YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

8 päivänä joulukuuta 2005 *

Asiassa C-280/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Vestre Landsret (Tanska) on esittänyt 25.6.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 29.6.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Jyske Finans A/S

vastaan

Skatteministeriet,

Nordania Finans A/S:n ja **BG Factoring A/S**:n osallistuessa asian käsittelyyn,

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. Malenovský (esittelevä tuomari), J.-P. Puissochet, S. von Bahr ja U. Lõhmus,

julkisasiamies: L. A. Geelhoed,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.7.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Jyske Finans A/S, edustajanaan advokat E. Malberg,

— Nordania Finans A/S ja BG Factoring A/S, edustajinaan advokat H. Severin Hansen ja advokat T. K. Kristjansson Plesner,

— Tanskan hallitus, asiamiehenään J. Molde, avustajanaan advokat P. Biering,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään I. Pouli ja V. Kyriazopoulos,

— Puolan hallitus, asiamiehenään J. Pietras,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään L. Ström van Lier ja T. Fich,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.9.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.2.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/5/EY (EYVL L 60, s. 16; jäljempänä kuudes direktiivi), 13 artiklan B kohdan c alakohdan ja 26 a artiklan A kohdan e alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Jyske Finans A/S -niminen yhtiö (jäljempänä Jyske Finans) ja Skatteministeriet (Tanskan veroministeriö) ja jossa on kyse arvonlisäverosta, jota mainitulta yhtiöltä on vaadittu sen käytettyinä hankkimien ajoneuvojen jälleenmyyntien perusteella.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännökset

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta.

4 Mainitun direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 kohdan a alakohdassa säädetään, että näiden tavaroiden luovutusten veron peruste on kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen.

5 Saman direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään seuraavaa:

"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:

— —

c) — — sellaisten tavaroiden luovutukset, joiden hankinta tai valmistus ei 17 artiklan 6 kohdan nojalla ole oikeuttanut vähennykseen;

— —"

6 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. — —

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä [, jotka olivat voimassa tämän direktiivin voimaantulohetkellä]." *

7 Kuudennen direktiivin 26 a artiklassa, joka on lisätty direktiivin 94/5 1 artiklan 3 kohdalla, säädetään käytettyjä tavaroita sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineitä koskevista erityisistä arvonlisäverojärjestelyistä. Tämän 26 a artiklan nojalla verovelvollisen jälleenmyyjän suorittamia mainittujen tavaroiden luovutuksia verotetaan ainoastaan voittomarginaalista eli jälleenmyyjän luovutetusta tavarasta perimän myyntihinnan ja ostohinnan välisestä erotuksesta.

8 Direktiivin 94/5 johdanto-osan kolmannesta ja viidennestä perustelukappaleesta ilmenee, että näiden erityisjärjestelyiden tarkoitus on välttää kaksinkertainen verotus ja kilpailun vääristyminen verovelvollisten välillä.

* — Lainausta on korjattu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska direktiivin suomenkielinen versio on epätarkka.

9 Verovelvollisella jälleenmyyjällä tarkoitetaan kuudennen direktiivin 26 a artiklan A kohdan e alakohdan mukaan "verovelvollista, joka taloudellisen toimintansa puitteissa ostaa tai hankkii yrityksensä tarpeisiin [taikka tuo maahan] jälleenmyyntitarkoituksessa käytettyjä tavaroita". *

Kansalliset säännökset

10 Arvonlisäverolain (momslov), sellaisena kuin se on muutettuna 18.5.1994 annetulla lailla nro 375 ja 21.12.1994 annetulla muutoslailla nro 1114 (jäljempänä arvonlisäverolaki), 8 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Luovutuksella korvausta vastaan tarkoitetaan liikeyrityksen omaisuuden myyntiä silloin, kun omaisuudesta on ollut esimerkiksi se ostettaessa tai valmistettaessa joko täysi tai osittainen vähennysoikeus."

11 Arvonlisäverolain 13 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

"Sellaisten tavaroiden luovutukset, joita on käytetty 1 momentin nojalla verosta vapautettuun toimintaan, sekä sellaisten tavaroiden luovutukset, joiden hankinta tai valmistus ei 9 luvun nojalla ole oikeuttanut vähennykseen, on vapautettu verosta."

