YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

5 päivänä lokakuuta 1999 *

Asiassa C-305/97,

jonka Court of Appeal (England & Wales) (Yhdistynyt kuningaskunta) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Royscot Leasing Ltd ja Royscot Industrial Leasing Ltd,

Allied Domecq plc ja

T. C. Harrison Group Ltd

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303) 11 artiklan 4 kohdan ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 17 artiklan 6 kohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: toisen jaoston puheenjohtaja G. Hirsch (esittelevä tuomari), joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J. L. Murray ja R. Schintgen,

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Royscot Leasing Ltd, Royscot Industrial Leasing Ltd ja Allied Domecq plc, edustajinaan A. Thornhill ja K. Prosser, QC, solicitors Ashurst Morris Crispin valtuuttamina

— T. C. Harrison Group Ltd, edustajinaan S. Allcock, QC, ja barrister A. Hitchmough, solicitors Dibb Lupton Broomheadin valtuuttamina

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies S. Ridley, avustajinaan G. Barling, QC, ja barrister R. Hill

— Tanskan hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön osastopäällikkö J. Molde

— Kreikan hallitus, asiamiehinään valtion oikeudellisen neuvoston avustava oikeudellinen neuvonantaja G. Kanellopoulos ja ulkoasiainministeriön neuvonantaja A. Rokofyllou

— Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston kansainvälistä talousoikeutta ja yhteisön oikeutta koskevia asioita hoitavan jaoston jaostopäällikkö K. Rispal-Bellanger ja saman osaston ulkoasiainsihteeri G. Mignot

— Irlannin hallitus, asiamiehenään Chief State Solicitor M. A. Buckley, avustajinaan A. Ó Caoimh, SC, D. Moloney, BL, ja Deputy Revenue Solicitor D. Sherlock

— Suomen hallitus, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston osastopäällikkö, suurlähettiläs H. Rotkirch ja saman ministeriön lainsäädäntöneuvos T. Pynnä

— Ruotsin hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön ulkomaankauppaosaston ulkoasiainneuvos E. Brattgård

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamiehet E. Traversa ja H. Michard ja samassa yksikössä toimiva kansallinen virkamies F. Riddy,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Royscot Leasing Ltd:n, Royscot Industrial Leasing Ltd:n ja Allied Domecq plc:n, T. C. Harrison Group Ltd:n, Yhdistyneen kuningaskunnan,

Kreikan, Irlannin ja Suomen hallitusten ja komission 19.11.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 21.1.1999 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Court of Appeal (England & Wales) on esittänyt 29.7.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 26.8.1997, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla neljä ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303; jäljempänä toinen arvonlisäverodirektiivi) 11 artiklan 4 kohdan ja jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 17 artiklan 6 kohdan tulkinnasta.

2 Kysymykset ovat tulleet esille oikeusriidassa, jossa ovat vastakkain toisaalta kolme ryhmää valittajia, eli Royscot Leasing Ltd ja Royscot Industrial Leasing Ltd (jäljempänä Royscot), T. C. Harrison Ltd (jäljempänä Harrison) ja Allied Domecq plc (jäljempänä Domecq) sekä toisaalta Commissioners of Customs and Excise (jäljempänä Commissioners) ja joka koskee sitä, että viimeksi mainittu on kieltäytynyt myöntämästä kyseisille yhtiöille autojen oston yhteydessä maksettavan arvonlisäveron vähennysoikeutta.

Yhteisön lainsäädäntö

3 Toisen arvonlisäverodirektiivin * 11 artiklan 1 kohdassa säädetään vähennysoikeudesta seuraavaa:

"Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen yrityksen tarpeisiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka hän on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisävero, joka häneltä on laskutettu tavaroista, jotka hänelle on luovutettu, ja palveluista, jotka hänelle on suoritettu;

b) — —."

