski juhul, kui veesõidukite kaiäärseid kohti ning hoiukohti on võimalik käsitleda „ruumide ja maatükkidena sõidukite parkimiseks”.

2. Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse põhimõtteliselt käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 teisest lausest tuleneb, et käibemaksuga maksustatavaks majandustegevuseks loetakse ka „materiaalse [...] vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil”.

3. Teatavatel tingimustel on kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b kohaselt käibemaksust vabastatud:

„kinnisvara liising [mõiste „liising” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine”] ja rendileandmine, v.a:

1. liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama

1 — Algkeel: saksa.

2 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224.

ülesandega sektorites, sh majutamine puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades;

2. ruumide ja maatükkide rendileandmine [mõiste „rendileandmine” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine”] sõidukite parkimiseks;

3. alaliselt paigaldatud seadmete ja masinate rendileandmine;

4. seifide rendileandmine.

Liikmesriigid võivad käesoleva maksuvabastuse kohaldamisalas teha lisaerandeid”.

B. Taani õigus

4. Taani käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 punkti 8 kohaselt on käibemaksust vabastatud järgmised kaubad ja teenused:

„kinnisvara haldamine, üürile- ja rendileandmine, samuti gaasi, vee, elektri- ja soojus-

energiaga varustamine seoses üürile- ja rendileandmisega. Maksuvabastus ei hõlma siiski tubade üürileandmist hotellides või muudes sarnastes asutustes, tubade üürileandmist asutustes, kus üüritähtaeg on alla ühe kuu, kämpingu- ja parkimiskohtade või reklaamiesitluskohtade üürileandmist, samuti hoiuruumide üürileandmist”.

5. Täiendavalt sätestab käibemaksujuhendi 2001 punkt D.11.8 Taani halduspraktika kohta järgmist:

„Veesõidukite kaiäärsete kohtade, maa peal paiknevate hoiukohtade ning sadama- ja ellingukohtade purjeklubide poolt üürileandmist maksustatakse käibemaksuga ka siis, kui üürileandmine toimub klubi liikmetele.

Seetõttu tuleb käibemaksuga maksustada koha üür, sh pikaajalistelt üürnikelt üürileandmisel nõutavad võimalikud sissemaksed või deposiit ning küllastajatelt sadama kasutamise eest nõutavad sadamatasud”.

6. Käibemaksuseaduse § 39 lõike 5 kohaselt võib sisendkäibemaksu maha arvata sadama-

rajatiste, v.a hoonete ehitamiselt, remondilt ning hooldamiselt.

valt oma veesõiduki suurusele. Kui koha valdaja ei soovi oma kohta kasutada ajavahemikul, mis on pikem kui 24 tundi, antakse see külastajate kasutusse ilma hüvitust maksmata. Peale selle saab üürnik hoiukoha, mis kujutab endast sadama territooriumil selleks ette nähtud kohas nummerdatud kanderaamistikku, mille peal saab üürnik oma veesõidukit hooaja välisel ajal hoida ning millele on tal vaba juurdepääs. Lõpuks on üürnikul õigus kasutada sadama ühiskasutatavaid rajatise, nagu tualetid ja dušid.

III. Asjaolud, eelotsuse küsimused ning menetlus

7. Fonden Marselisborg Lystbådehavn (Marselisborgi huvisadama sihtasutus; edaspidi „FML”) on sihtasutus, kes peab ja haldab huvisadamat. FML annab üürile veesõidukite kaiäärseid kohti sadamas ning sadama territooriumil paiknevaid jahtide talviseid hoiukohti. Neid teenuseid pakutakse nii koos kui ka teineteisest eraldi. Kaiäärseid kohti saab üürida pikaajaliselt või lühiajaliselt, s.t kuude või päevade kaupa.

