YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

6 päivänä maaliskuuta 2008 *

Asiassa C-98/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Højesteret (Tanska) on esittänyt 19.2.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 21.2.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Nordania Finans A/S ja

BG Factoring A/S

vastaan

Skatteministeriet,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ja J. Malenovský (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: Y. Bot,
kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 6.12.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Nordania Finans A/S ja BG Factoring A/S, edustajinaan advokat H. S. Hansen ja advokat T. K. Kristjánsson,

– Tanskan hallitus, asiamiehenään B. Weis Fogh, jota avustaa advokat K. Lundgaard Hansen,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja S. Schønberg,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.12.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 19 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajina ovat Nordania Finans A/S (jäljempänä Nordania Finans) ja BG Factoring A/S (jäljempänä BG Factoring), jotka ovat tulleet BG Erhvervsfinans A/S:n (jäljempänä Erhvervsfinans) sijaan. Kaikki kolme yhtiötä on perustettu Tanskan oikeuden mukaan. Asian vastaajana on Skatteministeriet (vero- ja tulliministeriö). Asia koskee arvonlisäveron osittaista vähennysoikeutta, jonka Erhvervsfinans voi kohdistaa yleisiin kustannuksiinsa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 12. perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”– – vähennysjärjestelmää olisi yhdenmukaistettava, siltä osin kuin sillä on vaikutusta kannon todelliseen kertymään, ja vähennyksen suhdeluku olisi laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa”.

4 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

– –”

5 Kuudennen direktiivin 19 artikla, jonka otsikkona on ”Vähennyksen suhdeluvun laskeminen”, on muotoiltu seuraavasti:

”1. Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

– osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

– nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

Suhdeluku on laskettava vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna.

2. Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liikevaihdon määrä, joka muodostuu investointitavaroiden luovutuksista, jos verovelvollinen käyttää nämä tavarat yrityksessään. Samoin on jätettävä ottamatta huomioon liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista sekä liitännäisistä 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista muodostuva liikevaihdon määrä. Jos jäsenvaltiot käyttävät hyväkseen 20 artiklan 5 kohdan mukaista mahdollisuutta olla vaatimatta oikaisua investointitavaroiden osalta, ne voivat sisällyttää näiden tavaroiden luovutuksesta saadun tuoton vähennyksen suhdeluvun laskelmaan.

– –”

6 Kuudennen direktiivin 20 artiklassa, jossa vahvistetaan tietyt vähennysten oikaisemista koskevat säännöt, säädetään seuraavaa:

”1. Alun perin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan – –

– –

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. – –

– –

3. Oikaisukauden aikana luovutettua investointitavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. – –

– –

4. Jäsenvaltiot voivat 2 ja 3 kohtaa sovellettaessa

– määritellä investointitavaran käsitteen,

– –

5. Jos 2 ja 3 kohdan soveltaminen johtaisi jäsenvaltiossa merkityksettömään lopputulokseen, tämä jäsenvaltio voi, ottaen huomioon veron kokonaisvaikutuksen kyseisessä jäsenvaltiossa ja hallinnon yksinkertaistamistarpeen, olla soveltamatta niitä, jollei tämä johda kilpailun vääristymiseen ja noudattaen 29 artiklassa tarkoitettua neuvottelumenettelyä.

– –”

Kansallinen säännöstö

7 Arvonlisäverolailla (momsloven) pannaan täytäntöön kuudes direktiivi. Tämän lain 38 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se on muutettuna 18.5.1994 annetulla lailla, säädetään seuraavaa:

”Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita rekisteröity yritys käyttää sekä 37 §:n mukaisessa vähennykseen oikeuttavassa tarkoituksessa että muussa tarkoituksessa kyseisessä yrityksessä, voidaan vähentää se arvonlisäveron osa, joka vastaa rekisteröintivelvollisuuden alaisesta toiminnasta saadun liikevaihdon suhteellista osuutta. Liikevaihtoa laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liikevaihdon määrä, joka muodostuu sellaisten investointitavaroiden luovutuksista, jotka on käytetty yrityksessä. Investointitavaroiksi katsotaan koneet, kalusto ja muut liiketoiminnassa käytettävät välineet, joiden myyntihinta (ilman tämän lain mukaista arvonlisäveroa) on yli 50 000 DKK [vuodesta 1996 lähtien yli 75 000 DKK]. – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

8 Nordania Finans- ja BG Factoring -yhtiöt kuuluvat samaan konserniin ja ovat syntyneet konsernin rakenneuudistuksen johdosta Erhvervsfinansin purkamisen jälkeen vuonna 2001.

