

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

14 päivänä lokakuuta 2004¹

I Johdanto

1. Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan Vestre Landsretin (Tanska) päätöksen aiheena on huvivenesataman venepaikkojen ja huviveneiden talvisäilytyspaikkojen vuokrauksesta saatavien tulojen arvonlisäverokohtelu. Nämä palvelut voisivat olla jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä ”kuudes arvonlisäverodirektiivi”)² 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla vapaat arvonlisäverosta, jos kyseessä on kiinteän omaisuuden vuokraus. Vapautus verosta ei kuitenkaan olisi mahdollinen, jos venepaikat ja veneiden talvisäilytyspaikat olisi katsottava ”alueiksi kulkuneuvojen paikoitusta varten”.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — EYVL L 145, s. 1.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Yhteisön lainsäädäntö

2. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisävero on kannettava verovelvollisen maan alueella suorittamista vastikkeellisista palveluista. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä säädetään, että arvonlisäverollisena taloudellisena toimintana on pidettävä ”myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen — — omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitaroituksessa”.

3. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla on arvonlisäverosta vapautettava tietyillä edellytyksillä

”kiinteän omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta:

1. hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaa kyseisen jäsenvaltion lainsää-

dännössä määriteltyä majoitustoimintaa, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

2. alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten;

3. pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrausta;

4. säilytyslokeroiden vuokrausta.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista”.

B *Tanskan laki*

4. Tanskan arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 8 kohdassa säädetään, että verosta on vapautettava seuraavat tavarat ja palvelut:

”kiinteän omaisuuden hallinnointi ja vuokraus, mukaan lukien kaasun, veden, sähkön

ja lämmön toimitus osana vuokrausta. Vapautus ei kuitenkaan koske hotellien tai muiden vastaavien yritysten harjoittamaa vuokraustoimintaa, huoneiden vuokrausta yrityksissä, jotka vuokraavat huoneita kulkukautta lyhyemmäksi ajaksi, eikä leirintäaluepaikkojen, parkkipaikkojen, ilmoitustilan tai säilytyslokeroiden vuokraamista”.

5. Vuonna 2001 annettujen arvonlisäverolain soveltamisohjeiden D.11.8 kohdassa todetaan Tanskassa noudatettavasta hallintokäytännöstä lisäksi seuraavaa:

”Purjehdusseurojen harjoittama venepaikkojen, maalla olevien säilytyspaikkojen sekä satama- ja telakkapaikkojen vuokraus on arvonlisäverollista toimintaa, vaikka vuokraus tapahtuu vain yhdistyksen jäsenille.

Arvonlisävero on näin ollen maksettava paikasta peritystä vuokrasta, mukaan luetuna vakiovuokraajilta mahdollisesti perittävät liittymismaksut tai talletukset sekä satamamaksut, jotka peritään vierailevilta purjehtijoilta heidän käyttäessään satamaa.”

6. Arvonlisäverolain 39 §:n 5 momentin mukaan verot, jotka liittyvät satamalaitosten

muiden osien kuin rakennusten rakentamiseen, korjaamiseen tai kunnossapitoon, voidaan vähentää verotuksessa.

veneeseen. Jos paikanhaltija ei halua käyttää venepaikkaansa yli 24 tuntia kestävästi ajanjakson aikana, se voidaan ilman hyvitystä antaa vierailijoiden käyttöön. Vuokraaja saa lisäksi käyttöönsä säilytyspaikan, joka on satama-alueeseen kuuluvalla erityisellä alueella oleva numeroitu teline, jossa hän voi säilyttää venettään purjehduskauten ulkopuolella ja jonne hänellä on vapaa pääsymahdollisuus. Vuokraajalla on myös oikeus käyttää sataman yhteistiloja kuten WC:tä ja peseytymistiloja.

III Tosiseikat, ennakkoratkaisukysymykset ja asian käsittelyn vaiheet

7. Fonden Marselisborg Lystbådehavn (Marselisborgin huvivenesatamasäätiö, jäljempänä myös säätiö) on säätiö, joka pitää yllä ja hoitaa huvivenesatamaa. Säätiö vuokraa venepaikkoja satamassa ja huviveneiden talvisäilytyspaikkoja satama-alueella. Näitä palveluja tarjotaan sekä yhdistettyinä että erikseen. Venepaikkoja voidaan vuokrata pitkäaikaisesti mutta myös lyhyeksi ajaksi, kuten kuukausiksi tai päiviksi.