10. Veesõidukite omanikel, kes üürivad kaiäärset kohta pikaajaliselt või kuu kaupa, ei tule tasuda deposiiti. Selle asemel on nad kohustatud tasuma kõrgemat tüüritasu. Üürimise ajaks antakse neile ka kindel koht. Külastajatele, kes jäävad sadamasse vaid üheks või mitmeks päevaks, antakse vabad kaiäärsed kohad.

8. Kaiäärse kohta ja hoiukoha pikaajalisel koos üürimisel on üürnik kohustatud lisaks üürile tasuma ka deposiidi. Kummagi makse suurus arvutatakse muu hulgas veesõidukile vajaliku koha suuruse alusel.

11. Kõnealuseid maapealseid hoiukohti võib üürida ka kaiäärsest kohast lahus.

9. Veesõiduki omanik saab selle eest üheks aastaks õiguse kasutada kindlat piiritletud kaiäärset kohta poi või ujukilla ääres vasta-

12. Maksuamet teatas FML-ile, et kogu tema tegevus on käibemaksuga maksustatav. Selle teate peale FML-i esitatud kaebuse alusel kinnitas esimese astme kohus (Landsskatte-

ret) maksuameti arvamust kaiäärsete kohtade osas. Kinnisvara üürileandmisele kohaldatav maksuvabastus ei laiene kaiäärsete kohtade üürileandmisele. Maapealsete hoiukohtade üürileandmist loeb kohus seevastu maksuvabaks. Nii FML kui ka Skatteministeriet (rahandusministeerium) esitasid kõnealuse otsuse peale Vestre Landsretile apellatsioonkaebuse, kes esitas 22. novembri 2002. aasta määrusega Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda käibemaksudirektiivi (nõukogu direktiiv 77/388) artikli 13 B osa punkti b tuleb tõlgendada selliselt, et mõiste „kinnisvara üürileandmine“ hõlmab veesõiduki koha, mis koosneb maatükist sadama alal ning piiritletud ja identifitseeritavast kaiäärsest kohast, üürileandmist?

2. Kas kuuenda käibemaksudirektiivi (nõukogu direktiiv 77/388) artikli 13 B osa punkti b alapunkti 2 tuleb tõlgendada selliselt, et mõiste *køretøjer* (sõidukid) hõlmab ka veesõidukeid?”

13. FML, Taani ning Kreeka valitsus ja komisjon esitasid Euroopa Kohtule oma märkused. Kõik pooled peale FML-i on seisukohal, et kaiäärsete kohtade ning hoiu-

kohtade üürileandmine on käibemaksuga maksustatav. Samas kui liikmesriigid leiavad, et kaiäärsed kohad ei kujuta endast direktiivi tähenduses kinnisvara, on komisjon selles punktis teisel seisukohal. Komisjon ning valitsused on aga üksmeelel selles, et kohaldamisele kuulub sõidukite parkimiskohtade käibemaksust vabastamise erand (erinorm). FML-i hinnangul ei laiene sõidukite parkimiskohtade regulatsioon seevastu veesõiduki kohtadele.

IV. Õiguslik hinnang

14. Eelotsuse küsimused puudutavad artikli 13 B osa punktis b sätestatud regulatsiooni kinnisvara üürileandmise käibemaksust vabastamise kohta tõlgendamist. Seejuures on esimene küsimus suunatud sellele, kas veesõidukite kaiäärne koht sadamas või veesõidukite maapealne hoiukoht on käsitletav kinnisasjana. Vastus teisele küsimusele peab selgitama, kas sõidukite parkimiskohtade üürileandmise maksust vabastamise erand on kohaldatav ka veesõidukite seesugustele kohtadele.

