ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

8 december 2005 *

In zaak C-280/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Vestre Landsret (Denemarken) bij beslissing van 25 juni 2004, ingekomen bij het Hof op 29 juni 2004, in de procedure

Jyske Finans A/S

tegen

Skatteministeriet,

in tegenwoordigheid van:

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S,

* Procestaal: Deens.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J. Malenovský (rapporteur), J.-P. Puissochet, S. von Bahr en U. Lõhmus, rechters,

advocaat-generaal: L. A. Geelhoed,
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 7 juli 2005,

gelet op de opmerkingen van:

— Jyske Finans A/S, vertegenwoordigd door E. Malberg, advokat,

— Nordania Finans A/S en BG Factoring A/S, vertegenwoordigd door H. Severin Hansen en T. K. Kristjansson Plesner, advokaterne,

— de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Molde als gemachtigde, bijgestaan door P. Biering, advokat,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door I. Pouli en V. Kyriazopoulos als gemachtigden,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door J. Pietras als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door L. Ström van Lier en T. Fich als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 september 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 13 B, sub c, en 26 bis, A, sub e, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 94/5/EG van de Raad van 14 februari 1994 (PB L 60, blz. 16; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Jyske Finans A/S (hierna: „Jyske Finans") en Skatteministeriet (Deens ministerie voor Belastingen en Accijnzen) met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") die van deze vennootschap is gevorderd wegens de door haar verrichte wederverkopen van gebruikte voertuigen.

Het rechtskader

De communautaire regeling

3 Volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn de leveringen van goederen welke door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, onderworpen aan de BTW.

4 Ingevolge artikel 11, A, lid 1, sub a, van deze richtlijn is de maatstaf van heffing voor deze goederenleveringen alles wat de leverancier voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde.

5 Artikel 13, B, van de richtlijn bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

c) [...] levering van goederen bij de aanschaffing of bestemming waarvan overeenkomstig de bepalingen van artikel 17, lid 6, het recht op aftrek is uitgesloten;

[...]"

6 Artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. [...]

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag."

7 Artikel 26 bis van de Zesde richtlijn, toegevoegd bij artikel 1, lid 3, van richtlijn 94/5, geeft een bijzondere BTW-regeling voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. Krachtens artikel 26 bis wordt met betrekking tot door belastingplichtige wederverkopers verrichte leveringen van deze goederen alleen belasting geheven over de winstmarge, te weten het verschil tussen de door de belastingplichtige wederverkoper voor het goed gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs.

8 Zoals uit de derde en de vijfde overweging van de considerans van richtlijn 94/5 blijkt, is deze bijzondere regeling bedoeld om dubbele belastingheffing en concurrentievervalsing tussen belastingplichtigen te vermijden.

9 De belastingplichtige wederverkoper wordt in artikel 26 bis, A, sub e, van de Zesde richtlijn als volgt gedefinieerd: „de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen [...] koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop".

De nationale regeling

10 § 8, lid 1, van de BTW-wet (momslov), zoals gewijzigd bij wet nr. 375 van 18 mei 1994 en bij wijzigingswet nr. 1114 van 21 december 1994 (hierna: „BTW-wet") bepaalt:

„Levering onder bezwarende titel omvat de verkoop van bedrijfsactiva wanneer er bij aankoop, productie, enz. van de activa volledig of gedeeltelijk recht op aftrek kon worden uitgeoefend."

11 § 13, lid 2, van de BTW-wet luidt als volgt:

„Levering van goederen die uitsluitend worden gebruikt voor een activiteit die krachtens lid 1 is vrijgesteld, of levering van goederen waarvan de verwerving of het gebruik overeenkomstig hoofdstuk 9 van het recht op aftrek is uitgesloten, is belastingvrij."

12 § 42, lid 1, sub 7, in hoofdstuk 9 van deze wet bepaalt dat ondernemingen geen recht hebben op aftrek van voorbelasting die verband houdt met „de aankoop of exploitatie van personenvoertuigen die zijn ingericht voor het vervoer van niet meer dan 9 personen, zie evenwel leden 4, 6 en 7".