10. Veneenomistajien, jotka vuokraavat pitkäaikaisesti tai kuukausittain vain venepaikkaa, ei tarvitse maksaa talletusta. Sen sijaan on maksettava korkeampaa vuokraa. Myös heille varataan vuokra-ajaksi pysyvä paikka. Vieraileville purjehtijoille, jotka viiptyvät satamassa vain yhden tai muutaman päivän, osoitetaan vapaana olevat venepaikat.

8. Jos venepaikka ja säilytyspaikka on vuokrattu yhdessä pitkäksi ajaksi, vuokraajalta peritään vuokran lisäksi myös talletus. Kummankin maksun suuruus riippuu muun muassa kyseisen veneen vaatimasta tilasta.

11. Maalla olevia säilytyspaikkoja voidaan vuokrata myös vedessä olevasta venepaikasta riippumatta.

9. Veneen omistajalle puolestaan osoitetaan puomin tai ponttonisillan vierestä vuodeksi tietty pysyvä venepaikka, joka on mukautettu

12. Veroviranomainen on ilmoittanut säätiölle, että sen kaikki toiminnot ovat arvonlisäverollisia. Säätiön tehtyä tätä tiedonantoa koskevan valituksen kansallinen ensimmäi-

sen asteen tuomioistuimissa (Landsskatteret) vahvisti veroviranomaisen venepaikkoja koskevan kannan. Niiden vuokraus ei ollut Landsskatteretin mukaan verotonta kiinteän omaisuuden vuokrausta. Sen sijaan maalla olevien talvisäilytyspaikkojen vuokraus oli tuomioistuimen mukaan verotonta. Sekä Säätiö että Skatteministeriet (Tanskan valtiovarainministeriö) ovat valittaneet tästä päätöksestä Vestre Landsrettiin, joka on 22.11.2002 päättänyt EY 324 artiklan nojalla pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

osaiset katsovat, että venepaikkojen ja veneiden talvisäilytyspaikkojen vuokraus on arvonlisäverollista. Vaikka jäsenvaltiot katsovat, että ainakaan vedessä olevat venepaikat eivät ole direktiivissä tarkoitettuja kiinteistöjä, komissio on tästä asiasta toista mieltä. Komissio ja hallitukset ovat kuitenkin yhtä mieltä siitä, että arvonlisäverotuksesta vapauttamista koskevaa (poikkeuksen) poikkeusta on sovellettava kulkuneuvojen paikoitusalueisiin. Säätiön käsityksen mukaan kulkuneuvojen paikoitusalueita koskevia sääntöjä ei voida kuitenkaan soveltaa veneiden talvisäilytyspaikkoihin.

1) Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin (neuvoston direktiivi 77/388) 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tulkittava siten, että käsite 'kiinteän omaisuuden vuokraus' kattaa sellaisen venepaikan vuokrauksen, joka muodostuu satama-alueen maalla olevasta osasta sekä rajatusta ja yksilöitävissä olevasta alueesta vedessä?

IV Oikeudellinen arviointi

2. Onko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 2 alakohdassa tulkittava siten, että käsite 'kulkuneuvot' kattaa veneet?"

13. Yhteisöjen tuomioistuimelle ovat oikeudenkäynnin aikana ilmaisseet kantansa säätiö, Tanskan ja Kreikan hallitus sekä komissio. Säätiötä lukuun ottamatta kaikki asian-

14. Ennakkoratkaisukysymykset liittyvät kiinteän omaisuuden vapauttamista arvonlisäverosta koskevien 13 artiklan B kohdan b alakohdan säännösten tulkintaan. Ensimmäisen kysymyksen tarkoituksena on selvittää, onko satama-alueella oleva venepaikka tai maalla oleva veneen säilytyspaikka katsottava kiinteäksi omaisuudeksi. Jälkimmäiseen kysymykseen vastaamiseksi on selvitetävä, onko kulkuneuvojen paikoitusalueiden vuokrausta koskeva poikkeuksen poikkeus sovellettavissa myös kyseisen kaltaisiin venepaikkoihin.