A. *Esialgused märkused*

15. Enne eelotsuse küsimuste lähemat uurimist tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikliga 13 sätestatud maksuvabastused on ühenduse õiguse autonoomsed mõisted ning seetõttu määratleb nende sisu ühenduse õigus.³

16. Direktiivi ülesehitusest tulenevad järgmised tõlgendusreeglid käesolevas asjas uuritavate sätete jaoks: kuna maksuvabastused kujutavad endast erandit üldreeglit, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga maksukohustuslase poolt osutatud iga tasuline teenus, tuleb kinnisvara üürileandmise mõistet tõlgendada kitsalt.⁴ Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunktis 2 nimetatud erandiga sõidukite parkimiskohatasid puudutava maksuvabastuse suhtes paigutatakse viidatud tehingud uuesti kõnealuse direktiivi üldise regulatsiooni alla; seda sätet ei saa seega kitsalt tõlgendada.⁵

17. Siiski oleks direktiivi tõlgendamine liias, kui Taani oleks kasutanud võimalust näha maksuvabastuse kohaldamisalas lisaks kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunktides 1–4 sätestatud juhtumitele ette täiendavaid erandeid. Kuues direktiiv annab liikmesriikidele siin nimelt laialdase tegutsemisruumi, nagu seda komisjon õigustatult väitis, viidates kohtuotsusele Far.⁶ Nii oleks Taani võinud eelkõige veesõidukite kaiäärsete kohtade üürileandmise lugeda parkimiskohtade üürileandmise kõrval sõnaselgelt käibemaksuga maksustatavaks tegevuseks.

18. Kui liikmesriik soovib siiski seda võimalust kasutada, peab ta vastu võtma käibemaksu reguleerivad vastavad õigusnormid. Selles suhtes ei piisa, et suures osas kuueandalise direktiivile vastavaid siseriiklikke sätteid täiendatakse halduspraktika või asutusesiselt siduvate haldusjuhenditega, millelega kehtestatakse maks muudele juhtudele.⁷

3 — 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-358/97; komisjon v. Iirimaa (EKL 2000, lk I-6301, punkt 51), 16. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-315/00; Maierhofer (EKL 2003, lk I-563, punkt 25) ning 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-275/01 (EKL 2003, lk I-5965, punkt 22).

4 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon v. Iirimaa (punkt 52), 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99; Stockholm Lindöpark (EKL 2001, lk I-493, punkt 25) ning eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Sinclair Collis (punkt 23).

5 — 12. veebruari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-346/95; Blasi (EKL 1998, lk I-481, punkt 19).

6 — 3. veebruari 2000. aasta otsus kohtuasjas C-12/98; Far (EKL 2000, lk I-527). Vt ka 4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-326/99: „Goed Wonen” (EKL 2001, lk I-6831, punkt 45).

7 — Vt kohtujurist F. G. Jacobsi 6. juuni 2002. aasta ettepanek kohtuasjas C-315/00; Maierhofer (EKL 2003, lk I-565, punktid 27 ja 28) ning 17. mai 1989. aasta ettepanek kohtuasjas 173/88; Henriksen (EKL 1989, lk I-2763, I-2770, punkt 22).

19. Käibemaksujuhendis 2001⁸ sätestatud halduspraktikat, mille kohaselt on veesõidukite kaiäärased kohad maksustatavad käibemaksuga, ei saa seega lugeda laiemaks siseriiklikuks erandiks kinnisvara üürileandmisele ja rendileandmisele kehtivast maksuvabastusest.

20. Siseriiklike sätete kohaselt võivad maksukohustuslased käibemaksu maha arvata sadamarajatiste, v.a hoonete ehitamiselt, remondilt ning hooldamiselt. See viitab asjaolule, et Taani seadusandja arvates on need kulutused seotud käibemaksuga maksustatava majandustegevusega. Siiski ei kujuta ka see kaudne viide endast kinnisvara üürileandmisele kehtiva maksuvabastuse suhtes selget täiendavat erandkorda.

21. Veesõidukite kaiäärsete kohtade üürileandmise maksukäsitluses Taani käibemaksuõiguses erinormi puudumise tõttu tuleb uurida, kas selline tegevus on kuuenda direktiivi tähenduses käsitletav kinnisvara üürileandmisena või võimaluse korral ka ruumide ja maatükkide üürileandmisena sõidukite parkimiseks.