Saman artiklan 4 kohdassa täsmennetään seuraavaa:

"Vähennysjärjestelmän ulkopuolelle saadaan jättää tietyt tavarat ja palvelut, etenkin sellaiset, joita voidaan käyttää yksinomaan tai osittain verovelvollisen omiin tarpeisiin tai sen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin."

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 37 artiklan nojalla kyseisellä direktiivillä korvattiin toinen arvonlisäverodirektiivi.

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna 28 f artiklalla, joka on lisätty kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY

* — Lainaukset suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) ja jota on muutettu direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18), säädetään seuraavaa:

"Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

b) — — ."

6 Vähennysoikeuden rajoittamista koskevasta järjestelmästä säädetään kyseisen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa seuraavaa:

"Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä."

7 Kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja yhteisön säännöksiä ei ole vielä annettu.

Kansallinen lainsäädäntö

8 Arvonlisäveron vähentäminen auton oston yhteydessä on ollut Yhdistyneessä kuningaskunnassa kiellettyä vuodesta 1973 alkaen useiden toisiaan seuranneiden säädösten nojalla (jäljempänä *Cars Orders*). Vuoden 1972 *VAT Cars Order*in (autojen arvonlisäveroa koskeva asetus) 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Auton luovuttamisen tai maahantuonnin yhteydessä maksettava vero saadaan vähentää tuotantopanoksista maksettuna verona — — ainoastaan, jos

a) luovutuksessa on kyse vuokrauksesta tai

b) auto luovutetaan tai tuodaan maahan muutettavaksi muuksi ajoneuvoksi kuin autoksi tai

c) auto on uusi ja se on luovutettu tai tuotu maahan myytäväksi."

Pääasian kohteena oleva oikeusriita ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Royscot harjoittaa leasingtoimintaa, joka koostuu autojen ostamisesta niiden vuokralle antamiseksi asiakkaille hintaan, johon sisältyy arvonlisävero. Royscot ei ota autoja haltuunsa, vaan valmistaja luovuttaa ne suoraan vuokraajille. Royscot tai sen työntekijät eivät näin ollen voi käyttää autoja yksityisiin tarkoituksiin.

10 Harrison edustaa arvonlisäverovelvollista konsernia, jonka eräät jäsenet harjoittavat kolmea erilaista toimintaa. Yksi toiminta on samanlainen pitkäaikainen autojen leasingilleanto kuin Royscotin harjoittama toiminta. Toinen on autojen lyhytaikainen vuokralleanto. Silloin kun autoja ei ole annettu vuokralle, ne ovat työntekijöiden käytettävissä, ja he voivat käyttää niitä maksutta työajan ulkopuolella. Kolmas toiminta on autojen jälleenmyynti, jota hoidetaan franchisetoimintana. Franchisesopimuksen mukaan asiakkaiden ja henkilöstön käyttöön on asetettava esittelyautoja. Tietyt työntekijät voivat käyttää esittelyautoja maksutta omiin tarpeisiinsa.

11 Domecq edustaa arvonlisäverovelvollista konsernia, jonka eräät jäsenet harjoittavat vähittäiskauppaa. Niiden palveluksessa on myyntiedustajia ja teknistä henkilökuntaa, joiden on tarpeen käyttää autoja työtehtäviensä hoitamiseen. Työntekijät voivat myös maksua vastaan käyttää kyseisiä autoja kohtuullisessa määrin omiin tarpeisiinsa. Domecq myös ostaa autoja ylempien toimihenkilöidensä työ- ja yksityiskäyttöä varten heidän työsopimustensa mukaisesti. Ne työntekijät, joilla on käytössään tällaiset autot, eivät joudu maksamaan mitään autojen yksityiskäytöstä.

12 Royscot, Harrison ja Domecq ovat hakeneet autojen oston yhteydessä maksettavan arvonlisäveron vähentämistä sillä perusteella, ettei toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdassa ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa sallita sitä, että Yhdistynyt kuningaskunta säätää *Cars*

*Order*sin sisältämien rajoitusten kaltaisia rajoituksia arvonlisäveron vähennysoikeuteen tai pitää ne voimassa.