13 § 42, lid 6, luidt als volgt:

„Ondernemingen die motorvoertuigen verhandelen of verhuren of een rijschool exploiteren, hebben, onverminderd het bepaalde in lid 1, sub 7, recht op aftrek van de belasting over de aankopen [...] die zij voor dit doel verrichten."

14 Hoofdstuk 17 van deze wet implementeert de bepalingen van richtlijn 94/5 inzake de bijzondere regeling voor met name gebruikte goederen.

15 § 69, lid 1, van dit hoofdstuk bepaalt:

„Ondernemingen die met het oog op wederverkoop onder meer gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten kopen, kunnen bij wederverkoop van onder meer de betrokken goederen de belasting voldoen overeenkomstig de regels van dit hoofdstuk."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

16 Jyske Finans exploiteert een autoleasebedrijf. Zij koopt hiertoe zowel nieuwe als gebruikte voertuigen. Voor de aankoop van deze laatste bestaat er geen mogelijkheid tot aftrek van de in de prijs begrepen BTW, aangezien de verkopers volgens de nationale wetgeving geen BTW-aangifte over de prijs van het voertuig hebben kunnen doen.

17 Tussen 1 januari 1999 en 31 mei 2001 heeft Jyske Finans in het kader van leasing 145 voertuigen doorverkocht die zij als gebruikte voertuigen had gekocht. In mei 2001 verzocht de Deense fiscus Jyske Finans om betaling van de BTW die volgens hem over deze wederverkoop verschuldigd was, ten bedrage van 2 236 413 DKK (ongeveer 299 500 EUR).

18 Jyske Finans heeft deze schuld bij het Vestre Landsret betwist op grond dat deze betaling zou leiden tot dubbele BTW-heffing, daar zij geen gebruik had kunnen maken van het recht op aftrek van de in de koopprijs van de gebruikte voertuigen begrepen BTW, waarvoor geen aangifte was gedaan. De beslissing van de fiscus was niet gebaseerd op de BTW-wet en was in strijd met de Zesde richtlijn. De vennootschappen Nordania Finans A/S en BG Factoring A/S hebben in deze fase van de procedure geïntervenieerd ter ondersteuning van Jyske Finans.

19 Volgens het Vestre Landsret betrof het hoofdgeding in de eerste plaats de vraag of de belastingheffing in strijd was met artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn, en in de tweede plaats de vraag of Jyske Finans zich kon beroepen op de in artikel 26 bis van deze richtlijn neergelegde bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge van verkopen van gebruikte goederen. Volgens de verwijzende rechter hing de uitkomst van het hoofdgeding af van de uitlegging die aan deze twee bepalingen van de richtlijn moet worden gegeven. Het heeft dan ook de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moet artikel 13, B, sub c, junctis de artikelen 2, lid 1, en 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat deze bepalingen eraan in de weg staan dat een lidstaat in het kader van zijn BTW-wetgeving een regeling handhaaft volgens welke een belastingplichtige die, anders dan handelaren in gebruikte auto's en andere ondernemers die gebruikte auto's verkopen, in aanzienlijke mate investeringsgoederen in zijn bedrijfsvermogen heeft opge-

nomen, BTW moet betalen bij verkoop van deze investeringsgoederen, ook al is het goed gekocht van belastingplichtigen die geen belasting over de prijs van het goed hebben berekend, waardoor bij de koop van het goed geen recht op aftrek van belasting is ontstaan?

2) Moet artikel 26 bis, [...] A, sub e, van de Zesde richtlijn [...] aldus worden uitgelegd dat het begrip ‚belastingplichtige wederverkoper' alleen personen omvat wier hoofdactiviteit bestaat in de koop en verkoop van gebruikte goederen, wanneer deze gebruikte goederen worden verworven met het oog op het verkrijgen van economische winst bij wederverkoop, die het enige of wezenlijke doel van de verwerving is, of omvat dit begrip ook personen die deze goederen normaalgesproken na het einde van de verhuur verkopen als bijkomend onderdeel van de economische leaseactiviteit in vorenomschreven omstandigheden?"