8 — Vt käesolev ettepanek (punkt 5).

B. Kinnisvara üürileandmine (esimene eelotsuse küsimus)

22. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt b ei määratle mõistet „kinnisvara üürileandmine” ega viita ka selle määratlu- sele liikmesriikide õigusnormides.⁹

23. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb esiteks, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses kinnisvara üürileand- mise peamine tunnus seisneb selles, et asjaomasele isikule antakse kokkulepitud ajaks tasu eest õigus kasutada kinnisasja nii, nagu kõnealune isik oleks kinnisasja omanik, ning välistada kõigi teiste isikute samasugune õigus.¹⁰

24. Teiseks tuleb küsimuse puhul, kuidas määratleda maksustatavat käivet, võtta kogu- mis arvesse kõik käibe tekkimisega seotud asjaolud.¹¹

9 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus „Goed Wonen” (punkt 44) ning 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Sinclair Collis (punkt 24).

10 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus „Goed Wonen” (punkt 55) ning 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Sinclair Collis (punkt 25); samuti 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International (EKL 2001, lk I-7257, punkt 21).

11 — 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien (EKL 1996, lk I-2395, punkt 12), eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Stockholm Lindöpark (punkt 26) ning eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Sinclair Collis (punkt 26).

25. FML-i pakkumine hõlmab nii sadamas kaiäärsete kohtade kui ka maa peal veesõidukite talviste hoiukohtade üürileandmist. Kuigi neid teenuseid pakutakse ka kombineeritult, tuleb küsimust, kas tegemist on kinnisasja üürileandmisega, käsitleda veesõidukite kummagi koha puhul eraldi.

26. Nimelt puudub otsustav tähendus asjaolul, et kaiäärsete kohtade ja maa peal paiknevate hoiukohtade kombineeritud üürimise eest esitatakse arvel ühine hind.¹²

27. Seevastu on oluline, et kaiäärset kohta ning maa peal paiknevat hoiukohta saaks anda üürile teineteisest sõltumatult, nii et tegelikkuses esineks kaks sõltumatut, teineteisest lahutatavat põhiteenust, mitte aga ühendatud iseseisev majanduslik teenus.¹³ Ka ei ole kumbki neist hoiukoha üürileandmise vormidest põhiteenus, mille suhtes teine oleks kõrvalteenus, millel oli põhiteenusega samasugune maksuõiguslik tagajärg.¹⁴

28. Maa peal paiknevate hoiukohtade osas nähtub eelotsusetaotluses esitatud andmetest, et kõnealused alad olid selgelt piiritletud ning märgistatud. Üürnikul on kokkulepitud ajaks ainuõigus kasutada hoiukohta. Tal on piiramatu juurdepääs sellele kohale. Üürnikokkuleppe kehtivuse ajal ei tohi ükski teine veesõiduki omanik ilma üürniku nõusolekuta hoiukohta kasutada. Seega on tegemist kinnisvara üürileandmisega kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses.

29. Suuremaid raskusi valmistab seevastu sadamabasseinis kaiäärsete kohtade kvalifitseerimine. Igal juhul on kindel, et kaiäärsed kohad on ülejäänud sadamabasseinist selgelt eraldatud poide ning vaiadega. Taani ja Kreeka valitsus kahtlevad siiski, kas kaiäärsete kohtade puhul on tegemist kinnisasjadega.

30. Kinnisasi on maapinna piiritletud osa koos sellele alaliselt püstitatud hoonetega, millele saab tekkida omand ning valdus. Erinevalt avamerest võivad siseveekogud kuuluda üksikisiku omandisse ja valdusesse. Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, on FML sadamaalale jääva maa omanik. Asjaolu, et see ala on täielikult või osaliselt vee all, ei takista selle määramist kinnisasjana, mis võib olla üürile- või rendileandmise objektiks. Nii nagu FML omandas sadamaalale jääva maa koos akvatooriumiga, võis ta seda ka kasutusse anda. See, mis kehtib aga kogu

12 — Vt 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP (EKL 1999, lk I-973, punkt 31).

