DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

8. december 2005 *

I sag C-280/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Vestre Landsret (Danmark) ved afgørelse af 25. juni 2004, indgået til Domstolen den 29. juni 2004, i sagen

Jyske Finans A/S

mod

Skatteministeriet

procesdeltagere:

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S,

* Processprog: dansk.

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J. Malenovský (refererende dommer), J.-P. Puissochet, S. von Bahr og U. Lõhmus,

generaladvokat: L.A. Geelhoed
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. juli 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Jyske Finans A/S ved advokat E. Malberg

— Nordania Finans A/S og BG Factoring A/S ved advokaterne H. Severin Hansen og T.K. Kristjansson Plesner

— den danske regering ved J. Molde, som befuldmægtiget, bistået af advokat P. Biering

— den græske regering ved I. Pouli og V. Kyriazopoulos, som befuldmægtigede

— den polske regering ved J. Pietras, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved L. Ström van Lier og T. Fich, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 22. september 2005,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra c), og artikel 26a, punkt A, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 94/5/EF af 14. februar 1994 (EFT L 60, s. 16, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er blevet fremsat i en sag mellem selskabet Jyske Finans A/S (herefter »Jyske Finans«) og Skatteministeriet om merværdiafgift (herefter »moms«), som er blevet pålagt nævnte selskab i forbindelse med dets videresalg af køretøjer, der var købt brugt.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges moms levering af goder, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

4 For sådan levering af goder fastsætter direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), beskatningsgrundlaget som værende den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner.

5 Direktivets artikel 13, punkt B, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

c) [...] levering af goder, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af artikel 17, stk. 6

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, bestemmer:

»Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften. [...]

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.«

7 Sjette direktivs artikel 26a, der blev indsat ved artikel 1, stk. 3, i direktiv 94/5, indfører en særordning for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter. I medfør af artikel 26a pålægges levering af disse goder, der foretages af en afgiftspligtig videreforhandler, udelukkende afgift af fortjenstmargenen, dvs. forskellen mellem den af den afgiftspligtige videreforhandler forlangte salgspris for godet og købsprisen.

8 Som det fremgår af tredje og femte betragtning til direktiv 94/5, har denne særordning til formål at undgå dobbeltbeskatning og fordrejning af konkurrencen mellem afgiftspligtige personer.

9 En afgiftspligtig videreforhandler defineres i sjette direktivs artikel 26a, punkt A, litra e), som »en afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller udtager til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande [...] med henblik på videresalg [...]«.

Nationale bestemmelser

10 § 8, stk. 1, i den danske momslov som affattet ved lov nr. 375 af 18. maj 1994 og efter ændringslov nr. 1114 af 21. december 1994 (herefter »momsloven«) bestemmer:

»Levering mod vederlag omfatter salg af virksomhedens aktiver, når der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling mv. af aktivet.«

11 Momslovens § 13, stk. 2, bestemmer:

»Levering af varer, der alene har været anvendt i forbindelse med virksomhed, der er fritaget for afgift efter stk. 1, eller af varer, hvis anskaffelse eller anvendelse har været undtaget fra retten til fradrag efter kapitel 9, er fritaget for afgift.«

12 § 42, stk. 1, nr. 7, i momslovens kapitel 9 bestemmer, at virksomheder ikke kan fradrage indgående afgift, som vedrører »anskaffelse og drift af personmotorkøretøjer, der er indrettet til befordring af ikke mere end ni personer, jf. dog stk. 4, 6 og 7«.

13 § 42, stk. 6, bestemmer:

»Virksomheder, der forhandler eller udlejer motorkøretøjer, eller som driver køreskole, kan uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 7, fradrage afgiften af indkøb [...] til disse formål.«

14 Samme lovs kapitel 17 gennemfører bestemmelserne i direktiv 94/5 om en særordning for bl.a. brugte genstande.

15 § 69, stk. 1, i kapitel 17 bestemmer:

»Virksomheder, der med henblik på videresalg indkøber mv. brugte varer, kunstgenstande, samlerobjekter eller antikviteter, kan ved videresalget afgiftsberigtige de pågældende varer mv. efter reglerne i dette kapitel.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 Selskabet Jyske Finans driver virksomhed med leasing af motorkøretøjer. Til brug for denne virksomhed køber selskabet enten nye eller brugte køretøjer. For så vidt angår sidstnævnte køretøjer erhverves disse uden mulighed for fradrag af indgående moms, idet sælgerne i overensstemmelse med de nationale bestemmelser ikke har kunnet deklarere moms af køretøjets pris.

