YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

26 päivänä kesäkuuta 2003 *

Asiassa C-305/01,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Finanzamt Groß-Gerau

vastaan

MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) tiettyjen säännösten tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-P. Puissochet sekä tuomarit R. Schintgen (esittelevä tuomari), C. Gulmann, F. Macken ja J. N. Cunha Rodrigues,

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, edustajanaan Steuerberater P. A. Schultheis,

— Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja M. Lumma,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross, avustajanaan Rechtsanwalt A. Böhlke,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH:n, edustajanaan Rechtsanwalt N. Ebbert, Saksan hallituksen, asiamiehenään M. Lumma, ja komission, asiamiehenään K. Gross, avustajanaan A. Böhlke, 9.1.2003 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.3.2003 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 17.5.2001 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 3.8.2001, EY 234 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä 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 direktiivi) tiettyjen säännösten tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt Groß-Gerau (jäljempänä Finanzamt) ja MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH -niminen yhtiö (jäljempänä MKG-GmbH) ja joka koskee sen arvonlisäveron laskutapaa, jonka maksamiseen MKG-GmbH "aidoksi" kutsuttua factoringia harjoittavana yhtiönä on velvollinen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklassa, joka muodostaa II osaston, jonka otsikkona on "Soveltamisala", säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. — — ."

4 Kuudennen direktiivin 4 artiklan, joka muodostaa sen IV osaston, jonka otsikkona on "Verovelvolliset", 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa."

5 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa, jonka otsikkona on "Maan alueella myönnettävät vapautukset" ja joka kuuluu X osastoon, jonka otsikkona on "Vapautukset", säädetään seuraavaa:

"A. *Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset*

— —

B. *Muut vapautukset*

Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

d) seuraavat liiketoimet:

1. luottojen myöntäminen ja välitys sekä luotonantajan harjoittama luoton hallinta;

— —

3. liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja, lukuun ottamatta saamisten perimistä

— —

C. *Valintaoikeus*

Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

— —

b) edellä B kohdan d — — alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta.

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä."

6 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdan englanninja ruotsinkielisten versioiden lopussa mainitaan factoring saamisten perimisen rinnalla.

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, jonka otsikkona on "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus" ja joka on sijoitettu XI osastoon, jonka otsikkona on "Vähennykset", säädetään seuraavaa:

"1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

— — ."

Kansallinen lainsäädäntö

8 Vuoden 1991 Umsatzsteuergesetzin (Saksan liikevaihtoverolaki; jäljempänä vuoden 1991 UStG) 1 §:ssä, jonka otsikkona on "Veronalaiset liiketoimet", säädetään seuraavaa:

"1) Liikevaihtoveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

1. Elinkeinonharjoittajan maan alueella elinkeinotoiminnassaan suorittamat vastikkeelliset luovutukset ja muut suoritukset. — —

— — "

9 Vuoden 1991 UstG:n 2 §:ssä, jonka otsikkona on "Elinkeinonharjoittaja, elinkeinotoiminta" säädetään seuraavaa:

"1. Elinkeinonharjoittaja on henkilö, joka harjoittaa itsenäisesti liike- tai ammattitoimintaa. Elinkeinotoiminta käsittää elinkeinonharjoittajan kaiken liike- tai ammattitoiminnan. Liike- tai ammattitoiminnalla tarkoitetaan jatkuvaa toimintaa tulonsaantitarkoituksessa, vaikka se ei tavoittelisikaan voittoa tai vaikka kysymyksessä olisi henkilöiden yhteenliittymä, jonka tällainen toiminta rajoittuu sen jäseniin.

— — "

10 Vuoden 1991 UStG:n 4 §:ssä, jonka otsikkona on "Luovutuksia, muita suorituksia ja omaa käyttöä koskevat vapautukset", säädetään seuraavaa:

"Seuraavat 1 §:n 1 momentin 1—3 kohtaan kuuluvat liiketoimet ovat verottomia:

— —

8. a) Luottojen myöntäminen, välitys ja hallinnointi sekä luottojen vakuuksien hallinnointi,

— —

c) Rahasaamisten kauppaa koskevat liiketoimet ja kyseisten liiketoimien välitys, lukuun ottamatta saamisten perimistä,

— —

— — ."

11 Vuoden 1991 UStG:n 9 §:ssä, jonka otsikkona on "Vapautuksista luopuminen", säädetään seuraavaa:

"1) Elinkeinonharjoittaja voi pitää verotettavana liiketointa, joka on vapautettu verosta 4 §:n 8 momentin a—g kohdan — — nojalla, kun kyseinen liiketoimi suoritetaan toiselle elinkeinonharjoittajalle tämän elinkeinotoimintaa varten.