9 Erhvervsfinans harjoitti vuosina 1995–1998 arvonlisäverollista ajoneuvoja koskevaa leasingtoimintaa. Vuonna 1998 se vuokrasi 4 500 ajoneuvoa. Erhvervsfinans suoritti myös rahoituspalveluja, joka on arvonlisäverosta vapaata toimintaa. Se joutui siis

laskemaan suhdeluvun selvittääkseen määrän, jonka osalta sillä on arvonlisäveron osittainen, yleisiin kustannuksiin kohdistettava vähennysoikeus.

10 Erhvervsfinans otti laskelmassa huomioon leasingsopimusten päätyttyä myytävien ajoneuvojen myynnistä muodostuneen liikevaihdon. Se katsoi, että ajoneuvot eivät olleet kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja ”investointitavaroita, jotka verovelvollinen käyttää yrityksessään”.

11 Tanskan paikallistason veroviranomaiset kyseenalaistivat tämän arvion 17.11.1999 tekemällään päätöksellä, koska ne katsoivat, että ajoneuvot olivat tällaisia investointitavaroita ja näin ollen näiden ajoneuvojen myynnistä muodostunutta liikevaihtoa ei voitu ottaa huomioon kyseisen suhdeluvun laskennassa.

12 Erhvervsfinans valitti tästä päätöksestä Landesskatteretiin (vero-oikeus), joka hyväksyi sen valituksen 27.4.2001 antamallaan päätöksellä.

13 Skatteministeriet haki muutosta tähän päätökseen Østre Landsretissä (Itä-Tanskan alueoikeus), joka katsoi, että kyseessä olevat ajoneuvot olivat investointitavaroita, ja muutti Landesskatteretin päätöstä 16.12.2003 antamallaan tuomiolla.

14 Nordania Finans ja BG Factoring, jotka olivat tällä välin tulleet Erhvervsfinansin sijaan, valittivat tästä tuomiosta 9.2.2004 Højesteretiin (korkein oikeus).

15 Højesteret päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavaan kysymykseen:

”Onko kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa käytettyä ilmaisua ’investointitavarat, jotka verovelvollinen käyttää yrityksessään’ tulkittava siten, että se käsittää tavarat, jotka leasingyritys ostaa vuokratakseen niitä ensin ja myydäkseen ne sitten edelleen leasingsopimusten päätyttyä?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

16 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa kysymyksellään konkreettisesti selvittää sen, onko kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että käsitteen ”investointitavarat, jotka verovelvollinen käyttää yrityksessään,” alaan kuuluvat ajoneuvot, jotka leasingyritys hankkii, kuten esillä olevassa asiassa, vuokratakseen niitä ja myydäkseen ne sitten edelleen leasingsopimusten päätyttyä.

17 Todettakoon heti aluksi, että yhteisön oikeussäännön ulottuvuuden määrittelemiseksi on otettava huomioon samanaikaisesti sen sanamuoto, asiayhteys ja tarkoitus (asia C-162/91, Tenuta il Bosco, tuomio 15.10.1992, Kok. 1992, s. I-5279, 11 kohta; asia C-315/00, Maierhofer, tuomio 16.1.2003, Kok. 2003, s. I-563, 27 kohta ja asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005, Kok. 2005, s. I-10683, 34 kohta). Lisäksi sekä yhteisön oikeuden yhdenmukainen soveltaminen että yhdenvertaisuusperiaate edellyttävät, että yhteisön oikeuden sellaisen säännöksen sanamuotoa, joka ei sisällä nimenomaista viittausta jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen sisällön ja ulottuvuuden määrittämiseksi, on tavallisesti tulkittava koko yhteisössä itsenäisesti ja yhdenmukaisesti ja että tässä tulkinnassa on otettava huomioon säännöksen asiayhteys

ja kyseisellä lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä. (ks. mm. asia C-321/02, Harbs, tuomio 15.7.2004, Kok. 2004, s. I-7101, 28 kohta ja asia C-195/06, Österreichischer Rundfunk, tuomio 18.10.2007, Kok. 2007, s. I-8817, 24 kohta).