13 Royscotin ja Domecqin hakemukset koskevat ajanjaksoja, jotka kuudes arvonlisäverodirektiivi kattaa, kun taas Harrisonin hakemus koskee ajanjaksoa, joka ulottuu vuoteen 1973 asti, jolloin toinen arvonlisäverodirektiivi oli voimassa.

14 Commissioners hylkäsi kyseiset hakemukset sillä perusteella, että vähennys on *Cars Order*sin vastainen. Royscot, Harrison ja Domecq valittivat asiasta VAT and Duties Tribunaliin, mutta valitus hylättiin. Sen jälkeen kun myös High Court of Justice oli hylännyt niiden valituksen, ne saattoivat asian Court of Appealin käsiteltäväksi, joka päätti lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Oliko jäsenvaltioilla 11.4.1967 annetun toisen neuvoston arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdan perusteella oikeus ottaa käyttöön tai pitää voimassa ja onko jäsenvaltioilla 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan perusteella oikeus pitää voimassa sellaisia kansallisia säädöksiä, joissa rajoituksitta suljetaan pois oikeus vähentää arvonlisävero, joka on maksettava sellaisten autojen oston yhteydessä, joita verovelvollinen käyttää verollisiin liiketoimiinsa?

2) Voidaanko vähennysoikeus sulkea pois erityisesti,

a) vaikka autot ovat liiketoiminnan kannalta välttämättömiä välineitä siten, ettei toimintaa voisi olla olemassa ilman kyseisiä autoja (esimerkiksi Royscot-yhtiöiden harjoittama autojen leasingilleantotoiminta sekä T. C. Harrison -konsernin harjoittama autojen leasingille- ja vuokralleantotoiminta)?

b) vaikka verovelvollinen tai sen henkilöstö eivät voisi lainkaan käyttää kyseisiä autoja yksityisiin tarpeisiinsa (esimerkiksi Royscot-yhtiöiden ja T. C. Harrison -konsernin harjoittama autojen leasingilleantotoiminta)?

c) vaikka verovelvollinen ei voisi jatkaa toimintaansa ilman kyseisiä autoja (esimerkiksi T. C. Harrison -konsernin erään jäsenen jälleenmyyntitoimintaansa varten hankkimat esittelyautot)?

d) vaikka verovelvollisen työntekijät eivät voisi tehdä työtään ilman kyseisiä autoja (esimerkiksi Allied Domecq -konsernin palveluksessa olevat myyntiedustajat)?

e) edellä oleviin a, c tai d kohtiin annetuista vastauksista riippumatta, sillä perusteella, että verovelvollisen työntekijät voivat toissijaisesti käyttää autoja yksityisesti työaikansa ulkopuolella?

3) Onko toisen kysymyksen e kohdan kannalta merkitystä sillä, onko

a) autoihin liittyvät kustannukset mahdollista jakaa sen mukaan, miten niitä käytetään liiketoiminnassa ja yksityisesti?

b) lupa käyttää autoja yksityisesti arvonlisäverollinen liiketoimi, koska verovelvollinen perii työntekijöiltään tietyn maksun kyseisestä käytöstä?

4) Lakkasiko jäsenvaltioille 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa myönnetty oikeus ensimmäisessä alakohdassa mainitun neljän vuoden pituisen ajanjakson päättyessä?"

Kaksi ensimmäistä kysymystä

15 Kahdella ensimmäisellä kysymyksellä, joita on tutkittava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy, oliko jäsenvaltioilla toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdan perusteella oikeus ottaa käyttöön tai pitää voimassa ja onko niillä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan perusteella oikeus pitää voimassa yleisiä rajoituksia sellaisten autojen oston yhteydessä maksettavan arvonlisäveron vähennysoikeuteen, joita verovelvollinen käyttää verollisiin liiketoimiinsa, vaikka

— kyseiset autot olivat asianomaisen verovelvollisen liiketoiminnan harjoittamisen kannalta välttämätön väline tai

— asianomainen verovelvollinen ei voinut tietyssä tapauksessa käyttää kyseisiä autoja omiin tarpeisiinsa.