— — "

12 Vuoden 1991 UStG:n 15 §:ssä, jonka otsikkona on "Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen", säädetään seuraavaa:

"1) Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat hankintahintaan sisältyvät verot:

1. Tämän lain 14 §:ssä tarkoitetulla tavalla laskuihin erikseen merkitty vero, joka liittyy muiden elinkeinonharjoittajien tämän elinkeinotoimintaa varten suorittamiin luovutuksiin tai muihin suorituksiin. — —

— —

2) Tavaroiden — — luovutuksista ja muista suorituksista kannettavaa veroa ei voida vähentää, jos elinkeinonharjoittaja käyttää niitä seuraavien liiketoimien suorittamiseen:

1. Verottomat liiketoimet;

— — ."

13 Veroviranomaiset antoivat vuoden 2000 Umsatzsteuer-Richtlinienissä (liikevaihtoveroa koskevat ohjeet; jäljempänä vuoden 2000 UStR) seuraavat säännökset:

— Vuoden 2000 UStR:n 18 osan 4 kohdan kolmas virke kuuluu seuraavasti:

"Aito factoring (saamisten ostaminen siten, että kannetaan kokonaisuudessaan riski velallisten laiminlyönnistä) ei ole factoring-yhtiölle elinkeinotoimintaa, koska se ei suorita vastikkeellista palvelua saamisen ostaessaan tai sen periessään (ks. Bundesfinanzhofin — BFH — tuomio 10.12.1981, V R 75/76, BFHE 134, 470; BStBl II 1982, 200)."

— Vuoden 2000 UStR:n 57 osan 3 kohdan 1—6 virke kuuluu seuraavasti:

"Epäaidolla factoringilla tarkoitetaan tilannetta, jossa 'yhdysasiakas' ['Anschlusskunde'; jäljempänä asiakas] siirtää tietyt tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista syntyneet saamisensa factoring -yhtiölle, mutta jossa sen on myös vastattava kokonaisuudessaan velallisten maksukyvyttömyydestä. Taloudelliselta kannalta tarkasteltuna asiakas pysyy saamisten haltijana. Tässä tapauksessa toiminta, jota factoring-yhtiö harjoittaa asiakkaan lukuun, muodostuu luottojen myöntämisestä, velallisten luottokelpoisuuden arvioinnista, velkatilien hoitamisesta, taulukoiden ja tilastotietojen laatimisesta sekä saamisten perimisestä. Tältä osin on kyse useista pääasiallisista suorituksista. Factoring-yhtiön asiakkaille suorittama luottojen myöntäminen on vuoden 1991 UStG:n 4 §:n 8 momentin a kohdan nojalla vapautettu arvonlisäverosta. Muut factoring-yhtiön suorittamat palvelut ovat sitä vastoin arvonlisäverollisia (BFH:n tuomio, BFHE 134, 470; BStBl II 1982, 200)."

— Vuoden 2000 UstR:n 60 osan 3 kohdan 1 ja 2 virkkeessä todetaan seuraavaa:

"Aidossa factoring-toiminnassa rahasaamisten siirtäminen factoring-yhtiölle on vuoden 2001 UStG:n 4 §:n 8 momentin c kohdan nojalla vapautettu arvonlisäverosta (BFH:n tuomio, BFHE 134, 470; BStBl II 1982, 200). Aidolla factoringilla tarkoitetaan tilannetta, jossa asiakas siirtää tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista syntyvät saamisensa factoring-yhtiölle ja jossa tämä vastaa hankittuihin saamisiin liittyvästä velallisten laiminlyöntiriskistä."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Pääasiaa koskevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että MKG-GmbH, joka on nostanut kanteen, johon pääasia perustuu, ja joka on tällä hetkellä vastapuolena kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa Revision-menettelyssä, on MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH & Co. KG -nimisen yhtiön (jäljempänä Factoring KG) oikeudenomistaja. Factoring KG oli yhdessä MMC-Auto Deutschland GmbH -nimisen yhtiön (jäljempänä M-GmbH) kanssa osa Trapp-Dries/Mitsubishi-yhtymää. Muun muassa vuonna 1991, jolloin riidanalaiset liiketoimet suoritettiin, M-GmbH toi maahan Mitsubishi-merkkisiä ajoneuvoja ja myi ne Saksan markkinoilla oman jälleenmyyjäverkostonsa kautta. Factoring KG hoiti factoring- ja rahoitustoimintaa M-GmbH:n lukuun.

15 Factoring KG sitoutui M-GmbH:n kanssa 27.6.1991 tekemällään factoring-sopimuksella ensinnäkin ostamaan kussakin tapauksessa ennalta sopimallaan tavalla ne ajoneuvojen toimittamiseen liittyvät saamiset, joita M-GmbH:lla oli jälleenmyyjiltään. Factoring KG kantoi näin hankittujen saamisten osalta riskin velallisten laiminlyönnistä ilman takautumisoikeutta M-GmbH:ta kohtaan. Delkredere-vastuu syntyi, jos jälleenmyyjät eivät suorittaneet maksua 150 päivässä laskujensa eräpäivästä.

16 Factoring KG sitoutui toiseksi perimään M-GmbH:n muut saamiset, mutta sillä oli takautumisoikeus tätä kohtaan, sekä hoitamaan velkatilejä ja toimittamaan M-GmbH:lle asiakirjat, joiden perusteella tämä saattoi selvittää kauppasuhteitaan kunkin velallisen kanssa koskevan tilanteen.