18 Todettakoon tähän, että kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa ei viitata nimenomaisesti jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen sisällön ja sen ulottuvuuden määrittämiseksi, eikä siinä käytettyjen muotoilujen perusteella voida sellaisenaan varmuudella todeta, että se koskee pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia tavaroita. Näin on syytä ottaa huomioon säännöksen asiayhteys ja sen päämäärät.

19 Kuudennen direktiivin luomaa asiayhteyttä tarkasteltaessa on muistettava, että sen 19 artikla on sen XI osastossa, joka koskee vähennysjärjestelmää. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa vahvistetulla vähennysoikeudella, joka koskee arvonlisäveroa, joka on maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvollinen on käyttänyt arvonlisäverollisiin liiketoimiinsa, on pyritty kokonaan poistamaan maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta yrittäjälle aiheutuva rasitus sen koko taloudellisessa toiminnassa. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen täydellisen neutraalisuuden tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. vastaavasti mm. asia C-435/05, Investrand, tuomio 8.2.2007, Kok. 2007, s. I-1315, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Silloin kun verovelvollinen tekee sekä verollisia vähennykseen oikeuttavia että verottomia vähennykseen oikeuttamattomia liiketoimia, säädetään kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa, että vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa verollisten liiketoimien suhteellista osuutta. Tämä suhdeluku lasketaan direktiivin 19 artiklassa määriteltyjä yksityiskohtaisia sääntöjä noudattaen. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 65 kohdassa todennut, näillä

säännöksillä pyritään antamaan verovelvolliselle, joka hankkii tavaroita ja palveluja osittain verolliseen ja osittain verottomaan toimintaan, mahdollisuus vähentää kokonaan se osa tavaroiden tai palvelujen hankinnasta maksetusta arvonlisäverosta, joka vastaa sitä osuutta, joka niistä käytetään verollisessa toiminnassa.

21 Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetään tämän osalta, että vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka osoittajana on verollisista liiketoimista muodostuva liikevaihto ja nimittäjänä kokonaisliikevaihto, johon voidaan joissain tapauksissa sisällyttää tietyt tukipalkkiot. Sen 2 kohdassa säädetään poikkeuksena edelliseen, että tätä laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon muun muassa liikevaihdon määrä, joka muodostuu investointitavaroiden luovutuksista, jos verovelvollinen käyttää nämä tavarat yrityksessään, tai joka muodostuu liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista.

22 Tämän 2 kohdan säännöksen päämäärä käy ilmi 29.6.1973 tehdystä Euroopan yhteisöjen komission ehdotuksesta Euroopan yhteisöjen neuvostolle kuudenneksi direktiiviksi (ks. Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 20), jonka perusteluosan mukaan ”kyseisessä kohdassa tarkoitetut seikat oli jätettävä huomioimatta suhdeluvun laskennassa, jotta ne eivät vääristäisi sen tosiasiallista merkitystä, koska kyseiset seikat eivät kuvaa verovelvollisen ammattitoimintaa. Tämä koskee investointitavaroiden myyntiä sekä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimia, jotka ovat vain liitännäisiä eli joilla on vain toissijainen tai satunnainen vaikutus yrityksen kokonaisliikevaihtoon. Nämä toimet jätetään huomioimatta laskennassa vain, jos ne eivät kuulu verovelvollisen tavanomaiseen ammattitoimintaan”.

23 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut tältä osin, että kuudennen direktiivin 19 artiklan mukaisella liitännäisten rahoitusliiketoimien jättämisellä pois suhdeluvun laskemisessa käytetyn murtoluvun nimittäjästä halutaan varmistaa yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taatun täydellisen neutraalisuuden tavoitteen noudattaminen.

Jos kaikki verovelvollisen rahoitusliiketoimien tulokset, joilla on yhteys verolliseen toimintaan, olisi sisällytettävä kyseiseen nimittäjään, vaikka tällaisten tulosten saavuttaminen ei merkitsisikään arvonlisäverollisten tavaroiden tai palvelujen käyttämistä tai se merkitsisi niiden käyttämistä erittäin rajoitetusti, vähennyksen laskemisen perusteet vinoutuisivat (asia C-306/94, Régie dauphinoise, tuomio 11.7.1996, Kok. 1996, s. I-3695, 21 kohta).