16 Royscot, Harrison ja Domecq väittävät, että toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdassa kyseiset rajoitukset rajataan koskemaan niitä tapauksia, joissa autoja voidaan käyttää verovelvollisen omiin tarpeisiin tai sen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin. Kyseistä säännöstä on niiden mukaan tulkittava ottaen huomioon vähennysoikeuden myöntämistä koskevassa saman säännöksen 1 kohdassa ilmaistu perusperiaate. Näin ollen 11 artiklan 4 kohta ei sovellu myöskään tavaroihin, jotka ovat verovelvollisen toiminnan kannalta olennaisia välineitä, eikä niihin tapauksiin, joissa on mahdollista määrittää 11 artiklan 2 kohdan perusteella tuotantopanoksista maksettavan arvonlisäveron osuus.

17 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan osalta Royscot, Harrison ja Domecq korostavat, että kyseisessä säännöksessä olevalla "standstill"-lausekkeella ei sallita sellaisten rajoitusten voimassa pitämistä, joita ei hyväksytty toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdassa. Kun kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohtaa tulkitaan sen asiayhteydessä, siinä sallitaan valittajien mukaan jäsenvaltioiden pitävän voimassa ainoastaan sellaisia kustannuksia koskevat rajoitukset, jotka sisältävät osan, joka ei liity liiketoimintaan ja jota ei voi erottaa liiketoimintaan liittyvästä osasta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetyn määrittämisen perusteella, tai joihin voi sisältyä tällainen osa.

18 Yhdistyneen kuningaskunnan, Tanskan, Ranskan, Irlannin, Suomen ja Ruotsin hallitukset väittävät sitä vastoin, että toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdan sanamuodosta ilmenee selvästi, että jäsenvaltiot saattoivat jättää vähennysjärjestelmän ulkopuolelle sellaiset kustannukset, jotka liittyvät sellaisten tavaroiden kuin autojen ostoon, ja että ne voivat pitää nämä rajoitukset voimassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan nojalla.

19 Komissio väittää, että koska vähennysoikeus on merkittävä arvonlisäverojärjestelmän kannalta, toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdassa ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa ei sallita sitä, että jäsenvaltiot jättäisivät vähennysoikeuden ulkopuolelle niistä välineistä aiheutuvat kustannukset, jotka ovat olennaisia verovelvollisen toiminnan kannalta. Komissio on suullisessa käsittelyssä esittänyt, että asiassa C-43/96, komissio vastaan Ranska, 18.6.1998 annetusta tuomiosta (Kok. 1998, s. I-3903) seuraa, että Yhdistyneelle kuningaskunnalle oli todellakin aluksi annettu lupa pitää voimassa kyseiset vähennystä koskevat rajoitukset. Komission mukaan Yhdistynyt kuningaskunta oli kuitenkin menettänyt tämän oikeuden sen jälkeen, kun se oli muuttanut kansallista lainsäädäntöään, mikä loukkasi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa olevaa "standstill"-lauseketta.

20 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitun asiassa komissio vastaan Ranska annetun tuomion 18 ja 19 kohdassa, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan sanamuodon ja syntyhistorian perusteella sitä on tulkittava siten, että ilmaisuun "kaikkia — — vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä" sisältyvät liiketoimintaan liittyvät kustannukset. Kyseisessä säännöksessä oikeutetaan näin ollen jäsenvaltiot pitä-

mään voimassa kansalliset säännökset, jotka rajoittavat arvonlisäveron vähennysoikeutta paitsi sellaisten kulkuneuvojen osalta, jotka muodostavat verovelvollisen elinkeinotoiminnan varsinaisen välineen, myös sellaisten autojen osalta, joita ei kyseisessä tapauksessa voida käyttää yksityisiin tarpeisiin.