A *Alustavia huomautuksia*

15. Ennen ennakkoratkaisukysymysten lähempää tarkastelua on huomattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa säädetyt vapautukset ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, minkä vuoksi niille on annettava yhteisön määritelmä.³

16. Direktiivin rakenteesta voidaan johtaa seuraavat asiaan kuuluvien säännösten tulkintaperusteet: Koska vapautukset verosta ovat poikkeuksia yleisperiaatteesta, jonka mukaan kaikki verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamat palvelut ovat arvonlisäverollisia, käsitettä kiinteän omaisuuden vuokrauksesta on tulkittava suppeasti.⁴ Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 2 kohdassa verovelvollisuutta koskevasta poikkeuksesta säädetty poikkeus, jota sovelletaan kulkuneuvojen paikoitusalueisiin, merkitsee, että kyseisiä liiketoimia verotetaan jälleen direktiivin yleissäännösten mukaisesti, eikä tätä säännöstä näin ollen saa tulkita suppeasti.⁵

3 — Asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6301, 51 kohta); asia C-315/00, Maierhofer, tuomio 16.1.2003; (Kok. 2003, s. I-563, 25 kohta) ja asia C-275/01, Sinclair Collis, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5965, 22 kohta).

4 — Edellä alaviiteessä 3 mainittu asia komissio v. Irlanti (tuomion 52 kohta); asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001 (Kok. 2001, s. I-493, 25 kohta) ja edellä alaviiteessä 3 mainittu asia Sinclair Collis (tuomion 23 kohta).

5 — Asia C-346/95, Blasi, tuomio 12.2.1998 (Kok. 1998, s. I-481, 19 kohta).

17. Direktiivin tulkinta voisi tosin olla tarpeetonta, jos Tanska olisi käyttänyt mahdollisuutta säätää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1–4 kohdassa säädettyjen tapausten lisäksi myös muista arvonlisäverosta vapauttamisen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista. Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä näet jäsenvaltioille annetaan tässä suuri harkintavalta, kuten komissio on paikkansapitävästi todennut viitatessaan asiassa Far annettuun tuomioon.⁶ Tanska voisi nimenomaisesti julistaa venepaikkojen vuokrauksen paikoitusalueiden vuokrauksen tavoin yhdeksi arvonlisäverollisista toiminnoista.

18. Jos jäsenvaltio kuitenkin haluaa käyttää tätä mahdollisuuttaan, sen on tehtävä tarvittavat muutokset arvonlisäverotusta koskeviin säännöksiinsä. Ei riitä, että kansallisia määräyksiä, jotka ovat pitkälle kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaisia, täydennetään hallintokäytännöillä tai vain hallintoa sisäisesti sitovilla ohjeilla verovelvollisuuden ulottamiseksi koskemaan uusia tunnusmerkistöjä.⁷

6 — Asia C-12/98, Far, tuomio 3.2.2000 (Kok. 2000, s. I-527). Ks. myös asia C-326/99, "Goed Wonen", tuomio 4.10.2001 (Kok. 2001, s. I-6831, 45 kohta).

7 — Ks. asia C-315/00, Maierhofer, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus 6.6.2002 (Kok. 2003, s. I-565, 27 ja 28 kohta) ja asia 173/88, Henriksen, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus 17.5.1989 (Kok. 1989, s. I-2763 ja s. I-2770, 22 kohta).

19. Vuonna 2001 annetuissa arvonlisäverolain soveltamisohjeissa⁸ määriteltyä hallintokäytäntöä, jonka mukaan venepaikat katsotaan verollisiksi, ei voida näin ollen pitää laajennettuna kansallisena poikkeuksena direktiivissä kiinteän omaisuuden vuokraukseen sovellettavaksi säädetystä verovapauden tunnusmerkistöstä.

20. Kansallisten määräysten mukaan verovelvollisilla on oikeus vähentää verotuksessa satamatiilojen rakentamisesta, korjauksesta ja toiminnasta aiheutuvat kustannukset, elleivät ne liity rakennuksiin. Tämä viittaa siihen, että Tanskan lainsäätäjät katsoo kyseiset kustannukset verolliseen toimintaan kuuluviksi. Tämä välillinen viittaus ei kuitenkaan merkitse yksiselitteistä lisäpoikkeusta kiinteän omaisuuden vuokrauksen verottomuusperiaatteesta.