17 Factoring KG:n oli maksettava M-GmbH:lle kunkin kalenteriviikon aikana hankittujen saamisten nimellisarvo. Maksu oli suoritettava seuraavan viikon kolmantena pankkipäivänä ja siitä vähennettiin sovitut palkkiot ja maksut, jotka

muodostuivat kyseisten saamisten nimellisarvoista laskettavasta kahden prosentin suuruisesta factoring-palkkiosta ja yhden prosentin suuruisesta delkrederepalkkiosta.

18 M-GmbH sitoutui puolestaan maksamaan mainittujen palkkioiden ja maksujen lisäksi korkoa, jonka laskentaperusteena oli jälleenmyyjien päivittäinen velkatilanne Factoring KG:hen nähden. Koron oli oltava 1,8 prosenttiyksikköä korkeampi kuin sen keskimääräisen koron, joka Factoring KG:n oli maksettava jälleenrahoituksestaan.

19 Factoring KG katsoi, että se suoritti M-GmbH:lle verollisia palveluja myös sikäli kuin se harjoitti "aidoksi" kutsuttua factoringia, johon kuului hankittuihin saamisiin liittyvän riskin kantaminen velallisten laiminlyönnistä, ja se laskutti kyseisistä palveluista vastaavat palkkiot ja korot huomioon ottaen. Se myös vähensi 1 028 100 DEM:aa kyseisiin palveluihin liittyviin hankintapanoksiin sisältyvänä arvonlisäverona verovuotta 1991 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessa.

20 Verotarkastuksen suoritettuaan Finanzamt epäsi 11.4.1997 päivätyllä verotuspäätöksellä MKG-GmbH:lta Factoring KG:n oikeudenomistajana vuoden 1991 UStG:n 15 §:n 1 momentissa säädetyn vähennyksen. Se katsoi vuoden 2000 UStR:n 18 osaston 4 kohdan 3 virkettä soveltaen, että MKG-GmbH ei ollut harjoittanut elinkeinotoimintaa siltä osin kuin se oli harjoittanut aitoa factoring-toimintaa.

21 MKG-GmbH valitti tämän jälkeen tästä päätöksestä Hessisches Finanzgerichtiin (Saksa).

22 Finanzgericht hyväksyi tämän valituksen. Se omaksui MKG-GmbH:n kannan, jonka mukaan factoring-yhtiö suorittaa asiakkaalleen tiettyjä verotettavia palveluja sekä aidossa factoringissa että epäaidossa factoringissa.

23 Finanzgericht katsoi erityisesti, että se ei voinut yhtyä näkemykseen siitä, että ottaessaan vastatakseen riskin velallisten laiminlyönnistä factoring-yhtiö ei suorita verotettavia palveluja, vaan toimii yksinomaan omaan lukuunsa uutena velkojana ja että sitä ei näin ollen voida rinnastaa elinkeinonharjoittajaan. Se katsoi näin ollen, ettei olisi lainmukaista myöntää vähennystä epäaidon factoringin ollessa kyseessä ja evätä se aidon factoringin ollessa kyseessä.

24 Finanzgericht katsoi tässä tapauksessa, että Factoring KG:n harjoittamalla toiminnalla on kaikki elinkeinotoiminnan ominaispiirteet. Tämän tuomioistuimen mukaan jopa silloin, kun on kyseessä aito factoring, factoring-yhtiö suorittaa useita palveluja, eikä vuoden 1991 UstG:n 15 §:n 1 momentin mukaisesti vähennystä voida sulkea pois.

25 Finanzamt teki Finanzgerichtin ratkaisusta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin.

26 Finanzamtin mukaan aidossa factoringissa, joka muodostuu saamisten ostamisesta siten, että ostaja kantaa täyden vastuun velallisten laiminlyöntiriskistä, factoring-yhtiö yksinomaan vastaanottaa suorituksen saamisen siirron muodossa. Kun factoring-yhtiö hoitaa sille ilman takautumisoikeutta myytyä saamista ja perii sen, se ei suorita vastikkeellista palvelua toiselle sopimuspuolelle, joten tämä toiminta ei näin ollen ole tässä mielessä elinkeinotoimintaa. Finanzamt vetoaa tämän osalta Bundesfinanzhofin oikeuskäytäntöön.