13 — Eespool 12. jooneluses märkuses viidatud kohtuotsus CPP (punkt 29).

14 — Eespool 12. jooneluses märkuses viidatud kohtuotsus CPP (punkt 30) ning 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229, punkt 24); vt eelkõige ka 13. juuli 1989. aasta otsus kohtuasjas 173/88: Henriksen (EKL 1989, lk I-2763, punktid 14–16), kus Euroopa Kohus luges garaaži üürileandmise korteri üürileandmise kõrvalteenuseks, millele kohaldatakse samuti kinnisvara üürileandmisel rakenduvat maksuvabastust.

ala kui terviku suhtes, peab kehtima ka selle ala piiritletud osade suhtes.

31. Kinnisasju tuleb ka eristada vallasasjadest. Siiski on tõsi, et vesi, millel vahetult ujuvad veesõidukid, on vallasasi. Sellisest käsitlusest lähtus ilmselt ka Taani valitsus, lugeses maapinnaga seotud vaiasid ja purdeid, mille külge veesõidukeid kinnitatakse, vallasasjadeks, mille kasutusse andmist pidas ta vaid üksnes kõrvalteenuseks. Üürileandmise esemeks ei ole teatud veehulk kui vallasasi, vaid sadamaala piiritletud osa. See veega kaetud pind on püsivalt piiritletud ega ole teisaldatav.

32. Ka kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b kitsa tõlgendamise korral vastab sadamaalal asuv kaiäärne koht kinnisvara määratlusele selle sätte tähenduses.

33. Lisaks sellele ei ole üürisuhe seetõttu välistatud, et FML võib kaiäärse koha omaniku ajutisel äraolekul anda selle teiste isikute kasutusse.

34. Kinnisvara üürileandmist iseloomustab põhimõtteliselt küll see, et üürnik kasutab kinnisvarja ning võib igal ajal välistada kõigi teiste isikute sellise õiguse. Siiski võib esineda üürisuhteid, mille puhul võivad mitu üürnikku kasutada sama üüritud asja, kusjuures ühel üürnikul on eesõigus asja kasutamiseks.

35. Samasugune olukord on käesolevas asjas. Pikaajaline üürnik võib vabalt otsustada, kas ta hoiab oma veesõidukit kaiäärse kohal või mitte. Ei FML ega ükski teine veesõiduki omanik ei saa üürnikult nõuda kaiäärse koha loovutamist üürisuhete kestel. Kui aga üürnik otsustab oma kaiäärset kohta enam kui 24 tunni jooksul mitte kasutada, võivad sadamavõimud anda selle koha ajutiselt teiste veesõiduki omanike kasutusse.

36. Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses mõiste „kinnisvara üürile- ja rendileandmine” hõlmab nii sadamabasseinis konkreetse piiritletud ala ehk veesõiduki kaiäärse koha kui ka veesõiduki maa peal paikneva piiritletud hoiukoha üürileandmist.

C. Ruumide ja maatiikkide üürileandmine sõidukite parkimiseks (teine eelotsuse küsimus)

37. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teise küsimusega teada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunktiga 2 välistatakse kinnisvara üürileandmise käibemaksuvabastuse kohaldamine veesõidukite hoiukohtadele. Kahtlused tekkisid eelotsusetaotluse esitanud kohtul eelkõige seetõttu, et sätte taanikeelses versioonis kasutatakse mõistet *køretøjer*, mis hõlmab ainult sõidukeid ratastel. Seega ei ole veesõidukite lugemine kõnealuse sätte tähenduses „sõidukiteks” kooskõlas taanikeelse versiooni sõnastusega.

38. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus, komisjon ja asjaomased valitsused siiski õigesti rõhutavad, ei tõusetu see probleem direktiivi teistes keeleversioonides samal viisil, kuna teistes keeltes kasutatakse neutraalsemaid mõisteid, mis võivad samuti veesõidukeid hõlmata.¹⁵

15 — Ingliseelses versioonis kasutatakse mõistet *vehicles*, prantsuseelses mõistet *véhicules*, hispaaniaelses mõistet *vehículos*, portugallikeses mõistet *veículos*, itaaliaelses mõistet *veicoli*, hollandikeses mõistet *voertuigen* ja rootsikeses mõistet *fordon*.

39. Juhul kui sätte erinevad keeleversioonid üksteisest lahknevad, tuleb väljakujunenud kohtupraktika kohaselt asjaomast sätet tõlgendada lähtuvalt selle õigusakti üldisest ülesehitusest ja eesmärkidest, mille osaks see sätte on.¹⁶

40. Peale taanikeelse versiooni ei ole ka teistes keeleversioonides siiski päris selge, kas mõiste „ruumid ja maatikid sõidukite parkimiseks” hõlmab ka veesõidukite kaiäärseid kohti või veesõidukite hoiukohti. Kui väljendi tähendus ei selgu eranditult grammatilise tõlgendamise teel, tuleb tähenduse täpsemaks määratlemiseks vaadelda konteksti, milles väljend asub, võttes arvesse kuuenda direktiivi üldist ülesehitust.¹⁷

41. FML püüab tõendada, et kuuendas direktiivis kasutatakse veovahendi mõistet üldmõistena mootorsõidukite, veesõidukite ja õhusõidukite suhtes, samal ajal kui mõistet „sõiduk” kasutatakse ainult maismaal liikuvate mootorsõidukite tähistamiseks.

42. Kui uurida kuuenda direktiivi saksakeelset versiooni, tekib siiski kahtlus, et direktiivil

16 — 27. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-372/88: Cricket St. Thomas (EKL 1990, lk I-1345, punkt 19) ning 14. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-384/98: D. (EKL 2000, lk I-6795, punkt 16).

17 — 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-2/95: SDC (EKL 1997, lk I-3017, punkt 22) ning eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Henriksen (punktid 10 ja 11).

on selline terminoloogiline ülesehitus. Nii kasutatakse FML-i viidatud artikli 15 lõike 1 punktis 2 küll mõistet „veovahend”. Ülejäänud sätetes, millele FML viitab (kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 2 punkt a, artikli 28n lõike 4 punktid b ja c, artikli 28o lõike 1 punkt g ning artikli 28p lõike 7 punktid b ja c) kasutatakse seevastu mõistet „sõiduk”, mitte aga üldisema tähendusega mõistet „veovahend”.

43. Peale selle viitab komisjon õigesti kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktile p kui vastupidisele näitele, mis reguleerib haigete veoks kasutatavate eriotstarbeliste sõidukite (*véhicules spécialement aménagés*) maksuvabastust. Ka siinkohal hõlmab mõiste „sõiduk” veesõidukeid ja õhusõidukeid.

44. Kuna direktiivi erinevates osades kasutatud sõiduki ja veovahendi mõistete uurimine ei ole tulemuslik, tuleb kinnisvara üürileandmisele laieneva maksuvabastuse mõtet ja eesmärki ning sellest maksuvabastusest tehtud erandeid arvesse võttes kontrollida, kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunktis 2 sätestatud sõiduki mõiste hõlmab veesõidukeid.

45. Kinnisvara üürileandmisele kohaldataval maksuvabastusel on kaks põhjust. Esiteks ei

ole juba kasutusel olev kinnisasi tootmisprotsessi tulemus, nagu seda selgitas kohtujurist F. G. Jacobs oma ettepanekus kohtuasjas Blasi¹⁸. Pärast kinnisasja esmakordset kasutuselevõtmist ning hoone ehitamist kasutatakse kinnisasja üldjuhul pigem passiivselt, ilma et sellele lisanduks lisaväärtust.¹⁹ Seetõttu maksustatakse käibemaksuga üksnes kasutusele võetud ehituskruundi esmakordne võõrandamine ning hoone võõrandamine enne selle esimest omandamist²⁰, samal ajal kui käibemaksuvaba on juba eelnevalt omandatud hoone edasivõõrandamine ja ka selle üürileandmine.