21. Koska Tanskan arvonlisäverolaissa ei ole venepaikkojen vuokrauksen verotusta koskevaa erillistä säännöstä, on tutkittava, onko kyseinen toiminta katsottava kiinteän omaisuuden vuokraukseksi ja mahdollisesti myös kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetuksi kulkuneuvojen paikoitusalueen vuokraukseksi.

B *Kiinteän omaisuuden vuokraus (ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys)*

22. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa ei määritellä käsitettä ”kiinteän omaisuuden vuokraus”, eikä siinä myöskään viitata käsitteen määrittelyyn jäsenvaltioiden lainsäädännössä.⁹

23. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuitenkin kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun kiinteän omaisuuden vuokrauksen perustunnusmerkki on, että asianosaiselle myönnetään tietyn ajaksi vastikkeellinen oikeus hallita kiinteää omaisuutta omistajan tavoin samalla, kun tämä oikeus kielletään kaikilta muilta.¹⁰

24. Sen selvittämiseksi, miten verollinen liiketoimi on luokiteltava, on otettava huomioon kaikki liiketoimintaan vaikuttavat seikat.¹¹

9 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia ”Goed Wonen” (tuomion 44 kohta) ja edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Sinclair Collis (tuomion 25 kohta).

10 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia ”Goed Wonen” (tuomion 55 kohta) ja edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Sinclair Collis (tuomion 25 kohta) sekä asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7257, 21 kohta).

11 — Asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996, (Kok. 1996, s. I-2395, 12 kohta), edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Stockholm Lindöpark (tuomion 26 kohta) ja edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Sinclair Collis (tuomion 26 kohta).

8 — Ks. edellä 5 kohta.

25. Säätiön tarjonta käsittää sekä satama-altaassa olevien venepaikkojen että maalla olevien veneiden talvisäilytyspaikkojen vuokrauksen. Vaikka näitä palveluja tarjotaan myös yhdistettyinä, kysymys siitä, onko kyseessä kiinteän omaisuuden vuokraus, on tutkittava kummankin venepaikkatyyppin osalta erikseen.

28. Maalla olevien säilytyspaikkojen osalta ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvistä tiedoista käy ilmi, että kyseiset alueet on selvästi rajattu ja merkitty. Vuokralainen saa tietyn ajaksi yksinoikeuden käyttää veneen säilytyspaikkaa. Hänellä on rajoittamaton pääsy paikalle. Vuokrauskauden aikana kukaan muu veneenomistaja ei voi käyttää paikkaa ilman vuokralaisen lupaa. Näin ollen kysymyksessä on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu kiinteän omaisuuden vuokraus.

26. Sillä, että vuokrattaessa samanaikaisesti sekä venepaikka että veneen talvisäilytyspaikka vuokra laskutetaan kokonaissummana, ei ole ratkaisevaa merkitystä.¹²

27. Ratkaisevaa on pikemminkin se, että venepaikka ja maalla oleva veneen säilytyspaikka voidaan vuokrata kumpikin toisesta riippumatta, joten kyseessä on todellisuudessa kaksi erillistä palvelua eikä yksi yhtenäinen taloudellinen palvelukokonaisuus.¹³ Kumpikaan venepaikan vuokrausmuoto ei myöskään ole pääasiallisen palvelusuorituksen asemassa verrattuna täydentävään palveluun, jonka verotuskohtelu noudattaisi pääasiallisen palvelun verotuskohtelua.¹⁴

29. Satama-altaassa olevien venepaikkojen luokittelu on sen sijaan jonkin verran vaikeampaa. Selvää on kuitenkin, että venepaikat on puomein ja paaluin selvästi erotettu muusta satama-altaasta. Tanskan ja Kreikan hallitukset epäilevät kuitenkin, että venepaikat eivät olisi kiinteää omaisuutta.