27 Finanzamt myönsi Bundesfinanzhofissa pidetyssä suullisessa käsittelyssä, että Factoring KG oli siirtänyt M-GmbH:lle ostettujen saamisten nimellisarvon (vähennettynä sovituilla delkredere-palkkiolla ja factoring-palkkiolla) myöntämällä tälle ensiksi luoton (lainan muodossa) vuoden 1991 UStG:n 4 §:n 8 momentin a kohdassa tarkoitetulla tavalla, ja se luovutti tämän summan lopullisesti saamisten kauppahintana tälle vasta, kun delkredere-edellytykset olivat täyttyneet (150 päivää kunkin laskun eräpäivästä). Koska MKG-GmbH on luopunut liiketoimiensa verovapaudesta, Finanzamt olettaa myös, että sillä on vielä oikeus ylimääräiseen vähennykseen. Se kuitenkin pysyy kannassaan, jonka mukaan delkredere-palkkio ja factoring-palkkio eivät ole korvaus Factoring KG:n verotettavasta suorituksesta, että tältä osin Factoring KG oli päinvastoin vain sellaisen suorituksen vastaanottaja, joka muodostui sen asiakkaan saamisten siirrosta, ja että se ei siis ollut elinkeinonharjoittaja, joten sillä ei ollut tässä suhteessa oikeutta vähennykseen.

28 Bundesfinanzhof epäilee, onko sen tähän mennessä tältä osin kehittämää oikeuskäytäntöä perusteltua säilyttää.

29 Todettuaan toisaalta, että on otettava huomioon, että factoring-yhtiö suorittaa kokonaisuutena tarkasteltuna saamisten kauppaan liittyviä liiketoimia kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdan täytäntöön panevan vuoden 1991 UStG:n 4 §:n 8 momentin c kohdan mukaisesti ja että nämä liiketoimet voivat olla verollisia vain, jos on suoritettu verotusta koskeva valinta, josta säädetään vuoden 1991 UStG:n 9 §:ssä, jolla on pantu täytäntöön kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohta, ja toisaalta, että voidaan katsoa, että factoring-yhtiön suorittamat liiketoimet täyttävät kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdan englanninkielisen version lopussa olevat "factoringin" edellytykset, kansallinen tuomioistuin katsoo, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan osalta on selvitettävä, käyttääkö factoring-yhtiö aidossa factoringissa tavaroita ja palveluja tässä säännöksessä tarkoitettuihin "arvonlisäverollisiin liiketoimiinsa".

30 Tämän osalta on ensiksi määritettävä, onko tällainen factoring-yhtiö yleisesti ottaen liiketoimia suorittava verovelvollinen vai onko se yksinomaan liiketoimien vastaanottaja, kuten Finanzamt väittää. Bundesfinanzhofin mielestä Finanzamtin suosittelema lähestymistapa, jonka mukaan Factoring KG:tä pidetään vain osittain verovelvollisena — yksinomaan siltä osin kuin se suorittaa epäaitoja factoring-palveluja ja myöntää luottoja — ja jonka mukaan siltä evätään vähennysoikeus siltä osin kuin se suorittaa aitoja factoring-palveluja, joihin ei liity luottojen myöntäminen, ei ole arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen mukaista. Kansallinen tuomioistuin empii näin ollen tässä asiassa vähennysoikeuden epäämistä pelkästään sillä perusteella, että M-GmbH on antanut saamistensa perimistehtävän Factoring KG:lle sen sijaan, että se suorittaisi tämän itse.

31 Sikäli kuin yhteisöjen tuomioistuin katsoisi, että factoring-yhtiö käyttää hankkimansa tavarat ja palvelut omiin liiketoimiinsa jopa sikäli kuin se ostaa saamisia ja kantaa näihin saamisiin liittyvän riskin velallisten laiminlyönnistä, on vielä ratkaistava, ovatko nämä liiketoimet kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja "verollisia" liiketoimia. Vastaus tähän kysymykseen riippuu siitä, ovatko kyseiset liiketoimet verotettavia vai verosta vapautettuja.

32 Koska Bundesfinanzhof katsoo, että tässä tilanteessa siinä vireillä olevan asian ratkaisu edellyttää kuudennen direktiivin tulkintaa, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Käyttääkö factoring-yhtiö, joka ostaa saamisia ja kantaa näihin saamisiin liittyvän riskin velallisten laiminlyönnistä, saamiaan tavaroita ja palveluja liiketoimiinsa?

2. Ovatko tällaiset toimet verollisia liiketoimia tai ainakin [kuudennen] direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia, joita voidaan verottaa siltä osin kuin jäsenvaltiot ovat myöntäneet verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen? Mistä [kuudennen] direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdassa luetelluista liiketoimista tässä asiassa on kysymys?"

33 Aluksi on todettava, että pääasiaa koskevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että ennakkoratkaisukysymysten kohteena on ainoastaan "aidoksi" kutsuttu factoring eli liiketoimi, jolla factoring-yhtiö ostaa asiakkaansa saamiset ja kantaa riskin velallisten laiminlyönnistä.

34 Kansallinen tuomioistuin ei puolestaan epäile lainkaan, etteikö "epäaidoksi" kutsuttu factoring, jonka yhteydessä factoring-yhtiö hoitaa ja perii asiakkaansa saamisia kantamatta kuitenkaan luottoriskiä, kuuluisi kuudennen direktiivin soveltamisalaan.

35 Ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava niin, että tämä huomautus otetaan huomioon.