De prejudiciële vragen

De eerste vraag

20 De eerste vraag van de verwijzende rechter is in wezen of artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de BTW-vrijstelling waarin het voorziet voor levering van goederen bij de aanschaffing waarvan overeenkomstig artikel 17, lid 6, van deze richtlijn het recht op aftrek is uitgesloten, zich verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan BTW wordt geheven over handelingen waarmee een belastingplichtige goederen doorverkoopt nadat hij ze in het kader van zijn bedrijfsactiviteiten heeft gebruikt, terwijl ten aanzien van de aankoop van de goederen geen recht op aftrek openstaat doordat deze zijn gekocht van belastingplichtigen die geen BTW-aangifte konden doen.

21 Er zij allereerst aan herinnerd dat de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat, overeenkomstig artikel 2 van de richtlijn, BTW wordt geheven over elke levering van goederen en over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie met name arresten van 20 november 2003, Taksatorringen, C-8/01, Jurispr. blz. I-13711, punt 36, en 3 maart 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Jurispr. blz. I-1527, punt 29).

22 Tevens zij eraan herinnerd dat de lidstaten ingevolge artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn bevoegd zijn om hun bij de inwerkingtreding van deze richtlijn bestaande regelingen inzake uitsluiting van het recht op aftrek te handhaven totdat de Raad de in dit artikel bedoelde voorschriften vaststelt (zie arrest van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C-345/99, Jurispr. blz. I-4493, punt 19).

23 Aangezien de Raad geen van de door de Commissie op grond van artikel 17, lid 6, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bij hem ingediende voorstellen heeft aangenomen, kunnen lidstaten hun bestaande uitsluitingen van het recht op BTW-aftrek handhaven totdat de gemeenschapswetgever een gemeenschappelijke regeling voor de uitsluitingen vaststelt en aldus de geleidelijke harmonisatie van de nationale BTW-wetgevingen tot stand brengt (arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 20). Het gemeenschapsrecht kent dus tot op heden geen bepaling waarin de uitgaven die van het recht op BTW-aftrek zijn uitgesloten, worden opgesomd.

24 De vrijstelling van artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn kan derhalve slechts betrekking hebben op de levering van goederen bij de aanschaffing waarvan het recht op aftrek door het nationale recht is uitgesloten. De bewoordingen van dit artikel staan geen andere uitleg toe, waardoor zou kunnen worden vermeden dat een belastingplichtige die zich niet op een dergelijke vrijstelling kan beroepen, dubbel wordt belast.

25 Wanneer een nationale regeling als aan de orde in het hoofdgeding bepaalt dat ondernemingen die motorvoertuigen verhuren, de belasting over de voor deze activiteiten bestemde aanschaffingen kunnen aftrekken, volgt hieruit dat de aanschaffing van een voertuig door een dergelijke onderneming niet van het recht op aftrek overeenkomstig artikel 17, lid 6, van de richtlijn is uitgesloten in de zin van artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn. De wederverkoop van dit voertuig kan aldus niet als een onder de vrijstelling van artikel 13, B, sub c, vallende levering worden aangemerkt. Dat voor eerdergenoemde aanschaffing geen recht op aftrek kan worden uitgeoefend doordat, zoals in het hoofdgeding, deze aankoop is gedaan van verkopers die ingevolge de nationale wetgeving zelf de door hen bij aankoop van de voertuigen betaalde voorbelasting niet konden aftrekken en die derhalve geen BTW-aangifte hebben gedaan, is voor de kwalificatie van deze aanschaffing in het kader van de toepassing van artikel 13 niet relevant.