30. Kiinteä omaisuus voidaan määritellä tietyn maapinta-alaksi, mukaan lukien sille kiinteästi rakennetut rakennukset, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus. Merialueista poiketen sisävedet voivat olla tietyn henkilön omistuksessa ja hallinnassa. Säätiö omistaa satama-alueen, mikä käy ilmi ennakkoratkaisupyyntöstä. Se, että alue on kokonaan tai osittain veden peitossa, ei estä luokittelemasta sitä kiinteäksi omaisuudeksi, joka on mahdollista vuokrata. Samoin kuin

12 — Ks. asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973, 31 kohta).

13 — Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia CCP (tuomion 29 kohta).

14 — Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia CCP (tuomion 30 kohta); yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6229, 24 kohta); ks. erityisesti myös asia 173/88, Henriksen, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. I-2763, 14–16 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin on katsonut autotallin vuokrauksen asunnon vuokrausta täydentäväksi palveluksi, johon sovelletaan myös kiinteän omaisuuden vuokrauksen verovapautta.

säätiö on pystynyt hankkimaan omistukseensa satama-alueen ja -altaan, se olisi voinut myös antaa koko alueen vuokralle. Kun tämä koskee aluetta kokonaisuutena, sen on koskettava myös alueesta erotettuja osia.

31. Kiinteä omaisuus on myös erotettava irtaimesta omaisuudesta. On totta, että vesi, jossa veneet välittömästi ovat, on irtainta ainetta. Tätä ajatusta näyttää myös Tanskan hallitus käyttävän perustana, kun se katsoo pelkästään maapohjaan kiinnitetyt paalut tai kulkusillat, joihin veneet kiinnitetään, kiinteäksi omaisuudeksi, joiden tarjoamista käytettäväksi se pitää kuitenkin vain täydentävänä palveluna. Vuokrauksen kohteena ei ole mikään irtain vesimäärä, vaan tietty satama-altaan osa. Tämä veden peittämä osa on kiinteästi rajattu eikä ole siirrettävissä.

32. Myös kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan suppean tulkinnan perusteella satama-altaassa oleva venepaikka täyttää näin ollen kyseisessä direktiivissä säädetyn kiinteän omaisuuden määritelmän.

33. Vuokrasuhteen olemassaoloa ei mitätöi myöskään se, että säätiö voi antaa venepaikan sen haltijan väliaikaisen poissaolon ajaksi vieraileville veneilijöille.

34. Kiinteän omaisuuden vuokrauksen peruspäättely tosin on, että vuokraaja ottaa kiinteän omaisuuden haltuunsa ja voi aina kieltää sen käytön kaikilta muilta. Mahdollisia ovat kuitenkin myös vuokrasuhteet, joissa useampi kuin yksi vuokralainen saa käyttää samaa vuokrauksen kohdetta ja joissa yhdellä ensisijaisella vuokralaisella on etuoikeus vuokrauskohteen käyttöön.

35. Tässä asiassa tilanne on juuri sellainen. Pitkäaikaisen vuokrasopimuksen tehnyt vuokralainen saa vapaasti päättää, ottaako hän veneensä pois venepaikalta vai ei. Säätiö tai kukaan toinen veneen omistaja ei voi vaatia, että vuokralainen vapauttaisi venepaikan muiden käytettäväksi vuokrauskauden aikana. Vain jos vuokralainen päättää olla käyttämättä venepaikkaa pitempään kuin 24 tuntia, satamahallinto voi väliaikaisesti luovuttaa paikan muiden veneilijöiden käyttöön.

36. Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu käsite ”kiinteän omaisuuden vuokraus” kattaa sekä tietyn satama-altaassa olevan rajatun alueen vuokrauksen veneen säilytyspaikaksi että rajatun maalla olevan venepaikan vuokrauksen.

*C Alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoi-
tusta varten (toinen ennakkoratkaisukysymys)*

37. Toisella ennakkoratkaisukysymyksellä kansallinen tuomioistuin haluaa saada selville, säädetäänkö kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 2 alakohdassa, että venepaikoihin on sovellettava poikkeusta kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevasta arvonlisäverottomuudesta. Kansallinen tuomioistuin epäilee ennen kaikkea siksi, että säännöksen tanskankielisessä versiossa käytetään kulkuneuvoista ilmaisua "køretøjer", joka sanana tarkoittaa vain pyörillä liikkuvia ajoneuvoja. Tästä syystä ei olisi säännöksen tanskankielisen sanamuodon mukaista katsoa veneet säännöksessä tarkoitetuiksi kulkuneuvoiksi.