Ensimmäinen kysymys

36 Koska pääasia koskee sitä, onko MKG-GmbH:lla Factoring KG:n oikeudenomistajana oikeus vähennykseen kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaisesti, kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään, hankkiiko facto-

ring-yhtiö, joka ostaa saamisia ja kantaa riskin velallisten laiminlyönnistä, tavaroita ja palveluja, jotka se käyttää "liiketoimiinsa" kyseisen artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

37 Tällä kysymyksellä pyritään selvittämään, onko kuudetta direktiiviä tulkittava siten, että tällainen aito factoring-toiminta kuuluu kyseisen direktiivin soveltamisalaan siten, että sen suorittajalla on oikeus hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähentämiseen.

38 Tämän osalta on muistutettava aluksi, että kuudennessa direktiivissä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhdenmukaiseen määritelmään.

39 Kuudennen direktiivin 2 artiklasta, jossa määritellään arvonlisäveron soveltamisala, yhdessä saman direktiivin 4 artiklan kanssa tarkasteltuna seuraa, että tätä veroa kannetaan ainoastaan toimista, joilla on taloudellinen luonne ja jotka verovelvollinen tässä ominaisuudessaan suorittaa jäsenvaltiossa.

40 Kuudennen direktiivin mukaan verovelvollinen on jokainen, joka itsenäisesti harjoittaa tällaista taloudellista toimintaa.

41 Taloudellinen toiminta määritellään kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa kaikeksi tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaksi toiminnaksi, ja muun muassa liiketoiminnaksi, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

42 Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron soveltamisala määritellään kuudennen direktiivin 4 artiklassa näin ollen erittäin laajaksi, ja siihen kuuluvat tuottamisen, jakelun ja palvelujen suorittamisen kaikki vaiheet (ks. mm. asia C-186/89, Van Tiem, tuomio 4.12.1990, Kok. 1990, s. I-4363, 17 kohta).

43 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla hyödyntämisen käsitteellä viitataan arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaatteen mukaisesti liiketoimien oikeudelliseen muotoon katsomatta kaikkiin niihin liiketoimiin, joiden tarkoituksena on saada kyseisestä omaisuudesta jatkuvaluonteista tuloa (ks. mm. em. asia Van Tiem, tuomion 18 kohta).

44 Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin täsmentänyt, että kuudennen direktiivin 4 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäverovelvollisena ei pidetä holdingyhtiötä, jonka ainoana tarkoituksena on hankkia osuuksia muista yrityksistä ja joka ei välittömästi tai välillisesti osallistu näiden yritysten hallintoon muulla tavoin kuin käyttämällä osakkeenomistajan tai yhtiömiehen oikeuksiaan, eikä yhtiöllä siten ole kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan mukaista vähennysoikeutta (ks. mm. asia C-60/90, Polysar Investments Netherlands, tuomio 20.6.1991, Kok. 1991, s. I-3111, Kok. Ep. XI, s. 239, 17 kohta ja asia C-142/99, Floridienne ja Berginvest, tuomio 14.11.2000, Kok. 2000, I-9567, 17 kohta).

45 Tämä tulkinta perustuu muun muassa siihen, että pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa ei ole pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana, joka tekisi niiden hankkijasta verovelvollisen. Pelkkä osuuksien hankkiminen muista yrityksistä ei nimittäin ole omaisuuden käyttämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa, koska mahdollinen voittoosuus, joka on näiden osuuksien tuottoa, perustuu pelkästään omaisuuden omistamiseen eikä se ole minkäänlaisen taloudellisen toiminnan vastike (ks. asia C-333/91, Sofitam, tuomio 22.6.1993, Kok. 1993, s. I-3513, 12 ja 13 kohta; asia

C-306/94, Régie dauphinoise, tuomio 11.7.1996, Kok. 1996, s. I-3695, 17 kohta ja asia C-80/95, Harnas & Helm, tuomio 6.2.1997, Kok. 1997, s. I-745, 15 kohta).

46 Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että tilanne on toinen, jos osuuden hankkimiseen liittyy suora tai välillinen osallistuminen niiden yhtiöiden hallintoon, joista osuuksien hankkiminen tapahtuu, tämän kuitenkaan rajoittamatta oikeuksia, joita osuuksien hankkijalla osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä on (em. asia Polysar Investments Netherlands, tuomion 14 kohta), sikäli kuin tällainen osallistuminen merkitsee sellaisten kuudennen direktiivin 2 artiklan perusteella arvonlisäverollisten liiketoimien suorittamista, joihin kuuluvat kyseessä olevan holdingyhtiön kyseisille yhtiöille tarjoamat palvelut (ks. em. asia Floridienne ja Berginvest, tuomion 18 ja 19 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on myös katsonut, että arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvat sellaiset palvelujen suoritukset kuten isännöitsijäyrityksen rahoituslaitoksissa toteuttamat sellaisten varojen sijoitukset, jotka se saa asiakkailtaan näiden kiinteistöjen hallinnoinnin yhteydessä ja joista se saa korvauksena korkoja, koska tämä sijoitus on verollisen toiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön seuraus (ks. em. asia Régie dauphinoise, tuomion 17—19 kohta).