17 Mellem den 1. januar 1999 og den 31. maj 2001 har Jyske Finans i forbindelse med leasingvirksomheden solgt 145 køretøjer, der var blevet købt brugt. De danske afgiftsmyndigheder pålagde i maj 2001 Jyske Finans at betale den salgsmoms, som selskabet ifølge myndighederne var pligtig at betale vedrørende disse videresalg, i alt 2 236 413 DKK (dvs. ca. 299 500 EUR).

18 Jyske Finans indbragte denne afgørelse for Vestre Landsret og har gjort gældende, at betaling af skylden vil indebære dobbelt afgiftsbelastning, idet selskabet ikke har kunnet udøve nogen fradragsret for den moms, der er »iboende« i de erhvervede brugte køretøjer, og som ikke er deklareret af sælgerne. Jyske Finans har anført, at de danske afgiftsmyndigheders afgørelse savner hjemmel i momsloven og er i strid med sjette direktiv. Selskaberne Nordania Finans A/S og BG Factoring A/S er indtrådt i sagen for denne ret til støtte for Jyske Finans' påstande.

19 Vestre Landsret har anført, at sagen for det første vedrører spørgsmålet, om afgiftskravet er i strid med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), og for det andet, om Jyske Finans er berettiget til at anvende særordningen om afgift af fortjenstmargenen ved salg af brugte genstande i samme direktivs artikel 26a. Vestre Landsret er af den opfattelse, at sagens udfald beror på fortolkningen af disse to direktivbestemmelser. Vestre Landsret har derfor besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal [sjette direktivs] artikel 13, punkt B, litra c), [...] sammenholdt med direktivets artikel 2, nr. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for, at en medlemsstat opretholder en retstilstand efter sin merværdiafgiftslov, hvorefter en afgiftspligtig person, der har ladet investeringsgoder i betydeligt omfang indgå i sin erhvervsformue, i

modsætning til brugtvognsforhandlere og andre erhvervsdrivende, der sælger brugte biler, er momspligtig af salget af disse investeringsgoder, også når godet er købt fra afgiftspligtige personer, der ikke har deklareret afgift af godernes pris, hvorfor der ikke har været adgang til fradrag for moms ved godets anskaffelse?

2) Skal [sjette direktivs] artikel 26a, punkt A, litra e), [...] fortolkes således, at begrebet »afgiftspligtig videreforhandler« alene omfatter personer, hvis hovederhverv består i køb og salg af brugte genstande, når de pågældende brugte genstande erhverves med henblik på opnåelse af økonomisk fortjeneste ved videresalg som det eneste eller væsentligste formål med erhvervelsen, eller omfatter begrebet også personer, som normalt bortsælger disse genstande efter endt udlejning som et accessorisk led i den samlede økonomiske leasingvirksomhed under de ovenfor beskrevne omstændigheder?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Første spørgsmål

20 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), skal fortolkes således, at den momsfritagelse, som de fastsætter for levering af goder, hvis anskaffelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af direktivets artikel 17, stk. 6, er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter der opkræves moms af transaktioner, hvorved en afgiftspligtig person videresælger goder efter at have ladet dem indgå i sin virksomhed, og som — idet de er købt fra afgiftspligtige personer, der ikke har kunnet deklarere afgift af godernes pris — ikke har givet adgang til fradrag.

21 Indledningsvis bemærkes, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip i direktivets artikel 2 om, at moms opkræves af enhver levering af goder eller tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab (jf. bl.a. dom af 20.11.2003, sag C-8/01, Taksatorringen, Sml. I, s. 13711, præmis 36, og af 3.3.2005, sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sml. I, s. 1527, præmis 29).

22 Det bemærkes ligeledes, at medlemsstaterne ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 6, kan opretholde deres lovgivning med hensyn til undtagelser til fradragsretten, som var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, indtil Rådet udsteder de i nævnte artikel omhandlede regler (jf. dom af 14.6.2001, sag C-345/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4493, præmis 19).