24 Yhteisön lainsäätäjä on antamalla kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan säännökset halunnut jättää suhdeluvun laskennassa huomiotta tavaroiden myynnistä muodostuvan liikevaihdon niissä tapauksissa, joissa tämä myynti on epätavanomaista asianomaisen verovelvollisen tavanomaiseen toimintaan nähden eikä siis edellytä sekä verolliseen että verottomaan toimintaan osoitettujen sekakäytössä olevien tavaroiden tai palvelujen käyttöä siten, että se vastaisi suhteellista osuutta liikevaihdosta, jonka se tuottaa. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 68 kohdassa, tämän liikevaihdon sisällyttäminen vähennyksen suhdelukuun vääristäisi laskelman tulosta siten, ettei se enää kuvastaisi tällaisessa sekakäytössä olevien tavaroiden tai palvelujen jakautumista verollisen ja verottoman toiminnan välillä.

25 Direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa käytetyn käsitteen ”investointitavarat, jotka verovelvollinen käyttää yrityksessään,” alaan eivät siis voi kuulua tavarat, joiden myynti kuuluu asianomaisen verovelvollisen tavanomaiseen taloudelliseen toimintaan. Asianosaisena olevan verovelvollisen osalta on sekakäytössä olevien tavaroiden käyttämisen oltava tavanomaista, kun se hankkii ja myy tällaisia tavaroita. Silloin kun myynti kuuluu verovelvollisen tavanomaiseen verolliseen toimintaan, on siitä muodostuva liikevaihto otettava huomioon laskettaessa vähennyksen suhdelukua, jotta suhdeluku kuvaisi parhaalla mahdollisella tavalla sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen käyttöä sen toiminnassa, muussa tapauksessa sivuutettaisiin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden tavoite.

26 Näin ollen jos kuten pääasiassa on asianlaita, leasingsopimusten kohteena olevien ajoneuvojen myynti näiden sopimusten päätyttyä on katsottava asianomaisen verovelvollisen tavanomaiseksi toiminnaksi, jota se harjoittaa ammattimaisesti ja

järjestelmällisesti, olisi neutraalisuuden tavoitteen vastaista, ettei tätä verovelvollista todellisuudessa vapautettaisi siitä osasta arvonlisäveroa, joka kohdistuu niihin yleisiin kustannuksiin, joiden avulla tämä myynti on toteutettu, eli sen tavanomaiseen verolliseen liiketoimintaan. Tästä seuraa, että tällaisesta myynnistä muodostuvan liikevaihdon ei voida katsoa ulottuvan kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin ”investointitavaroihin, jotka verovelvollinen käyttää yrityksessään”.

27 Tässä omaksuttua kantaa ei voida kyseenalaistaa sillä, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annettua toista neuvoston direktiiviä 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303; jäljempänä toinen direktiivi) tarkastellessaan yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että direktiivin 17 artiklan ensimmäisen kohdan kolmannessa luetelmakohdassa käytetyllä investointitavaran käsitteellä tarkoitettiin tavaroita, jotka taloudellisessa toiminnassa käytettyinä erottuvat muista tavaroista pysyvyytensä ja arvonsa vuoksi, mistä johtuu, että niiden hankintakustannuksia ei yleensä kirjata juokseviin kuluihin vaan ne jaksotetaan poistoina useammalle tilivuodelle (asia 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, tuomio 1.2.1977, Kok. 1977, s. 113, 12 kohta).

28 Edellä mainitussa asiassa Verbond van Nederlandse Ondernemingen ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen piti saada selvitettyä, oliko voimassa oleva Alankomaiden lainsäädäntö huomioon ottaen mahdollista katsoa suhteellisen vähäarvoiset toimistotarvikkeet sellaisiksi investointitavaroiksi, jotka voitaisiin toisen direktiivin 17 artiklan nojalla jättää direktiivissä tarkoitetun arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle. Vaikka yrityksen taloudellista toimintaansa varten ostamat ajoneuvot olisikin tarkoitettu tämän toisen direktiivin 17 artiklasta omaksutun tulkinnan mukaisiksi investointitavaroiksi, kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohtaa sovellettaessa ei tällaisten ajoneuvojen voida katsoa kuuluvan tämän määritelmän alaan pelkästään yhteisöjen tuomioistuimen kyseisessä asiassa antamassa tuomiossa vahvistettujen kriteerien perusteella.