47 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että palvelujen suoritus on kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellinen ja näin ollen verollinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus todellisuudessa vastaa arvoltaan vastaanottajalle suoritettua palvelua (ks. mm. asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994, Kok. 1994, s. I-743, 14 kohta ja asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3017, 45 kohta).

48 On todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa asiassa factoring-yhtiön ja sen asiakkaan suhteita säädellään sopimuksella, johon liittyvät sopimuspuolten suoritukset ovat vastavuoroisia.

49 Kun tällaisen tapauksen tavoin factoring-yhtiö toisaalta harjoittaa aitoa factoringia ostamalla asiakkaansa saamiset ilman takautumisoikeutta tätä kohtaan velallisten laiminlyönnin yhteydessä, se suorittaa kiistatta palvelun asiakkaalle, ja tämä palvelu muodostuu ensisijaisesti siitä, että asiakas vapautetaan saamisten perimistoimista ja niiden maksamisen laiminlyöntiin liittyvästä riskistä. Asiakkaan on toisaalta maksettava tällaisesta palvelusta vastikkeena factoring-yhtiölle korvaus, joka vastaa niiden saamisten nimellisarvon, jotka se on myynyt factoring-yhtiölle, ja sen summan, jonka tämä sille suorittaa maksuna saamisista, välistä eroa. Yhteisöjen tuomioistuimen käytössä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että Factoring KG pidätti pääasiassa sen M-GmbH:n kanssa tekemän sopimuksen mukaisesti saamisten nimellisarvosta lasketun kahden prosentin suuruisen factoring-palkkion ja yhden prosentin suuruisen delkredere-palkkion.

50 Tällaisen korvauksen maksaminen ei siis perustu yksinomaan siihen, että saamiset ovat factoring-yhtiön omaisuutta, vaan se on tosiasiallinen vastike tämän yhtiön harjoittamasta taloudellisesta toiminnasta eli sellaisten palvelujen suorittamisesta, joita se tarjoaa asiakkaalle. Factoring-yhtiön toiminnan ja vastasuorituksen, jonka se saa korvauksena, välillä on siis välitön yhteys, joten ei voida väittää, että toimija, joka harjoittaa aitoa factoringia, ei suorittaisi palveluja vastikkeellisesti asiakkaalle eikä näin ollen, ettei se harjoittaisi kuudennen direktiivin 2 ja 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, vaan sitä olisi pidettävä pelkkänä asiakkaan saamisten siirtämisistä muodostuvien suoritusten vastaanottajana. Sitä, että factoring-yhtiö takaa asiakkaalle saamisten maksun kantamalla riskin velallisten laiminlyönnistä, on pidettävä kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna kyseessä olevan omaisuuden hyödyntämisenä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa, koska tämä toiminta suoritetaan korvausta vastaan tietyn ajanjakson osalta, kuten pääasiassa.

51 Toisin kuin Saksan hallitus on väittänyt, tästä seuraa, että muun muassa edellä mainittuun asiaan Polysar Investments Netherlands perustuva oikeuskäytäntö, joka koskee pelkkää yhtiöosuuksien hankintaa ja hallussapitoa, koskee erilaista tosiasiallista ja oikeudellista tilannetta kuin pääasiassa vallitseva tilanne eikä sitä voida näin ollen soveltaa analogisesti.

52 Näin ollen on katsottava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen aito factoring-toiminta kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan.

53 Tätä tulkintaa tukee arvonlisäveron neutraalisuuden periaate (asia C-18/92, Bally, tuomio 25.5.1993, Kok. 1993, s. I-2871) sekä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdan loppuosan englannin- ja ruotsinkielinen versio.

54 Ensinnäkään ei ole olemassa minkäänlaista pätevää syytä, jolla voitaisiin perustella aidon factoringin ja epäaidon factoringin erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa, koska kummassakin tapauksessa factoring-yhtiö suorittaa asiakkaalle vastikkeellisia palveluja ja harjoittaa näin taloudellista toimintaa. Muunlainen tulkinta merkitsisi mielivaltaista eroa näiden kahden factoring-tyypin välillä ja aiheuttaisi sen, että kyseinen taloudellinen toimija jätettäisiin kantamaan arvonlisäveron rasite tietyn taloudellisen toimintansa yhteydessä ilman, että sille annettaisiin mahdollisuutta arvonlisäveron vähentämiseen kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaisesti.

55 On muistutettava, että kyseisessä artiklassa säädetyn vähennysjärjestelmän tarkoituksena on vapauttaa elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta siten, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa kaiken arvonlisäverollisen taloudellisen toiminnan täydellisen neutraalisuuden verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta (ks. vastaavasti mm. asia C-16/00, Cibo Participations, tuomio 27.9.2001, Kok. 2001, s. I-6663, 27 kohta).

