

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

19 päivänä joulukuuta 2019 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 98 artikla – Jäsenvaltioiden mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa tiettyihin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin – Liitteessä III oleva 12 kohta – Paikkojen vuokraukseen leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla sovellettava alennettu arvonlisäverokanta – Kysymys, sovelletaanko tätä arvonlisäverokantaa venepaikkojen vuokraukseen huvialussatamassa – Vertaaminen alueiden vuokraukseen kulkuneuvojen paikoitusta varten – Yhdenvertainen kohtelu – Verotuksen neutraalisuuden periaate

Asiassa C-715/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 2.8.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 15.11.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Segler-Vereinigung Cuxhaven eV**

vastaa

**Finanzamt Cuxhaven,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. S. Rossi sekä tuomarit J. Malenovský (esittelevä tuomari) ja F. Biltgen,

julkisasiamies: M. Szpunar,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Saksan hallitus, asiamiehinään S. Eisenberg ja J. Möller,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Pethke ja N. Gossement,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

## tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 98 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä tämän direktiivin liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Segler-Vereinigung Cuxhaven eV ja Finanzamt Cuxhaven (Cuxhavenin verotoimisto, Saksa) (jäljempänä veroviranomainen) ja joka koskee venepaikkojen vuokraukseen sovellettavaa arvonlisäverokantaa.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### ***Unionin oikeus***

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisävero on suoritettava seuraavista liiketoimista:

”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

4 Tämän direktiivin 96 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on sovellettava yleistä arvonlisäverokantaa, joka kunkin jäsenvaltion on vahvistettava prosenttiosuudeksi veron perusteesta, ja sen on oltava sama sekä tavaroiden luovutuksille että palvelujen suorituksille.”

5 Kyseisen direktiivin 98 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat soveltaa joko yhtä tai kahta alennettua verokantaa.

2. Alennettuja verokantoja saa soveltaa ainoastaan liitteessä III tarkoitettuihin ryhmiin kuuluvien tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

— —”

6 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta ”kiinteän omaisuuden vuokraus”.

7 Edellä mainitun direktiivin 135 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 kohdan I alakohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta seuraaviin liiketoimiin:

a) hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määritelty majoitustoiminta, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

b) alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten;

— —”

8 Arvonlisäverodirektiivin liite III sisältää luettelon tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa kyseisen direktiivin 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja arvonlisäverokantoja. Liitteen 12 kohta kattaa seuraavat palvelut:

”hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottava majoitus, mukaan lukien lomamajoitus sekä paikkojen vuokraus leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla”.

### **Saksan oikeus**

9 Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UstG) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Liikevaihtoveroa on kannettava seuraavista liiketoimista:

1. elinkeinonharjoittajan vastikkeellisesti yrityksensä puitteissa Saksassa suorittamista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista. Suoritusten verollisuutta ei estä se, että liiketoimi suoritetaan lain tai viranomaisen määräyksen perusteella tai se katsotaan lain säädöksen nojalla suoritetuksi”.

10 UStG:n 4 §:n 12 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 §:n 1 momentin 1 kohtaan kuuluvista liiketoimista verosta vapautettuja ovat:

12 a) kiinteistöjen, sellaisten oikeuksien, joihin sovelletaan kiinteistöjä koskevia siviilioikeuden säännöksiä, sekä valtion maaomaisuuden käyttöoikeuksien vuokraus.

— —

Vapautettu ei ole sellaisten asuin- ja yöpymistilojen vuokralleanto, jotka elinkeinonharjoittaja on varannut vieraiden lyhytaikaiseen majoitukseen, alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten, lyhytaikainen vuokraus leirintäpaikoilla ja tietyille tuotantolaitokselle kuuluvien koneiden ja kaikenlaisten muiden laitteiden vuokraus, vaikka ne olisivatkin kiinteistön ainesosia.”

11 UStG:n 12 §:n 1 momentin mukaan on sovellettava 19 prosentin suuruista yleistä verokantaa.

12 UStG:n 12 §:n 2 momentin 11 kohdan mukaan arvonlisävero alennetaan 7 prosentiksi veron perusteesta seuraavien liiketoimien osalta:

”Sellaisten asuin- ja yöpymistilojen vuokralleanto, jotka elinkeinonharjoittaja on varannut vieraiden lyhytaikaiseen majoitukseen, sekä leirintäaluepaikkojen lyhytaikainen vuokraus. Ensimmäistä virkettä ei sovelleta suorituksiin, jotka eivät liity välittömästi vuokralleantoon, vaikka näistä suorituksista suoritettaisiin korvaus vuokralleannosta maksettavassa vastikkeessa.”