12 Mainitun lain 9 luvun 42 §:n 1 momentin 7 kohdassa säädetään, että yritykset eivät voi vähentää hankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa, joka koskee "sellaisten henkilömoottoriajoneuvojen hankintaa ja käyttöä, jotka soveltuvat korkeintaan 9 henkilön kuljetukseen (ks. kuitenkin 4, 6 ja 7 mom.)".

* — Lainausta on korjattu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska direktiivin suomenkielinen versio on epätarkka.

13 Mainitun 42 §:n 6 momentissa säädetään seuraavaa:

"Liikeyritykset, jotka myyvät tai vuokraavat moottoriajoneuvoja tai harjoittavat autokoulutoimintaa, voivat 1 momentin 7 kohdan säännöksen estämättä vähentää tähän toimintaan liittyvästä ostosta — — suoritettavan veron."

14 Saman lain 17 luvussa pannaan täytäntöön direktiivin 94/5 säännökset, jotka koskevat muiden muassa käytettyjä tavaroita koskevia erityisjärjestelyjä.

15 Mainitun 17 luvun 69 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Liikeyritykset, jotka jälleenmyyntiä varten ostavat muiden muassa käytettyjä tavaroita tai taide-, keräily- tai antiikkiesineitä, voivat suorittaa veron kyseisten tavaroiden jälleenmyynnin yhteydessä tämän luvun säännösten mukaisesti."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Jyske Finans harjoittaa moottoriajoneuvojen leasingtoimintaa. Tämän toiminnan harjoittamista varten se hankkii joko uusia ajoneuvoja tai käytettyjä ajoneuvoja. Viimeksi mainittujen hankinta tapahtuu ilman hintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennysmahdollisuutta, koska kansallisen lainsäädännön mukaan myyjät eivät ole voineet ilmoittaa ajoneuvon hintaan sisältyvää arvonlisäveroa.

17 Jyske Finans on 1.1.1999–31.5.2001 jälleenmyynyt leasingsopimuksen päätteeksi 145 ajoneuvoa, jotka oli hankittu käytettyinä. Tanskan veroviranomaiset ovat toukokuussa 2001 vaatineet siltä arvonlisäveroa, joka niiden mukaan näistä jälleenmyynneistä oli maksettava ja jonka määrä oli 2 236 413 Tanskan kruunua (DKK) (eli noin 299 500 euroa).

18 Jyske Finans on riitauttanut tämän velan Vestre Landsretissa vedoten siihen, että sen maksaminen johtaisi arvonlisäveron kantamiseen kahteen kertaan, koska se ei ollut voinut käyttää vähennysoikeuttaan sen arvonlisäveron osalta, joka on sisältynyt käytettyjen ajoneuvojen hankintahintaan ja jota ei ole ilmoitettu. Se väitti, että veroviranomaisten päätökselle ei ollut laillista perustetta arvonlisäverolaissa ja että se oli kuudennen direktiivin vastainen. Nordania Finans A/S- ja BG Factoring A/S -nimiset yhtiöt tulivat väliintulijoiksi tässä oikeusasteessa tukemaan Jyske Finansin vaatimuksia.

19 Vestre Landsret katsoi, että pääasiassa oli kyse yhtäältä siitä, oliko verotusvaatimus kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan vastainen, ja toisaalta siitä, oliko Jyske Finansilla oikeus vedota käytettyjen tavaroiden myyntien verotusta koskevaan erityisjärjestelyyn eli marginaaliverotukseen, josta säädetään saman direktiivin 26 a artiklassa. Se katsoi, että pääasian ratkaisu riippui siitä, miten näitä mainitun direktiivin kahta säännöstä oli tulkittava. Näin ollen Vestre Landsret päätti keskeyttää asian käsittelyn ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko kuudennen — — direktiivin — — 13 artiklan B kohdan c alakohtaa yhdessä kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan kanssa tulkittava siten, että kyseiset säännökset estävät jäsenvaltiota pitämästä voimassa jäsenvaltion arvonlisäverolain mukaisen oikeustilan, jonka mukaan verovelvollinen, jonka hallussa on laajamittaisesti ollut elinkeinon harjoittamiseen liittyvänä omaisuutena investointitavaroita, on

— erotuksena käytettyjen autojen kauppiaista ja muista elinkeinonharjoittajista, jotka myyvät käytettyjä autoja — velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa näiden investointitavaroiden myynnistä, vaikka ne on ostettu verovelvollisilta, jotka eivät ole ilmoittaneet näiden tavaroiden hinnasta laskutettavaa veroa, mistä johtuen kyseinen henkilö ei ole voinut vähentää arvonlisäveroa tavaroita hankittaessa?