56 Yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaksi edellä mainitussa asiassa Bally antamansa tuomion 9 ja 16 kohdassa, että kun kaupan muodossa tehtävän liiketoimen yhteydessä ostaja maksaa kauppatavaran hinnan luottokortilla ja kun

luottokortin myöntäjä maksaa tavaran luovuttajalle tämän hinnan, luottokortin myöntäjän pidättämä prosenttiosuus luovuttajan ja ostajan sopimasta kauppahinnasta on vastike kyseisen kortin myöntäjän luovuttajalle tarjoamasta palvelusta, joka muodostuu erityisesti tavaran maksun takaamisesta.

57 Kuten MKG-GmbH ja komissio ovat perustellusti todenneet, tällä yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Bally esittämällä toteamuksella on myös merkitystä tässä asiassa, koska arvonlisäveron kannalta aitoa factoringia harjoittavan yhtiön asiakkaalleen tarjoama palvelujen suoritus on verrattavissa palveluun, jonka luotokortin myöntäjä tarjoaa tavaran luovuttajalle (ks. tämän osalta tämän tuomion 49 ja 50 kohta).

58 Se, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdan lopun englannin- ja ruotsinkielisissä versioissa käytetään käsitteen "saamisten periminen" rinnalla käsitettä "factoring", osoittaa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen liiketoimi kuuluu kuudennen direktiivin soveltamisalaan. Kuten toisen ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelun yhteydessä perusteellisemmin selitetään, näin mainitulla factoring-sanalla on itse asiassa katsottava olevan laaja soveltamisala siten, että se koskee sekä aitoa factoringia että epäaitoa factoringia, koska sen vuoksi, että se on poikkeus arvonlisäveron soveltamista koskevaan poikkeussääntöön, on katsottava, että sen soveltamisala kattaa kaikki ne muodot, joissa tämä liiketoimi voi esiintyä.

59 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudetta direktiiviä on tulkittava siten, että toimija, joka ostaa saamisia ja kantaa riskin velallisten laiminlyönnistä ja joka laskuttaa vastikkeena asiakkailtaan palkkion, harjoittaa saman direktiivin 2 ja 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, joten se on verovelvollinen ja sillä on vähennysoikeus kyseisen direktiivin 17 artiklan mukaisesti.

Toinen kysymys

60 Kansallinen tuomioistuin haluaa tällä kysymyksellä selvittää, että jos ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi, ovatko aitoa factoringia harjoittavan yhtiön suorittamat liiketoimet "arvonlisäverollisia" kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

61 Tämä tuomioistuin kysyy täsmällisemmin sitä, onko aidosta factoringista kannettava arvonlisäveroa vai kuuluuko se kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan mukaisesti arvonlisäverosta vapautettuihin liiketoimiin, joita voidaan kuitenkin verottaa, kun asianomainen jäsenvaltio on pääasian tavoin myöntänyt verovelvollisilleen oikeuden valita verotus ja kun kyseessä oleva yritys on nimenomaisesti luopunut harjoittamiensa aitoon factoringiin liittyvien liiketoimien vapauttamisesta.

62 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on muistutettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetyt vapautukset ovat yhteisön oikeuden mukaisia itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa ja joita on tulkittava yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yhteydessä (ks. mm. asia C-240/99, Skandia, tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1951, 23 kohta).

63 Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen verovapautusten määrittelyssä käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska vapautukset ovat poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastikkeellisesti suorittamasta palvelusta (ks. mm. asia C-409/98, Mirror Group, tuomio 9.10.2001, Kok. 2001, s. I-7175, 30 kohta).

64 On myös todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdan perusteella vapautetut liiketoimet määritellään yksinomaan lueteltujen palvelujen suoritusten luonteen mukaan ja että niitä suorittaviin tai vastaanottaviin henkilöihin ei viitata millään tavoin. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa lisäksi, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteet eli oikeusvarmuuden varmistaminen sekä tämän direktiivin 13 artiklassa säädettyjen vapautusten oikean ja selkeän soveltamisen varmistaminen huomioon ottaen kyseessä olevan liiketoimen objektiivinen luonne on poikkeustapauksia lukuun ottamatta otettava huomioon (ks. mm. asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001, Kok. 2001, s. I-7257, 33 kohta).

65 Vastauksena ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on jo todettu, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toimija, joka harjoittaa aitoa factoringia, tarjoaa asiakkaalle vastikkeellisesti palvelujen suorituksia, jotka kuuluvat kuudennen direktiivin soveltamisalaan ja jotka ovat siis verollisia, jollei niitä ole vapautettu arvonlisäverosta kyseisen direktiivin jossain erityissäännöksessä.

66 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdassa luetellaan tällaisina vapautuksina "liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja".

67 Tämän säännöksen loppuosasta kuitenkin ilmenee, että kuudennessa direktiivissä suljetaan nimenomaisesti kyseisten vapautusten luettelon ulkopuolelle "saamisten periminen".