26 In deze omstandigheden moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan BTW is verschuldigd over handelingen waarbij een belastingplichtige goederen doorverkoopt, na deze voor zijn bedrijf te hebben gebruikt, waarvoor bij de aanschaffing geen uitsluiting van het recht op aftrek overeenkomstig artikel 17, lid 6, van deze richtlijn bestond, zelfs indien deze goederen waren aangeschaft van belastingplichtigen die geen BTW-aangifte hadden kunnen doen, zodat daardoor geen recht op aftrek is geopend.

De tweede vraag

27 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een belastingplichtige die in het kader van zijn normale bedrijfsvoering voertuigen verkoopt die hij tweedehands heeft gekocht om deze voor zijn leaseactiviteiten te gebruiken, kan worden aangemerkt als „belastingplichtige wederverkoper" in de zin van artikel 26 bis van de Zesde richtlijn.

28 Dit bij richtlijn 94/5 ingevoegde artikel voert een bijzondere regeling in voor de belastingheffing over de winstmarge die de belastingplichtige wederverkoper behaalt bij de levering van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten.

29 Er zij aan herinnerd dat artikel 26 bis, A, sub e, van de Zesde richtlijn de belastingplichtige wederverkoper definieert als de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop.

30 Op grond van een groot aantal versies van de Zesde richtlijn, met inbegrip van de Engelse, zou men kunnen denken dat de woorden „met het oog op wederverkoop" enkel betrekking hebben op het woord „invoert", dat daar onmiddellijk aan voorafgaat. Men zou dan kunnen menen dat de tekst van de Zesde richtlijn voor aankopen, de enige handeling die in het hoofdgeding aan de orde is, niet eist dat de belanghebbende, om onder de definitie van belastingplichtige wederverkoper te kunnen vallen, ten tijde van de aankoop van het gebruikte goed de bedoeling heeft gehad dit door te verkopen. In dat geval zou een leaseonderneming die, zoals Jyske Finans, in het kader van haar bedrijfsactiviteiten gebruikte goederen koopt, niet van deze definitie kunnen worden uitgesloten.

31 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de gemeenschapsbepalingen uniform moeten worden uitgelegd en toegepast in het licht van de tekst in alle talen van de Gemeenschap (zie in die zin met name arresten van 5 december 1967, Van der Vecht, 19/67, Jurispr. blz. 432, 442; 17 juli 1997, Ferriere Nord/Commissie, C-219/95 P, Jurispr. blz. I-4411, punt 15, en 29 april 2004, Björnekulla Fruktindustrier, C-371/02, Jurispr. blz. I-5791, punt 16). Wanneer er verschillen zijn tussen de taalversies van een gemeenschapstekst, moet bij de uitlegging van de betrokken bepaling worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt (arresten van 9 maart 2000, EKW en Wein & Co, C-437/97, Jurispr. blz. I-1157, punt 42, en 1 april 2004, Borgmann, C-1/02, Jurispr. blz. I-3219, punt 25).

32 Uit de tweede, de derde en de vijfde overweging van de considerans van richtlijn 94/5 blijkt dat de communautaire wetgever een harmonisatie tot stand heeft willen brengen van de sterk uiteenlopende regelingen die destijds in de lidstaten van toepassing waren op het gebied van de belasting op gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen, ter voorkoming van dubbele belastingheffing en concurrentievervalsing, zowel in het binnenland als in de betrekkingen tussen de lidstaten. Derhalve zou een uitlegging van de woorden „met het oog op wederverkoop" in die zin dat deze uitsluitend betrekking heeft op invoerhandelingen, in strijd zijn met het algemene doel dat de gemeenschapswetgever zich aldus had gesteld, namelijk een uniforme regeling tot stand te brengen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, antiquiteiten en voorwerpen voor verzamelingen. Deze woorden moeten dan ook worden geacht tevens betrekking te hebben op handelingen van koop of bestemming voor bedrijfsdoeleinden.