38. Aivan kuten kansallinen tuomioistuin, komissio ja asianomaiset hallitukset perustellusti korostavat, tämä ongelma ei ilmene samalla tavoin direktiivin muissa kieliversioissa, koska niissä käytetään neutraaleja ilmaisuja, jotka voivat kattaa myös veneet.¹⁵

15 — Englanninkielisessä versiossa käytetään sanaa "vehicles", ranskassa "véhicules", espanjassa "vehículos", portugalissa "veículos", italiassa "veicoli", hollannissa "voertuigen" ja ruotsissa "fordon".

39. Tapauksessa, jossa eri kieliversiot poikkeavat toisistaan, kyseistä säännöstä on vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tulkittava ottaen huomioon asiayhteys ja säännöksen tarkoitus.¹⁶

40. Muissakaan kieliversioissa kuin tanskassa ei ole kuitenkaan aivan selvää, tarkoitetaanko alueilla kulkuneuvojen paikoitusta varten myös venepaikkoja tai veneiden säilytyspaikkoja. Jos ilmauksen tarkoitusta ei voida saada selville yksinomaan sen sananmukaisen tulkinnan avulla, sen merkityksen tarkempaa määrittelyä varten on tarkasteltava ilmauksen asiayhteyttä, joten huomioon on otettava kuudennen arvonlisäverodirektiivin rakenne.¹⁷

41. Säätiö pyrkii todistamaan, että kuudennes arvonlisäverodirektiivissä kulkuneuvoa käytetään maalla, vedessä ja ilmassa liikkuvien kulkuvälineiden yläkäsitteenä, kun taas "ajoneuvo" tarkoittaa vain maakulkuneuvoja.

42. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin saksankielisen version tarkastelu saattaa kuitenkin

16 — Asia C-372/88, Cricket St. Thomas, tuomio 27.3.1990 (Kok. 1990, s. I-1345, 19 kohta) ja asia C-384/98, D, tuomio 14.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6795, 16 kohta).

17 — Asia C-2/95, SDG, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3017, 22 kohta) ja edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Henriksen (tuomion 10 ja 11 kohta).

kin epäilyksenalaiseksi tarkoituksen käyttää direktiivin perustana tällaista käsiterakennetta. Säätiön mainitsemassa 15 artiklan 1 kohdan 2 alakohdassa tosin käytetään ilmausta "Beförderungsmittel" (kulkuneuvo). Muissa säätiön mainitsemissa säännöksissä (kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 a artiklan 2 kohdan a alakohta, 28 n artiklan 4 kohdan b ja c alakohta, 28 o artiklan 1 kohdan g alakohta ja 28 p artiklan 7 kohdan b ja c alakohta) käytetään kuitenkin ilmausta "Fahrzeug" (ajoneuvo) eikä yleisluontoisempaa ilmausta "Transportmittel" (kulkuneuvo).

43. Vastaesimerkinä komissio viittaa myös perustellusti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan p alakohtaan, jossa säädetään erityisesti varustetuilla ajoneuvoilla (véhicules spécialement aménagés) tehtävien sairaankuljetusten verovapautta. Myös tässä tapauksessa ajoneuvon käsite kattaa veneet ja lentokuljetusvälineet.

44. Koska direktiivin eri kohdissa käytettyjen ilmaisujen tarkastelusta ei siis ole apua, on tutkittava kiinteän omaisuuden verovapauden sekä siitä säädettyjen poikkeusten tarkoitus huomioon ottaen, kuuluvatko veneet kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 2 alakohdassa tarkoitettuna kulkuneuvon käsitteen soveltamisalaan.

45. Kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapauttamisen verosta on kaksi pääsyötä.

Toisaalta jo käytössä ollut kiinteä omaisuus ei ole tuotantoprosessin tulosta, kuten julkisasiamies Jacobs on päätellyt asiassa Blasi¹⁸ tekemässään ratkaisuehdotuksessa. Ensimmäistä kertaa tapahtuvan käyttöönnoton ja rakennuksen rakentamisvaiheen jälkeen kiinteistön käyttö on pikemminkin passiivista, eikä arvonlisää synny.¹⁹ Näin ollen arvonlisäverollista on vain rakennetun rakennuskiinteistön ensimmäinen luovutus ja rakennuksen luovutus ennen sen käyttöönottoa,²⁰ kun taas jo aikaisemmin hankitun rakennuksen siirto edelleen samoin kuin sen vuokraus ovat arvonlisäverottomia.