23 Da ingen af de forslag, som Kommissionen har forelagt Rådet i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, første afsnit, er blevet vedtaget af Rådet, kan medlemsstaterne opretholde deres eksisterende lovgivning med hensyn til undtagelser til fradragsretten for moms, indtil fællesskabslovgiver fastsætter en fællesskabsordning for undtagelser og således gennemfører en progressiv harmonisering af de nationale momslovgivninger (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 20). Fællesskabsretten indeholder således ikke til dato nogen bestemmelse, der opregner de udgifter, der er udelukket fra fradragsretten for moms.

24 Den fritagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), kan derfor kun omfatte levering af goder, hvis anskaffelse har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af den nationale lovgivning. Bestemmelsens ordlyd giver i denne henseende ikke grundlag for andre fortolkninger, der skulle gøre det muligt at undgå, at en afgiftspligtig person, der ikke kan påberåbe sig en sådan undtagelse, bliver udsat for dobbelt afgiftsbelastning.

25 Hvis nationale bestemmelser som dem, der er genstand for hovedsagen, fastsætter, at virksomheder, der driver virksomhed med udlejning af motorkøretøjer, kan fradrage afgift af anskaffelser til brug for denne virksomhed, følger det heraf, at en sådan virksomheds anskaffelse af et køretøj ikke er undtaget fra retten til fradrag i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, som omhandlet i direktivets artikel 13, punkt B, litra c). Videresalget af dette køretøj kan således ikke betragtes som værende blandt de former for levering, der er omfattet af fritagelsen i nævnte artikel 13, punkt B, litra c). Den omstændighed, at en sådan anskaffelse ikke giver adgang til fradragsret, fordi godet, således som det er tilfældet i hovedsagen, anskaffes fra sælgere, der i overensstemmelse med national lovgivning ikke selv har kunnet fradrage indgående moms ved køb af køretøjerne og derfor heller ikke har deklareret udgående moms, er uden betydning for, hvorledes denne anskaffelse skal kvalificeres med henblik på anvendelsen af samme artikel 13.

26 Under disse omstændigheder skal det første spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra c), skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter der opkræves moms af transaktioner, hvorved en afgiftspligtig person videresælger goder, hvis anskaffelse ikke har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af direktivets artikel 17, stk. 6, efter at have ladet goderne indgå i sin virksomhed, selv om anskaffelsen, fordi den er sket fra afgiftspligtige personer, der ikke har kunnet deklarere afgift af godernes pris, ikke har givet adgang til fradrag.

Andet spørgsmål

27 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en afgiftspligtig person, der som et normalt led i sin leasingvirksomhed videresælger køretøjer, som er købt brugt til brug for denne virksomhed, kan anses for en »afgiftspligtig videreforhandler« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 26a.

28 Denne artikel, der blev indsat ved direktiv 94/5, indfører en særordning med afgift af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen ved levering af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter.

29 Det bemærkes, at en afgiftspligtig videreforhandler i sjette direktivs artikel 26a, punkt A, litra e), defineres som en afgiftspligtig person, der som led i sin økonomiske virksomhed køber eller udtager til brug for sin virksomhed eller indfører brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter med henblik på videresalg.

30 Adskillige sprogversioner af sjette direktiv, herunder den engelske sprogversion, kan give det indtryk, at udtrykket »med henblik på videresalg« kun knytter sig til verbet »indfører«, der står umiddelbart foran. Det ville derfor kunne antages, at for så vidt angår de køb, som er de eneste, hovedsagen drejer sig om, stiller sjette direktivs ordlyd ikke krav om, at den pågældende erhvervsdrivende for at være omfattet af definitionen på en afgiftspligtig videreforhandler på tidspunktet for købet af den brugte genstand havde til hensigt at videresælge den. Under disse omstændigheder er der intet, der taler for, at en leasingvirksomhed, der som Jyske Finans køber brugte genstande inden for rammerne af sin økonomiske virksomhed, skulle være udelukket fra denne definitions område.

31 Det bemærkes, at de fællesskabsretlige bestemmelser ifølge fast retspraksis skal fortolkes og anvendes ensartet i lyset af de versioner, der er udfærdiget på alle fællesskabssprog (jf. i denne retning bl.a. dom af 5.12.1967, sag 19/67, Van der Vecht, Sml. 1965-1968, s. 411, org.ref.: Rec. s. 445, på s. 456, af 17.7.1997, sag C-219/95 P, Ferriere Nord mod Kommissionen, Sml. I, s. 4411, præmis 15, og af 29.4.2004, sag C-371/02, Björnekulla Fruktindustrier, Sml. I, s. 5791, præmis 16). I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sprogversioner af en fællesskabsbestemmelse skal den pågældende bestemmelse desuden fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i (dom af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co., Sml. I, s. 1157, præmis 42, og af 1.4.2004, sag C-1/02, Borgmann, Sml. I, s. 3219, præmis 25).