13 23.5.1949 annetun Saksan liittotasavallan perustuslain (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland) (BGBl. 1949, s. 1) 3 §:n 1 momentissa säädetään, että kaikki ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä.

### **Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymys**

14 Pääasian valittaja on yleishyödyllinen rekisteröity yhdistys, jonka tarkoituksena on purjehdus- ja moottorivesiurheilun edistäminen. Se ylläpitää satamassaan noin 300:aa venepaikkaa, joista noin puolet oli jaettu vuosina 2010–2012 (jäljempänä riidanalaiset vuodet) yhdistyksen jäsenille. Jäsenet ovat velvollisia antamaan venepaikkansa vieraiden käyttöön silloin,

kun he ovat itse poissa. Loput venepaikoista on rajoituksetta vieraiden käytössä.

15 Pääasian valittaja sovelsi riidanalaisina vuosina alennettua arvonlisäverokantaa vastikkeisiin, jotka se oli saanut venepaikkojen käyttöön antamisesta vieraille.

16 Pääasian valittajan luona suoritettua tarkastuksen jälkeen veroviranomainen päätti muuttaa riidanalaisia vuosia koskevia liikevaihtoveropäätöksiä ja sovelsi näihin vastikkeisiin yleistä arvonlisäverokantaa.

17 Niedersächsisches Finanzgericht (Ala-Saksin verotuomioistuin) hylkäsi pääasian valittajan tästä päätöksestä nostaman kanteen. Kyseisen tuomioistuimen mukaan venepaikkojen lyhytaikaista käyttöön antamista ei voida pitää UStG:n 12 §:n 2 momentin 11 kohdassa tarkoitettuna "leirintäaluepaikkojen lyhytaikaisena vuokrauksena". Tuomioistuimen mukaan tällainen käyttöön antaminen kuuluu UStG:n 4 §:n 12 kohdan toisen virkkeen toisessa vaihtoehdossa, joka perustuu arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan b alakohtaan, tarkoitettuna käsitteen "alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten" piiriin. Saksan liittotasavallan perustuslain 3 §:n 1 momentin yhdenvertaisen kohtelun yleisperiaate ei ole sen mukaan esteenä tälle tulkinnalle.

18 Pääasian valittaja teki Niedersächsisches Finanzgerichtin antamasta tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin (liittovaltion ylin verotuomioistuin). Pääasian valittajan mukaan venepaikkojen vuokrauksen verottamisella yleisen verokannan mukaisesti loukataan yhdenvertaisen kohtelun yleisperiaatetta siitä syystä, että asuntoautoille ja vaunuille tarkoitettujen alueiden käyttöön antamiseen sovelletaan alennettua arvonlisäverokantaa. Pääasian valittajan mukaan yhdenvertaisuusperiaatteen mukainen tulkinta johtaa siihen, että alennettua arvonlisäverokantaa on sovellettava yhdenmukaisesti kaikkiin lyhytaikaisen majoituksen muotoihin. Pääasian valittajan mainitsevat palvelut rajoittuvat pelkästään venepaikkojen käyttöön antamiseen purjehtijoiden majoittamista varten. Satamamaksu (Hafengeld) peritään ainoastaan yöpymisen yhteydessä.

19 Näissä olosuhteissa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Kattaako paikkojen vuokraukseen leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla [arvonlisävero]direktiivin 98 artiklan 2 kohdan, luettuna yhdessä tämän direktiivin liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, mukaan sovellettava alennettu verokanta myös venepaikkojen vuokraukseen?"

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

20 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, onko arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, tulkittava siten, että tässä säännöksessä paikkojen vuokraukseen leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla sovellettavaksi säädettyä alennettua arvonlisäverokantaa voidaan soveltaa myös venepaikkojen vuokraukseen.

21 Tästä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 96 artiklan mukaan kunkin jäsenvaltion on sovellettava samaa yleistä arvonlisäverokantaa tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.

22 Tästä poikkeuksena kyseisen direktiivin 98 artiklassa säädetään alennettujen arvonlisäverokantojen soveltamismahdollisuudesta. Mainitun direktiivin liitteessä III luetellaan tätä varten tyhjentävästi ne tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, joihin alennettuja verokantoja voidaan soveltaa (tuomio 9.3.2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, 21 kohta).

23 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 12 kohdan mukaan jäsenvaltiot saavat soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa ”hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottava[an] majoitu[kseen], mukaan lukien lomamajoitus sekä paikkojen vuokraus leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla”.

24 Käsiteltävässä asiassa tulee esiin kysymys, voidaanko venepaikkojen vuokraus rinnastaa arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 12 kohdan osalta paikkojen vuokraukseen leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla.