29 Se, että vähennyksen suhdelukua laskettaessa ei yleensä otettaisi huomioon taloudelliseen toimintaan käytettyjä tavaroita – vaikka ne erottuvatkin muista tavaroista pysyvyytensä ja arvonsa vuoksi, mistä johtuu, että niiden hankintakustannuksia ei yleensä kirjata juokseviin kuluihin vaan ne jaksotetaan poistoiksi useammalle tilivuodelle – ja sivuutettaisiin se, että niiden myynti leasingsopimusten päätyttyä kuuluu erottamattomana osana verovelvollisen tavanomaiseen toimintaan, olisi suoraan ristiriidassa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuuden tavoitteen kanssa.

30 Tästä syystä kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen investointitavaroiden määritelmä, joka määrää sen, sovelletaanko vähennyksen suhdeluvun laskemisen erityisjärjestelmää, ei välttämättä mene päällekkäin sen määritelmän kanssa, joka on omaksuttu toisella direktiivillä käyttöön otetun yleisen vähennysjärjestelmän soveltamiseksi.

31 Yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Verbond van Nederlandse Ondernemingen omaksumalla tulkinnalla ei siis ole merkitystä esitettyyn kysymykseen annettavan vastauksen kannalta.

32 Merkitystä ei myöskään ole sillä, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 4 kohdassa jäsenvaltioille jätetään mahdollisuus määritellä investointitavaran käsite.

33 Tämän säännöksen sanamuodosta käy selvästi ilmi, että jäsenvaltioille siinä annettu oikeus pätee vain sovellettaessa juuri 20 artiklan, jossa vahvistetaan vähennysten oikaisujärjestelmä, 2 ja 3 kohtaa.

34 Oikeutta tähän ei voida tunnustaa jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa määriteltyjen suhdeluvun laskusääntöjen soveltamiseksi sivuuttamatta yhteisöjen lainsäätäjän tahtoa, joka on ilmaistu direktiivin 12. perustelukappaleessa ja jonka mukaan suhdeluku on laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa.

35 Kuudennen direktiivin 20 artiklassa vahvistettu vähennysten oikaisujärjestelmä ja sen 19 artiklan 2 kohdan viimeisessä virkkeessä oleva erityissääntö, jossa säädetään investointitavaroiden luovutuksesta saadun tuoton sisällyttämisestä suhdeluvun laskelmaan 20 artiklan 5 kohdan mukaisessa oikaisujärjestelmässä, eivät näin ollen vaikuta tulkintaan, joka on annettava niiden investointitavaroiden käsitteelle, joita ei oteta huomioon suhdeluvun laskennassa kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen nojalla, koska tämä käsite on määriteltävä yhteisössä itsenäisesti ja yhdenmukaisesti.

36 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että käsitteen ”investointitavarat, jotka verovelvollinen käyttää yrityksessään” alaan eivät kuulu ajoneuvot, jotka leasingyritys hankkii, kuten esillä olevassa asiassa, vuokratakseen niitä ja myydäkseen ne sitten leasingsopimusten päätyttyä, silloin kun näiden ajoneuvojen myynti sopimusten päätyttyä kuuluu erottamattomana osana tämän yrityksen tavanomaiseen taloudelliseen toimintaan.

Oikeudenkäyntikulut

37 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 19 artiklan 2 kohtaa on tulkittava siten, että käsitteen ”investointitavarat, jotka verovelvollinen käyttää yrityksessään,” alaan eivät kuulu ajoneuvot, jotka leasingyritys hankkii, kuten esillä olevassa asiassa, vuokratakseen niitä ja myydäkseen ne sitten leasingsopimusten päätyttyä, silloin kun näiden ajoneuvojen myynti sopimusten päätyttyä kuuluu erottamattomana osana tämän yrityksen tavanomaiseen taloudelliseen toimintaan.

Allekirjoitukset