32 Det fremgår af anden, tredje og femte betragtning til direktiv 94/5, at fællesskabslovgiver havde til hensigt at gennemføre en vis harmonisering af de meget forskellige ordninger, der på det tidspunkt var gældende i medlemsstaterne på området for afgift af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter, for at undgå dobbelt afgiftbelastning og fordrejning af konkurrencen såvel internt i medlemsstaterne som mellem disse. Under disse betingelser ville en fortolkning af udtrykket »med henblik på videresalg«, hvorefter det udelukkende henviser til indførselstransaktioner, være i strid med det overordnede formål, som fællesskabslovgiver således har fastsat om at etablere en ensartet ordning på området for brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter. Følgelig skal nævnte udtryk anses for også at henvise til køb eller udtagning til brug for virksomheden.

33 Herefter skal det vurderes, om sjette direktiv ved at henvise til den afgiftspligtige videreforhandler, som køber brugte genstande »med henblik på videresalg«, udelukkende har afgiftspligtige personer for øje, som begrænser sig til efter købet at udføre arbejder, der i det væsentlige har karakter af teknisk forberedelse af køretøjerne med det formål direkte og umiddelbart at videresælge disse køretøjer, eller om direktivet ligeledes omfatter en afgiftspligtig person, der driver virksomhed med udlejning af køretøjer, inden de videresælges. En sådan udlejningsvirksomhed er nemlig efter sit formål uafhængig af videresalget, som eventuelt først sker efter en lang periode eller endog slet ikke sker, når henses til de risici, der er forbundet med udlejning af køretøjer, såsom bl.a. slitage og ødelæggelse. Det er med andre ord afgørende, om definitionen på en afgiftspligtig videreforhandler ligeledes omfatter et tilfælde som det, der er tale om i hovedsagen, hvor videresalget for den pågældende afgiftspligtige person faktisk ikke på tidspunktet for købet af den brugte genstand er det væsentligste formål, men kun er et sekundært formål, der er accessorisk i forhold til udlejningen.

34 Det bemærkes, at en fællesskabsretlig bestemmelses rækkevidde både skal vurderes ud fra dens indhold, dens kontekst og dens målsætninger (dom af 15.10.1992, sag C-162/91, Tenuta il Bosco, Sml. I, s. 5279, præmis 11, af 16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 27, og af 15.7.2004, sag C-321/02, Harbs, Sml. I, s. 7101, præmis 28).

35 Det er korrekt, at ordningen med afgift af den afgiftspligtige videreforhandlers fortjenstmargen ved levering af brugte genstande, kunstgenstande, samlerobjekter og antikviteter er en særordning, der er en undtagelse fra sjette direktivs normale ordning, der som de øvrige særordninger i direktivets artikel 24, 25 og 26 kun bør anvendes i det omfang, det er nødvendigt for at nå formålet med ordningen (jf. vedrørende anvendelsen af ordningen henholdsvis i artikel 26 og artikel 25, dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 34, og Harbs-dommen, præmis 27).

36 Fortolkningen af de ord, der anvendes i sjette direktivs artikel 26a, skal imidlertid være forenelig med de formål, der forfølges med den særordning, som denne artikel indfører, og overholde kravene i princippet om afgiftsneutralitet, der er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem.

37 I denne forbindelse bemærkes, at tredje og femte betragtning til direktiv 94/5 udtrykker fællesskabslovgivers intention om at undgå dobbelt afgiftbelastning og konkurrencefordrejning (jf. dom af 1.4.2004, sag C-320/02, Stenholmen, Sml. I, s. 3509, præmis 25).

38 Imidlertid vil opkrævning af afgift af hele salgsprisen ved et leasingselskabs levering af et køretøj, som dette selskab har købt brugt, når det på tidspunktet for erhvervelsen ikke har kunnet fradrage den moms, der er iboende i købsprisen, medføre en risiko for dobbelt afgiftbelastning.