46. Lisäksi useimmissa jäsenvaltioissa ainakin asunnon vuokraaminen oli ennen verotuksen yhtenäistämistä kuudennella arvonlisäverodirektiivillä sosiaalisista syistä vapautettu arvonlisäverosta.²¹ Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä oli pidettävä kiinni tästä periaatteesta, jotta asuntojen vuokrat eivät olisi nousseet.

47. Kumpaakaan verovapausperustetta ei voida soveltaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan

18 — Asia C-346/95, Blasi, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus 25.9.1997 (Kok. 1998, s. I-483, 15 ja 16 kohta).

19 — Asia voi olla toisin, jos kiinteistöön rakennetaan myös yrityksen toimipaikka ja kiinteistöä aletaan näin ollen käyttää myös tuotannon tekijänä.

20 — Ks. kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 3 kohdan a ja b alakohta.

21 — Ks. komission ehdotus kuudenneksi arvonlisäverodirektiiviksi (*Euroopan yhteisöjen tiedote*, Lisäosa nro 11/73, s. 17).

1–4 alakohdassa tarkoitettuihin tapauksiin, joten näitä kiinteistöjen vuokrausta koskevia erityistapauksia varten säädettiin poikkeus verovapaudesta ja niistä tehtiin jälleen arvonlisäverollisia.

käyttöä, joka on ominaista kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1–4 alakohdassa tarkoitetuille poikkeuksen poikkeustapauksille. Käytettäväksi tarjotaan leirintäalueiden tavoin pelkän paikoitus- ja säilytystilan lisäksi muitakin laitoksia, kuten saniteettitiloja. Venepaikat on tarpeen varustaa kulkusilloin ja veneiden kiinnittämiseen soveltuvien erityisten laitteiden ja nämä on veden aiheuttamien vaikutusten vuoksi tarkastettava ja kunnostettava säännöllisesti.

48. Näille palveluille on tavallisesti ominaista kiinteän omaisuuden tavallista aktiivisempi käyttö. Esimerkiksi 1 kohdassa tarkoitettuun hotellihuoneiden ja leirintäaluepaikkojen vuokraukseen liittyy lukuisia muitakin palveluja, kuin vain pelkän huonetilan tai leiriytymispaikan käytettäväksi asettaminen.

51. Myöskään sosiaaliset perusteet, joilla on alun perin ollut merkitystä säädettäessä kiinteän omaisuuden vuokrauksen verovapaudesta, eivät selvästi koske huviveneille tarkoitettujen venepaikkojen vuokrausta.

49. Tällä perusteella on tosin vähemmän merkitystä ajatellen 2 kohdassa tarkoitettua kulkuneuvojen paikoitusalueiden vuokrausta, vaikka myös tässä tapauksessa kysymykseen voi tulla täydentäviä palveluja kuten esimerkiksi paikoitusalueen vartiointia. Tässä yhteydessä erityisen tärkeä on kuitenkin toinen näkökohta, eli verovapauden sosiaalipoliittisten perusteiden puuttuminen.

50. Venepaikkojen vuokraukseen liittyy samanlaista tiiviimpää kiinteän omaisuuden

52. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan tarkoitus huomioon ottaen vaikuttaa asianmukaiselta tulkita tämän säännöksen 2 alakohtaa niin, että se on sovellettavissa myös huviveneille tarkoitettujen venepaikkojen ja säilytyspaikkojen vuokraukseen. Tämä tulkinta vastaa myös ehtoa, jonka mukaan säännöstä ei tule tulkita suppeasti.

V Ratkaisuehdotus

53. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Vestre Landsretin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu käsite ”kiinteän omaisuuden vuokraus” kattaa sekä satama-altaasta rajatun tietyn alueen vuokrauksen venepaikaksi että maalla olevan rajatun vuokrauksen veneen säilytyspaikaksi

- 2) Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdan 2 alakohtaa on sovellettava myös venepaikkojen ja veneiden säilytyspaikkojen vuokraukseen.