33 Vervolgens moet de vraag worden beantwoord of de Zesde richtlijn, waar zij spreekt van de belastingplichtige wederverkoper die gebruikte goederen koopt „met het oog op wederverkoop", alleen ziet op de belastingplichtige die na de aankoop hoofdzakelijk technische handelingen verricht om de voertuigen klaar te maken voor directe en onmiddellijke wederverkoop, dan wel tevens op een belastingplichtige die voertuigen least alvorens deze door te verkopen. Dergelijke leaseactiviteiten hebben in wezen een ander doel dan en staan los van de wederverkoop, die mogelijk pas na lange tijd plaatsvindt of zelfs in het geheel niet, gelet op aan autoleasing inherente risico's als slijtage of tenietgaan. Het is met andere woorden van belang of de definitie van belastingplichtige wederverkoper ook ziet op de situatie, als aan de orde in het hoofdgeding, waarin de wederverkoop voor de betrokken belastingplichtige op het tijdstip van aankoop van het gebruikte goed niet het voornaamste, maar slechts zijn secundaire, aan de leasing ondergeschikte doel is.

34 Voor het bepalen van de draagwijdte van een bepaling van gemeenschapsrecht dient rekening te worden gehouden zowel met de bewoordingen en de context als met de doelstellingen van die bepaling (arresten van 15 oktober 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Jurispr. blz. I-5279, punt 11; 16 januari 2003, Maierhofer, C-315/00, Jurispr. blz. I-563, punt 27, en 15 juli 2004, Harbs, C-321/02, Jurispr. blz. I-7101, punt 28).

35 Het is waar dat de regeling betreffende belastingheffing over de winstmarge die door de belastingplichtige wederverkoper bij de levering van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten wordt behaald een bijzondere BTW-regeling is, die afwijkt van de algemene regeling van de Zesde richtlijn en die, evenals de andere bijzondere regelingen van de artikelen 24, 25 en 26 van deze richtlijn, enkel mag worden toegepast voorzover dit ter verwezenlijking van de doelstelling ervan noodzakelijk is (zie voor de toepassing van de regeling van artikel 26, respectievelijk die van artikel 25, arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin, C-308/96 en C-94/97, Jurispr. blz. I-6229, punt 34, en arrest Harbs, reeds aangehaald, punt 27).

36 Niettemin moet de uitlegging van de in artikel 26 bis van de Zesde richtlijn gebezigde termen in overeenstemming zijn met de doelstellingen die met de bij dit artikel ingevoerde bijzondere regeling worden nagestreefd en dient deze uitlegging het aan het gemeenschappelijke BTW-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit te eerbiedigen.

37 In dit verband zij opgemerkt dat de derde en de vijfde overweging van de considerans van richtlijn 94/5 de bedoeling van de wetgever, voorkoming van dubbele belasting en concurrentievervalsing, tot uitdrukking brengen (zie arrest van 1 april 2004, Stenholmen, C-320/02, Jurispr. blz. I-3509, punt 25).

38 Indien de levering door een leaseonderneming van een voertuig dat zij tweedehands heeft aangekocht, over de gehele verkoopprijs zou worden belast, terwijl zij de in de aankoopprijs begrepen BTW niet heeft kunnen aftrekken, zou dit het risico van dubbele belasting kunnen meebrengen.

39 Voorts verzet het beginsel van fiscale neutraliteit, waarop met name het door de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke BTW-stelsel is gebaseerd, zich ertegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld inzake de BTW-heffing (zie arrest van 16 september 2004, Cimber Air, C-382/02, Jurispr. blz. I-8379, punten 23 en 24).

40 Op de markt voor gebruikte auto's zou belasting van de totale verkoopprijs van de levering door leaseondernemingen concurrentievervalsing met zich brengen ten nadele van deze leaseondernemingen en ten gunste van met name tweedehandsautohandelaren, voor wie de regeling van belasting van de winstmarge geldt. Om te voldoen aan de gerechtvaardigde verwachting van kopers dat zij voor auto's met vergelijkbare eigenschappen dezelfde prijs betalen, ongeacht of deze worden verkocht door een tweedehandsautohandelaar of een leaseonderneming, kan deze laatste immers redelijkerwijs niet de door haar verschuldigde BTW in de prijs doorberekenen, met als gevolg dat haar winst evenredig afneemt.