2) Onko kuudennen — — direktiivin 26 a artiklan A kohdan e alakohtaa tulkittava siten, että käsitteellä 'verovelvollinen jälleenmyyjä' viitataan ainoastaan henkilöihin, joiden pääasiallisena elinkeinona on käytettyjen ajoneuvojen ostaminen ja myyminen, kun kyseiset käytetyt tavarat ostetaan ainoastaan tai ensisijaisesti niiden jälleenmyyntiin liittyvässä voitonhankkimistarkoituksessa, vai viitataanko käsitteellä myös henkilöihin, jotka tavallisesti myyvät kyseiset tavarat edellä kuvailluissa olosuhteissa vuokraamisen jälkeen osana taloudellisen leasingtoimintansa kokonaisuutta?"

Ennakkoratkaisukysymykset

Ensimmäinen kysymys

20 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan säännöksiä tulkittava siten, että arvonlisäverovapautus, josta niissä säädetään sellaisten tavaroiden luovutusten osalta, joiden hankinnasta ei ole ollut mainitun direktiivin 17 artiklan 6 kohdan mukaan vähennysoikeutta, on esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäverollisia ovat kaikki toimet, joilla verovelvollinen myy edelleen elinkeinotoiminnassaan käyttämiään tavaroita, joiden hankinta ei ole ollut vähennyskelpoinen siitä syystä, että verovelvolliset, joilta tavarat on hankittu, eivät ole voineet ilmoittaa arvonlisäveroa.

21 Aluksi on muistutettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen tässä ominaisuudessa vastikkeellisesti suorittamasta tavaroiden luovutuksesta tai palvelusta, kuten mainitun direktiivin 2 artiklassa todetaan (ks. erityisesti asia C-8/01, Taksatorringen, tuomio 20.11.2003, Kok. 2003, s. I-13711, 36 kohta ja asia C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I-1527, 29 kohta).

22 On todettava myös, että jäsenvaltioille on annettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa lupa pitää voimassa mainitun direktiivin voimaantullessa olemassa olleet vähennysoikeuden rajoitusta koskevat säännöksensä siihen asti, kunnes neuvosto antaa tässä artiklassa tarkoitetut säännökset (ks. asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, Kok. 2001, s. I-4493, 19 kohta).

23 Koska neuvosto ei ole hyväksynyt yhtäkään komission kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan ensimmäisen alakohdan nojalla sille esittämistä ehdotuksista, jäsenvaltiot voivat pitää voimassa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoittamista koskevat olemassa olevat säännöksensä siihen asti, kunnes yhteisön lainsäätäjä luo vähennysoikeuden rajoittamista koskevan yhteisön järjestelmän ja lähentää näin asteittain jäsenvaltioiden kansallisia arvonlisäverolainsäädäntöjä (em. asia komissio v. Ranska, tuomion 20 kohta). Yhteisön oikeus ei siten sisällä tällä hetkellä mitään säännöstä, jossa lueteltaisiin ne kustannukset, joista arvonlisäveroa ei ole oikeutta vähentää.

24 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan säännöksissä säädetty poikkeus voi siten koskea ainoastaan sellaisten tavaroiden luovutuksia, joiden hankintaa on koskenut kansallisessa lainsäädännössä säädetty vähennysoikeuden rajoitus. Tämän artiklan sanamuotoa ei tältä osin voi tulkita millään sellaisella tavalla, joka mahdollistaisi sen välttämisen, että verovelvollista, joka ei voi vedota tällaiseen rajoitukseen, verotetaan kahteen kertaan.