21 Kuten Royscot, Harrison ja Domecq ovat erityisesti todenneet, kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdassa edellytetään, että vähennysoikeuden rajoitukset, jotka jäsenvaltiot saavat kyseisen säännöksen nojalla pitää voimassa, olivat lainmukaisia kuudetta arvonlisäverodirektiiviä edeltäneen toisen arvonlisäverodirektiivin nojalla.

22 Tältä osin on kuitenkin muistettava, että vaikka toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 1 kohdalla säädettiin otettavaksi käyttöön vähennysoikeus, saman artiklan 4 kohdassa säädettiin, että jäsenvaltiot saivat jättää tiettyjä tavaroita ja palveluja vähennysoikeuden ulkopuolelle.

23 Kyseisen säännöksen sanamuodosta, joka on selvä ja yksiselitteinen, ilmenee, että siinä sallittiin jäsenvaltioiden jättävän vähennysoikeuden ulkopuolelle myös puhtaasti liiketoimintaan liittyviä kustannuksia. Toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdan toisesta osasta, jonka mukaan rajoitukset voivat koskea etenkin sellaisia tavaroita tai palveluja, joita voidaan käyttää yksinomaan tai osittain yksityisiin tarpeisiin, ei voida tehdä päätelmää, jonka mukaan jäsenvaltiot saivat jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle ainoastaan tällaisista tavaroista ja palveluista aiheutuvat kustannukset. Käyttämällä sanaa "etenkin" lainsäätäjä ilmaisi sitä vastoin selvästi aikomuksensa olla rajoittamatta sallittuja rajoituksia yksityisiin tarkoituksiin käytettävistä tavaroista ja palveluista aiheutuviin kustannuksiin.

24 Kuten Royscot, Harrison ja Domecq väittävät, toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdassa ei toki myönnetty jäsenvaltioille ehdotonta valtaa jättää harkintansa mukaan vähennysoikeuden ulkopuolelle kaikkia tai lähes kaikkia tavaroita ja palveluja ja tehdä siten sisällöltään tyhjäksi saman direktiivin 11 artiklan 1 kohdassa luotua järjestelmää.

25 Yhdistynyt kuningaskunta ei kuitenkaan ole loukannut vähennysoikeuden yleistä järjestelmää jättämällä tietyt tavarat, kuten autot, vähennysoikeuden ulkopuolelle, vaan se käytti toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdasta ilmenevää lupaa. Tämä pätee erityisesti jo senkin takia, että autot ovat tavaroita, joita niiden luonteen vuoksi voidaan käyttää yksinomaan tai osittain verovelvollisen omiin tarpeisiin tai sen henkilöstön yksityisiin tarpeisiin.

26 Kahteen ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että jäsenvaltioilla oli toisen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan 4 kohdan perusteella oikeus ottaa käyttöön tai pitää voimassa ja jäsenvaltioilla on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan perusteella oikeus pitää voimassa yleisiä rajoituksia sellaisten autojen oston yhteydessä maksettavan arvonlisäveron vähennysoikeuteen, joita verovelvollinen käyttää verollisiin liiketoimiinsa, vaikka

— kyseiset autot olisivat asianomaisen verovelvollisen liiketoiminnan harjoittamisen kannalta välttämätön väline tai

— asianomainen verovelvollinen ei voisi tietyssä tapauksessa käyttää kyseisiä autoja omiin tarpeisiinsa.

Kolmas kysymys

27 Kun otetaan huomioon kahteen ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, kolmannella kysymyksellä ei enää ole merkitystä, joten siihen ei ole syytä vastata.