25 Tästä on palautettava aluksi mieleen, että yhtäältä säännöksiä, jotka muodostavat poikkeuksen jostakin periaatteesta, on tulkittava suppeasti. Toisaalta arvonlisäverodirektiivin liitteessä III käytettyjä käsitteitä on tulkittava kyseisten sanojen tavanomaisessa merkityksessä (tuomio 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, 59 ja 60 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 12 kohdassa täsmennetään, että erilaisiin ”majoituspalveluihin” voidaan soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa.

27 Kuten tämän tuomion 25 kohdasta johtuu, arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevassa 12 kohdassa tarkoitettua käsitettä ”majoitus” on tulkittava suppeasti ja tämän säännöksen soveltamisalaa ei saada laajentaa sellaisiin suorituksiin, jotka eivät sisälly tämän säännöksen sanamuotoon eivätkä liity erottamattomasti tähän käsitteeseen.

28 Venepaikkojen vuokraus ei yhtäältä sisälly arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 12 kohdan sanamuotoon ja toisaalta se ei liity erottamattomasti käsitteeseen ”majoitus” vaan sen ensisijaisena tarkoituksena on mahdollistaa veneiden pysäköinti ja varma kiinnitys venepaikoilla.

29 Näin ollen arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevaa 12 kohtaa ei voida ymmärtää siten, että jäsenvaltio saisi sen nojalla soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa venepaikkojen vuokraukseen.

30 Lisäksi alennettuja arvonlisäverokantoja koskevan järjestelmän tavoitteet tukevat tällaista tulkintaa.

31 Tässä yhteydessä on palautettava mieleen, että unionin lainsäätäjälle on tunnustettava laaja harkintavalta, koska siltä edellytetään sen toteuttaessa verotukseen liittyvää toimenpidettä poliittisten, taloudellisten ja sosiaalisten valintojen tekemistä ja erilaisten intressien asettamista järjestykseen tai monitahoisten arviointien suorittamista (tuomio 7.3.2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, 54 kohta).

32 Tässä yleisessä asiayhteydessä on tärkeää täsmentää, että unionin lainsäätäjä pyrki arvonlisäverodirektiivin liitteen III laatimisella siihen, että alennettua arvonlisäverokantaa voitaisiin soveltaa perustuotteisiin sekä sosiaali- ja kulttuuritarkoituksiin liittyviin tavaroihin ja palveluihin, kunhan niistä ei aiheudu ollenkaan tai aiheutuu ainoastaan vähän kilpailun vääristymisen vaaraa (tuomio 4.6.2015, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, C-161/14, ei julkaistu, EU:C:2015:355, 25 kohta).

33 Erityisesti saman liitteen 12 kohdassa jäsenvaltioille myönnetty mahdollisuus soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa jokaisen matkalla olevan henkilön perustarpeen eli majoituksen eri muotoihin, muun muassa lomamajoitukseen, on omiaan edistämään kyseisten palvelujen laajaa saatavuutta.

34 Mahdollisuuden antaminen alennetun arvonlisäverokannan soveltamiseen venepaikkojen vuokrauspalveluiden osalta ei selvästikään voi olla oikeutettua tällaisen sosiaalisen tavoitteen valossa, koska pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia purje- ja moottoriveneitä ei käytetä – ainakaan pääasiallisesti – majoituspaikkatarkoituksiin.

35 Vastoin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiä epäilyjä tämän tuomion 29 kohdassa esitetyllä arvonlisäverodirektiivin liitteessä III olevan 12 kohdan tulkinnalla ei vaaranneta verotuksen neutraalisuuden periaatetta.

36 Verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on se, että samankaltaisia ja siis keskenään kilpailevia tavaroita tai palveluja kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (tuomio 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ym., C-597/17, EU:C:2019:544, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Tästä on korostettava, että – kuten tämän tuomion 34 kohdasta seuraa – yhtäältä leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla sijaitsevien paikkojen vuokrauspalveluilla ja toisaalta venepaikkojen vuokrauspalveluilla on eri tehtävät ja ne eivät näin ollen kilpaile keskenään.

38 Edellä olevien seikkojen perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että tässä säännöksessä paikkojen vuokraukseen leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla sovellettavaksi säädettyä alennettua arvonlisäverokantaa ei voida soveltaa venepaikkojen vuokraukseen.

### **Oikeudenkäyntikulut**

39 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 2 kohtaa, luettuna yhdessä tämän direktiivin liitteessä III olevan 12 kohdan kanssa, on tulkittava siten, että tässä säännöksessä paikkojen vuokraukseen leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla sovellettavaksi säädettyä alennettua arvonlisäverokantaa ei voida soveltaa venepaikkojen vuokraukseen.**

## Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.