25 Jos sellaisessa kansallisessa lainsäädännössä, josta on kyse pääasiassa, säädetään, että yritykset, joiden toimialana on moottoriajoneuvojen vuokraus, voivat vähentää veron tähän toimintaan tarkoitetuista hankinnoista, siitä seuraa, että se, että tällainen yritys hankkii ajoneuvon, ei kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdassa tarkoitetun mainitun direktiivin 17 artiklan 6 kohdan mukaisen vähennysoikeuden rajoituksen piiriin. Tämän ajoneuvon jälleenmyynnin ei siten voida katsoa kuuluvan luovutuksiin, joihin sovelletaan mainitun 13 artiklan B kohdan c alakohdan mukaista vapautusta. Se, että tällaisesta hankinnasta ei ole ollut vähennysoikeutta, koska kuten pääasiassa, se on tehty sellaisilta myyjiltä, jotka eivät itse ole kansallisen lainsäädännön mukaan voineet vähentää ajoneuvo-ostoonsa sisältyvää arvonlisäveroa ja jotka näin ollen eivät ole ilmoittaneet myyntiin sisältyvää arvonlisäveroa, ei vaikuta tämän hankinnan luokitteluun mainittua 13 artiklaa sovellettaessa.

26 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan c alakohdan säännöksiä on tulkittava niin, että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäverollisia ovat toimet, joilla verovelvollinen myy edelleen elinkeinotoiminnassaan käyttämiään tavaroita, joiden hankintaa ei ole koskenut mainitun direktiivin 17 artiklan 6 kohdan mukainen vähennysoikeuden rajoitus, vaikka mainittu hankinta, joka on tehty verovelvollisilta, jotka eivät ole voineet ilmoittaa arvonlisäveroa, ei ole tästä syystä ollut vähennyskelpoinen.

Toinen kysymys

27 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, onko verovelvollinen, joka toimintaa tavanomaisesti harjoittaessaan myy edelleen ajoneuvoja, jotka hän on hankkinut käytettynä tarkoituksenaan käyttää niitä leasingtoiminnassaan, kuudennen direktiivin 26 a artiklassa tarkoitettu verovelvollinen jälleenmyyjä.

28 Tällä artiklalla, joka on lisätty direktiivillä 94/5, otettiin käyttöön erityisjärjestelyjä verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamisessa käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten yhteydessä.

29 On todettava, että kuudennen direktiivin 26 a artiklan A kohdan e alakohdan säännöksissä määritellään verovelvollinen jälleenmyyjä verovelvolliseksi, joka taloudellisen toimintansa puitteissa ostaa tai hankkii yrityksensä tarpeisiin taikka tuo maahan jälleenmyyntitarkoituksessa käytettyjä tavaroita tai taide-, keräily- tai antiikkiesineitä.

30 Useiden kuudennen direktiivin versioiden, muun muassa englanninkielisen version, perusteella voi syntyä vaikutelma, että ilmaisu jälleenmyyntitarkoituksessa koskee ainoastaan verbiä tuo maahan, joka välittömästi edeltää tätä ilmaisua. Näin ollen voitaisiin todeta, että kun on kyse hankinnoista, joista pelkästään on kyse pääasiassa, kuudennen direktiivin sanamuoto ei edellytä, että ollakseen verovelvollinen jälleenmyyjä asianomaisella olisi tullut käytetyn tavaran hankintahetkellä olla tarkoitus myydä se edelleen. Näin ollen tämän määritelmän ulkopuolelle ei voitaisi mitenkään sulkea leasingyritystä, joka ostaa taloudellisen toimintansa puitteissa käytettyjä tavaroita, kuten Jyske Finans.

31 Tältä osin on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisön oikeussääntöjä on tulkittava ja sovellettava yhtenäisesti ottaen huomioon kaikilla yhteisön virallisilla kielillä laaditut versiot (ks. vastaavasti mm. asia 19/67, Van der Vecht, tuomio 5.12.1967, Kok. 1967, s. 445 ja 456; asia C-219/95 P, Ferriere Nord v. komissio, tuomio 17.7.1997, Kok. 1997, s. I-4411, 15 kohta ja asia C-371/02, Björnekulla Fruktindustrier, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-5791, 16 kohta). Yhteisön säädöksen erikielisten versioiden poiketessa toisistaan kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava sen lainsäädännön systematiikan ja tavoitteen mukaan, jonka osa säännös on (asia C-437/97, EKW ja Wein & Co, tuomio 9.3.2000, Kok. 2000, s. I-1157, 42 kohta ja asia C-1/02, Borgmann, tuomio 1.4.2004, Kok. 2004, s. I-3219, 25 kohta).