46. Teiseks ei olnud igal juhul eluruumide üürileandmine enne kuuenda direktiiviga ühtlustamist enamikus liikmesriikides sotsiaalsetel põhjustel käibemaksuga maksustatav.²¹ Kuuendas direktiivis tuleks seda põhimõtet järgida, et vältida eluruumide üüri tõusu.

47. Need mõlemad põhjendused käibemaksust vabastamiseks ei vasta kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunktides 1–4

18 — Kohtujurist F. G. Jacobsi 25. septembri 1997. aasta ettepanek kohtuasjas C-346/95: Blasi (EKL 1998, lk I-483, punktid 15 ja 16).

19 — Õiguslik olukord võib olla teistsugune, kui kinnisasjale ehitatakse ettevõtja tootmisüksus ning kinnisasi võetakse tootmiskohana kasutusele.

20 — Vt kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 3 punktid a ja b.

21 — Vt komisjoni ettepanek kuuenda direktiivi vastuvõtmiseks (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beiheft 11/73, lk 17).

viidatud juhtudele, mille tulemusel jäid need kinnisvara üürileandmise erijuhtumid käibemaksuvabastuse kehtivusalast välja ning maksustatakse jätkuvalt käibemaksuga.

male kasutamisele, mis on üldiselt iseloomulik kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunktides 1–4 loetletud maksuvabastuse juhtumitele. Nii antakse sarnaselt kämpingukohale peale pelga kai- ja hoiukoha kasutusse ka muud rajatised, nagu sanitaarseadmed. Peale selle on nõutav, et kõikohad oleksid veesõidukite kinnitamiseks varustatud purrete ning spetsiaalsete seadeldistega, mida vee liikumise tõttu tuleb korrapäraselt kontrollida ning korras hoida.

48. Neid teenuseid iseloomustab nimelt esiteks üldjuhul kinnisasja aktiivne kasutamine. Nii hõlmab näiteks selle sätte alapunkti 1 tähenduses hotellitubade ja kämpingukohtade üürileandmine arvukalt muid teenuseid, mis ületavad ruumide või hoiukohtade kasutusse andmise piire.

49. Sel argumendil on küll seoses sõidukite hoiukohtade üürileandmisega alapunkti 2 tähenduses väiksem kaal, kuigi ka selle puhul võivad lisanduda lisateenused, näiteks hoiukohtade valve. Selles kontekstis on siiski olulise tähtsusega teine aspekt, nimelt maksuvabastust õigustava sotsiaalpoliitilise kaalutluse puudumine.

50. Veesõidukite kaiäärsete kohtade üürileandmine viitab samuti kinnisasja intensiivse-

51. Ka sotsiaalsed kaalutlused, mis algselt õigustasid kinnisvara üürileandmist soodustavat erandit, ei ole esmajärjekorras kohaldatavad lõbusõidulaevade kaiakohtade üürileandmisele.

52. Pidades silmas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b eesmärke, on kohane tõlgendada selle sätte alapunkti 2 selliselt, et see on kohaldatav samuti lõbusõidulaevade kai- ja hoiukohtade üürileandmisele. See tõlgendus vastab ka eeldusele, et kõnealust sätet ei tõlgendata kitsalt.

V. Ettepanek

53. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Vestre Landsreti esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikli 13 B osa punkti b tähenduses mõiste „kinnisvara üürile- ja rendileandmine” hõlmab nii sadamabasseinis konkreetse piiritletud ala ehk veesõiduki kaiäärse koha kui ka veesõiduki maa peal paikneva piiritletud hoiukoha üürileandmist.
2. Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 B osa punkti b alapunkt 2 on kohaldatav samuti lõbusõidulaevade kai- ja hoiukohtade üürileandmisele.