68 Tämän lisäksi kyseisen säännöksen englannin- ja ruotsinkielisissä versioissa factoring rinnastetaan saamisten perimiseen, koska se mainitaan niissä nimenomaisesti tämän jälkimmäisen rinnalla liiketoimena, joka ei kuulu vapautusten luetteloon.

69 Vaikka tämä seikka on viite siitä, että factoring ei kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdalla käyttöön otettuun vapautukseen, on kuitenkin niin, että tämän säännöksen muissa kieliversioissa ei ole tällaista nimenomaista mainintaa.

70 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdan loppuosa on näin ollen asetettava asiayhteyteensä ja sitä on tulkittava kyseessä olevan säännöksen tarkoituksen sekä yleisemmin kyseisen direktiivin systematiikan mukaisesti.

71 Tämän osalta on muistutettava, että koska kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitetut vapautukset ovat poikkeuksia arvonlisäveron yleiseen soveltamiseen, niitä on tulkittava siten, että niiden soveltamisala rajoittuu siihen, mikä on ehdottoman välttämätöntä niiden etujen turvaamiseksi, joita näillä poikkeuksilla voidaan suojella (ks. vastaavasti tämän tuomion 63 kohta).

72 Kuten tämän tuomion 58 kohdassa on jo todettu, arvonlisäveron yleisestä soveltamisesta poikkeavaa sääntöä koskevia poikkeuksia on sen sijaan tulkittava laajasti.

73 Kaikkien kieliversioiden mukaisesti saamisten periminen on poikkeus kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdassa lueteltuihin vapautuksiin.

74 Kyseisen säännöksen englannin- ja ruotsinkielisissä versioissa mainitaan tässä yhteydessä myös factoring tasavertaisesti saamisten perimisen kanssa.

75 Kun otetaan huomioon, että näitä poikkeuksia poikkeussäännökseen on tulkittava laajasti, mikä merkitsee, että niissä tarkoitetuista liiketoimista on suoritettava arvonlisäveroa, mikä on kuudennen direktiivin perustana oleva perussääntö, on kuitenkin katsottava, että kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdan lopussa sen englannin- ja ruotsinkielisissä versioissa mainittu factoring tarkoittaa sekä aitoa factoringia että epäaitoa factoringia.

76 Kuten tämän tuomion 54 kohdassa on jo todettu, ei ole olemassa mitään syytä, jolla voitaisiin perustella näiden kahden factoring-tyypin erilainen kohtelu arvonlisäverotuksessa.

77 "Saamisten perimisen" käsitettä on myös tulkittava muissa kieliversioissa siten, että se sisältää kaikki factoringin muodot. Objektiiviselta luonteeltaan factoringin olennaisena päämääränä on kolmannen saamisten periminen ja kotiuttaminen. Factoringia on näin ollen pidettävä pelkkänä "saamisten perimisen" yleisemmän käsitteen muunnelmana siitä riippumatta, missä muodossa sitä harjoitetaan.

78 Muutoin "saamisten perimisen" käsite tarkoittaa selvästi rajattuja rahoitukseen liittyviä liiketoimia, joiden tarkoituksena on maksunsaanti rahavelasta ja jotka ovat luonteeltaan selvästi erilaisia kuin kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdan ensimmäisessä osassa luetellut vapautukset.

79 Tästä seuraa, että muut kieliversiot kuin englanti ja ruotsi eivät ole millään tavoin sellaisen tulkinnan vastaisia, jossa factoring ja erityisesti aito factoring luetaan poikkeuksiin kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 kohdassa säädetyistä vapautuksista.

80 Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että taloudellinen toiminta, jossa toimija ostaa saamisia ja kantaa riskin velallisten laiminlyönnistä ja laskuttaa vastikkeena asiakkailtaan palkkion, on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdan lopussa tarkoitettua "saamisten perimistä" ja siihen ei näin ollen sovelleta tässä säännöksessä käyttöön otettua vapautusta.

Oikeudenkäyntikulut

81 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan hallitukselle 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 Bundesfinanzhofin 17.5.2001 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste —**

17 päivänä toukokuuta 1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY on tulkittava siten, että toimija, joka ostaa saamisia ja kantaa riskin velallisten laiminlyönnistä ja joka laskuttaa vastikkeena asiakkailtaan palkkion, harjoittaa saman direktiivin 2 ja 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, joten se on verovelvollinen ja sillä on vähennysoikeus kyseisen direktiivin 17 artiklan mukaisesti.

2) **Taloudellinen toiminta, jossa toimija ostaa saamisia ja kantaa riskin velallisten laiminlyönnistä ja laskuttaa vastikkeena asiakkailtaan palkkion, on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 3 alakohdan lopussa tarkoitettua "saamisten perimistä" ja siihen ei näin ollen sovelleta tässä säännöksessä käyttöön otettua vapautusta.**

Puissochet Schintgen Gulmann

Macken Cunha Rodrigues

Julistettiin Luxemburgissa 26 päivänä kesäkuuta 2003.

R. Grass

kirjaaja

J.-P. Puissochet

kuudennen jaoston puheenjohtaja