32 Direktiivin 94/5 johdanto-osan toisesta, kolmannesta ja viidennestä perustelukappaleesta ilmenee, että yhteisön lainsäätäjä on välttääkseen kaksinkertaisen verotuksen ja kilpailun vääristymisen sekä mainittujen jäsenvaltioiden sisällä että niiden keskinäisissä suhteissa pyrkinyt tietyiltä osin yhtenäistämään jäsenvaltioissa tuolloin sovellettuja hyvin erilaisia järjestelyitä käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden verotuksen osalta. Näin ollen ilmaisun jälleenmyyntitarkoituksessa tulkitseminen koskemaan ainoastaan maahantuontia olisi vastoin yhteisön lainsäätäjän kokonaistavoitetta, joka on yhtenäinen sääntelyjärjestelmä käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden osalta. Näin ollen mainitun ilmauksen on katsottava koskevan myös ostoja tai hankintoja yrityksen tarpeisiin.

33 Vastattavana on siten kysymys, koskeeko kuudes direktiivi viitatessaan verovelvolliseen jälleenmyyjään, joka ostaa käytettyjä tavaroita "jälleenmyyntitarkoituksessa", ainoastaan verovelvollista, joka suorittaa hankinnan jälkeen ainoastaan lähinnä teknisiä ajoneuvojen valmistelutoimia tarkoituksenaan suoraan ja välittömästi myydä nämä ajoneuvot edelleen, vai koskeeko se myös verovelvollista, joka harjoittaa ajoneuvojen vuokraustoimintaa ennen niiden jälleenmyyntiä. Tällainen vuokraustoiminta on tosiasiallisesti päämäärältään riippumatonta jälleenmyynnistä, joka saattaa tapahtua vasta pitkän ajan kuluttua tai jota ei ehkä tapahdu lainkaan, kun otetaan huomioon ajoneuvojen vuokraukseen liittyvät epävarmuustekijät, kuten kuluminen ja tuhoutuminen. Toisin sanoen on arvioitava sitä, kattaako verovelvollisen jälleenmyyjän käsite myös sellaisen tilanteen, josta on kyse pääasiassa ja jossa jälleenmyynti ei kyseisen verovelvollisen kannalta itse asiassa ole käytetyn tavaran hankintahetkellä pääasiallinen tavoite vaan ainoastaan toissijainen tavoite, joka on vuokraustavoitteeseen nähden liitännäinen.

34 On syytä muistuttaa, että yhteisön oikeuden säännöksen 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-321/02, Harbs, tuomio 15.7.2004, Kok. 2004, s. I-7101, 28 kohta).

35 Järjestely verovelvollisen jälleenmyyjän saaman voittomarginaalin verottamiseksi käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- tai antiikkiesineiden luovutusten yhteydessä on kylläkin arvonlisäverotuksessa erityisjärjestely, joka poikkeaa kuudennen direktiivin yleisestä järjestelmästä ja jota kuten muitakin mainitun direktiivin 24, 25 ja 26 artiklassa säädettyjä erityisjärjestelyjä on sovellettava vain siltä osin kuin se on tarpeen järjestelyn tavoitteen saavuttamisen kannalta (ks. 26 artiklassa säädetyn järjestelmän soveltamisesta yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998, Kok. 1998, s. I-6229, 34 kohta ja 25 artiklassa säädetyn järjestelmän soveltamisesta em. asia Harbs, tuomion 27 kohta).

36 Kuudennen direktiivin 26 a artiklan säännösten sanamuodon tulkinnan on kuitenkin vastattava tällä artiklalla perustetun erityisjärjestelyn tavoitteita ja noudatettava yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään kuuluvan verotuksen neutraalisuuden periaatteen asettamia vaatimuksia.

37 Tältä osin on todettava, että direktiivin 94/5 johdanto-osan kolmannessa ja viidennessä perustelukappaleessa ilmaistaan yhteisön lainsäätäjän aikomus välttää kaksinkertainen verotus ja kilpailun vääristyminen (ks. asia C-320/02, Stenholmen, tuomio 1.4.2004, Kok. 2004, s. I-3509, 25 kohta).

38 Se, että leasingyrityksen suorittamaa sellaisen ajoneuvon luovutusta, jonka se on hankkinut käytettynä, verotetaan koko myyntihinnasta, vaikka yritys ei ole hankintahetkellä voinut vähentää arvonlisäveroa, joka jää ostohintaan sisältyväksi, voi aiheuttaa kaksinkertaisen verotuksen.