Neljäs kysymys

28 Royscot, Harrison ja Domecq väittävät, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa olevassa "standstill"-lausekkeessa viitataan ensimmäisen alakohdan ensimmäiseen virkkeeseen ja että tämä viittaus toteutuu myös ajallisesti. Siitä alkaen kun aiotut säännökset eivät voi enää tulla voimaan sen takia, että ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu neljän vuoden jakso on päättynyt, jäsenvaltioilla ei valittajien mukaan enää ole siirtymäkauden ajaksi tarkoitettua harkintavaltaa pitää rajoituksia voimassa.

29 Kuten huomautuksia esittäneet hallitukset väittävät, on kuitenkin todettava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan sanamuodosta ilmenee selvästi, että jäsenvaltioille myönnetty lupa pitää voimassa vähennysoikeuden rajoittamista koskeva olemassa oleva lainsäädäntönsä on voimassa, kunnes neuvosto antaa kyseisessä artiklassa tarkoitetut säännökset.

30 Tämä tulkinta on yhteensopiva sen tulkinnan kanssa, johon yhteisöjen tuomioistuin päätyi asiassa C-165/88, ORO Amsterdam Beheer en Concerto, 5.12.1989 antamassaan tuomiossa (Kok. 1989, s. 4081) kuudennen arvonlisäverodirektiivin entisen 32 artiklan osalta, joka sisälsi käytettyjen tavaroiden osalta 17 artiklan 6 kohtaa vastaavan siirtymäsäännöksen. Kyseisen tuomion 24 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin itse asiassa totesi, että niin kauan kuin yhteisön lainsäätäjä, joka ei ollut noudattanut tätä varten asetettua määräaikaa, ei ollut toiminut, oli sovellettava edelleen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 32 artiklaa, jossa rajoituttiin antamaan niille jäsenvaltioille, jotka sovelsivat käytettyihin tavaroihin erityistä arvonlisäverojärjestelmää, oikeus pitää kyseinen järjestelmä voimassa. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 32 artikla kumottiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY

muuttamisesta — käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavat erityisjärjestelyt — 14 päivänä helmikuuta 1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/5/EY (EYVL L 60, s. 16).

31 Myös kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohdan osalta yhteisön lainsäätäjän asiana on luoda arvonlisäveron vähennysoikeutta koskeva yhteisön järjestelmä ja lähentää siten asteittain jäsenvaltioiden arvonlisäverojärjestelmiä.

32 Neljänteen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltiot voivat pitää voimassa kyseisen kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetut arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitukset, vaikka neuvosto ei ole ennen ensimmäisessä alakohdassa säädetyn määräajan päättymistä päättänyt, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.

Oikeudenkäyntikulut

33 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan, Tanskan, Kreikan, Ranskan, Irlannin, Suomen ja Ruotsin hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Court of Appealin (England & Wales) 29.7.1997 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltioilla oli jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY 11 artiklan 4 kohdan perusteella oikeus ottaa käyttöön tai pitää voimassa ja jäsenvaltioilla on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohdan perusteella oikeus pitää voimassa yleisiä rajoituksia sellaisten autojen oston yhteydessä maksettavan arvonlisäveron vähennysoikeuteen, joita verovelvollinen käyttää verollisiin liiketoimiinsa, vaikka

— kyseiset autot olisivat asianomaisen verovelvollisen liiketoiminnan harjoittamisen kannalta välttämätön väline tai

— asianomainen verovelvollinen ei voisi tietyssä tapauksessa käyttää kyseisiä autoja omiin tarpeisiinsa.

2) **Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohtaa on tulkittava siten, että jäsenvaltiot voivat pitää voimassa kyseisen kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetut arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitukset, vaikka neuvosto ei ole ennen ensimmäisessä alakohdassa säädetyn määräajan päättymistä päättänyt, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen.**

Hirsch Murray Schintgen

Julistettiin Luxemburgissa 5 päivänä lokakuuta 1999.

R. Grass

kirjaaja

P. J. G. Kapteyn

kuudennen jaoston puheenjohtaja