39 Endvidere er princippet om afgiftsneutralitet, som den fælles momsordning, der er indført ved sjette direktiv, bl.a. hviler på, til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (jf. dom af 16.9.2004, sag C-382/02, Cimber Air, Sml. I, s. 8379, præmis 23 og 24).

40 På markedet for brugte køretøjer ville opkrævning af afgift af hele salgsprisen ved levering fra leasingselskaber fordreje konkurrencen til skade for disse selskaber og til fordel for bl.a. brugtvognsforhandlere, der er omfattet af ordningen med afgift af fortjenstmargenen. For at imødekomme købernes berettigede forventning om at betale samme pris for køretøjer af tilsvarende kvalitet, hvad enten de sælges af en brugtvognsforhandler eller af et leasingselskab, kan sidstnævnte fornuftigvis kun reagere ved at overvælte den skyldige moms på salgsprisen med den følge, at virksomhedens fortjenstmargen reduceres tilsvarende.

41 Anvendelsen af den ordning, der er fastsat i sjette direktivs artikel 26a, på leasingselskaber, der driver virksomhed på sådanne betingelser, gør det således muligt at sikre det formål, som fællesskabslovgiver har tilstræbt med vedtagelsen af denne ordning, dvs. at undgå dobbelt afgiftbelastning og fordrejning af konkurrencen på området for brugte genstande.

42 Under disse omstændigheder skal sjette direktivs artikel 26a, under hensyn til bestemmelsens formål, fortolkes således, at den ikke udelukker selskaber, der driver leasingvirksomhed med brugte køretøjer, fra kategorien afgiftspligtige videreforhandlere, når videresalget er et led i leasingselskabets normale virksomhed, og hensigten med videresalget er til stede på købstidspunktet, selv om videresalgsvirksomheden er sekundær i forhold til udlejningsvirksomheden.

43 Det bemærkes endvidere, at Kommissionen under det offentlige retsmøde oplyste, at medlemsstaterne ikke har tiltrådt det forslag, der blev fremlagt for dem inden for rammerne af et forslag til »syvende direktiv« med henblik på vedtagelsen af en fælles afgiftsordning for levering af brugte genstande, som — for at undgå dobbelt afgiftbelastning — bestemte, at moms af en brugt genstand skulle identificeres inden det endelige videresalg for således at gøre det muligt dels at fradrage denne moms, dels at beregne afgiften af hele salgsprisen. Selv hvis det lægges til grund, *de lege ferenda*, at denne eller en tilsvarende ordning endvidere gjorde det muligt at sikre

opkrævning af moms af sådanne leveringer, ville den ikke være til hinder for den fortolkning, som Domstolen har anlagt af sjette direktivs artikel 26a, som er den eneste fællesskabsbestemmelse, der til dato finder anvendelse på den foreliggende sag.

44 I lyset af alle ovenstående bemærkninger skal andet spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 26a, punkt A, litra e), skal fortolkes således, at en virksomhed, der som et normalt led i sin virksomhed videresælger køretøjer, som den har købt brugt til brug for sin leasingvirksomhed, og for hvem videresalget på tidspunktet for købet af den brugte genstand ikke er det væsentligste formål, men kun det sekundære formål, der er accessorisk i forhold til udlejningen, kan anses for en »afgiftspligtig videreforhandler« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i denne bestemmelse.

Sagens omkostninger

45 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Bestemmelserne i artikel 13, punkt B, litra c), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes**

lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 94/5/EF af 14. februar 1994, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter der opkræves merværdiafgift af transaktioner, hvorved en afgiftspligtig person videresælger goder, hvis anskaffelse ikke har været undtaget fra retten til fradrag i medfør af artikel 17, stk. 6, i direktiv 77/388 med senere ændringer, efter at have ladet goderne indgå i sin virksomhed, selv om anskaffelsen, fordi den er sket fra afgiftspligtige personer, der ikke har kunnet deklarere merværdiafgift af godernes pris, ikke har givet adgang til fradrag.

2) **Artikel 26a, punkt A, litra e), i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 94/5, skal fortolkes således, at en virksomhed, der som et normalt led i sin virksomhed videresælger køretøjer, som den har købt brugt til brug for sin leasingvirksomhed, og for hvem videresalget på tidspunktet for købet af den brugte genstand ikke er det væsentligste formål, men kun det sekundære formål, der er accessorisk i forhold til udlejningen, kan anses for en »afgiftspligtig videreforhandler« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i denne bestemmelse.**

Underskrifter