41 Aldus kan door toepassing van de regeling van artikel 26 bis van de Zesde richtlijn op leaseondernemingen die hun bedrijfsactiviteiten in deze omstandigheden uitoefenen, precies het doel worden bereikt dat de communautaire wetgever zich met de vaststelling van deze regeling heeft gesteld, dat wil zeggen het vermijden van dubbele belasting en concurrentievervalsing op het gebied van gebruikte goederen.

42 In deze omstandigheden moet artikel 26 bis van de Zesde richtlijn, gelet op de doelstellingen ervan, aldus worden uitgelegd dat dit een onderneming die gebruikte voertuigen least, niet uitsluit van de categorie van belastingplichtige wederverkopers, daar de wederverkoop deel uitmaakt van de normale bedrijfsuitoefening van die onderneming en het doel van de wederverkoop ten tijde van de aankoop bestaat, ook al zijn haar activiteiten met betrekking tot wederverkoop secundair aan haar leaseactiviteiten.

43 Opgemerkt zij nog dat de Commissie er ter terechtzitting op heeft gewezen dat de lidstaten niet akkoord zijn gegaan met het voorstel dat hen in het kader van een ontwerp voor een „Zevende richtlijn" was gedaan om een gemeenschappelijke regeling voor de levering van gebruikte goederen vast te stellen op grond waarvan, eveneens ter vermijding van dubbele belastingheffing, de BTW op een gebruikt goed vóór de eindverkoop daarvan zou „herleven", zodat het zowel mogelijk zou worden om deze BTW af te trekken als om de heffing te baseren op de gehele verkoopprijs. Gesteld al dat, de lege ferenda, dit of een ander stelsel een betere garantie zou

hebben geboden dat over dergelijke leveringen BTW zou worden geheven, kan dit dan ook niet worden ingebracht tegen de uitlegging die het Hof dient te geven aan artikel 26 bis van de Zesde richtlijn. Dit artikel is immers nog steeds de enige regel van gemeenschapsrecht die in casu toepasselijk is.

44 Gelet op het voorgaande dient de tweede vraag aldus te worden beantwoord dat artikel 26 bis, A, sub e, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een onderneming die in het kader van haar normale bedrijfsactiviteiten voertuigen doorverkoopt die zij tweedehands had gekocht voor haar leaseactiviteiten, waarbij de wederverkoop ten tijde van de aanschaffing van het gebruikte goed niet het voornaamste doel maar een aan de leasing ondergeschikt secundair doel was, kan worden aangemerkt als „belastingplichtige wederverkoper" in de zin van dit artikel.

Kosten

45 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 13 B, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten**

inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/5/EG van de Raad van 14 februari 1994, moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling op grond waarvan belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd over handelingen waarbij een belastingplichtige goederen doorverkoopt, na deze voor zijn bedrijf te hebben gebruikt, waarvoor bij de aanschaffing geen uitsluiting van het recht op aftrek overeenkomstig artikel 17, lid 6, van deze richtlijn bestond, zelfs indien deze goederen waren aangeschaft van belastingplichtigen die geen BTW-aangifte hadden kunnen doen, zodat daardoor geen recht op aftrek is geopend.

2) **Artikel 26 bis, A, sub e, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 94/5, moet aldus worden uitgelegd dat een onderneming die in het kader van haar normale bedrijfsactiviteiten voertuigen doorverkoopt die zij tweedehands had gekocht voor haar leaseactiviteiten, waarbij de wederverkoop ten tijde van de aanschaffing van het gebruikte goed niet het voornaamste doel maar een aan de leasing ondergeschikt secundair doel was, kan worden aangemerkt als „belastingplichtige wederverkoper" in de zin van dit artikel.**

ondertekeningen