39 Lisäksi verotuksen neutraalisuuden periaate, johon muun muassa kuudennella direktiivillä käyttöön otettu yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu, estää sen, että samoja liiketoimia suorittavia talouden toimijoita kohdellaan arvonlisäveron perimisessä eri tavalla (ks. asia C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004, Kok. 2004, s. I-8379, 23 ja 24 kohta).

40 Se, että leasingyritysten suorittamaa luovutusta verotettaisiin koko myyntihinnasta, aiheuttaisi käytettyjen ajoneuvojen myyntimarkkinoilla kilpailun vääristymän, jossa nämä yritykset kärsisivät ja muun muassa sellaiset käytettyjä ajoneuvoja myyvät yritykset, joihin sovelletaan voittomarginaaliverotusjärjestelyä, hyötyisivät. Koska leasingyritys pyrkii vastaamaan ostajien perusteltuihin odotuksiin maksaa sama hinta samoilla ominaisuuksilla varustetuista ajoneuvoista riippumatta siitä, myykö ne käytettyjä ajoneuvoja myyvä yritys vai leasingyritys, se ei voi kohtuullisesti vyöryttää tähän hintaan arvonlisäveroa, joka sen on maksettava, mistä seuraa, että yrityksen marginaali alenee vastaavalla määrällä.

41 Kuudennen direktiivin 26 a artiklassa säädetyn järjestelyn soveltaminen leasingyrityksiin, jotka harjoittavat mainitunlaista toimintaa, mahdollistaa nimenomaan yhteisön lainsäätäjän sen tavoitteen saavuttamisen, jonka tämä on tämän järjestelyn hyväksyessään asettanut ja joka on kaksinkertaisen verotuksen ja kilpailun vääristymisen välttäminen käytettyjen tavaroiden osalta.

42 Kun siten otetaan huomioon kuudennen direktiivin 26 a artiklan tavoitteet, tätä artiklaa on tulkittava siten, että se ei sulje verovelvollisten jälleenmyyjien joukosta pois käytettynä hankittujen ajoneuvojen leasingyritystä, jos jälleenmyynti on osa sen toiminnan tavanomaista harjoittamista ja jälleenmyyntitavoite on tiedossa hankintahetkellä, vaikka sen jälleenmyyntitoiminta olisikin toissijaista vuokraustoimintaan nähden.

43 On edelleen todettava, että komissio on istunnossa todennut, että jäsenvaltiot eivät olleet hyväksyneet niille ehdotuksessa seitsemänneksi direktiiviksi tehtyä ehdotusta yhteisen järjestelyn hyväksymisestä käytettyjen tavaroiden verotuksessa; tämän ehdotuksen mukaan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi käytetyn tavaran arvonlisävero muodostetaan uudelleen ennen sen lopullista jälleenmyyntiä, jotta tämä arvonlisävero voidaan sekä vähentää että samalla verottaa koko myyntihintaa. Vaikka tällainen järjestely tai joku muu järjestely mahdollistaisikin de lege ferenda jatkossa sen takaamisen paremmin, että tällaisista luovutuksista kannetaan

arvonlisävero, siihen ei kuitenkaan voida vedota yhteisöjen tuomioistuimen kuudennen direktiivin 26 a artiklasta tekemää tulkintaa vastaan, ja tämä artikla on ainoa yhteisön oikeuden oikeussääntö, jota tällä hetkellä voidaan soveltaa käsiteltävänä olevaan asiaan.

44 Kun kaikki edellä esitetty otetaan huomioon, toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 26 a artiklan A kohdan e alakohtaa on tulkittava niin, että yritys, joka toimintaansa tavanomaisesti harjoittaessaan myy edelleen käytettynä leasingvuokraustoimintaansa varten hankkimiaan ajoneuvoja ja jolle jälleenmyynti ei ole käytetyn tavaran hankintahetkellä pääasiallinen tavoite vaan ainoastaan toissijainen tavoite, joka on vuokraustoiminnan liitännäinen, voidaan katsoa tässä säännöksessä tarkoitetuksi verovelvolliseksi jälleenmyyjäksi.

Oikeudenkäyntikulut

45 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste

— 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.2.1994 annetulla neuvoston direktiivillä 94/5/EY, 13 artiklan B kohdan c alakohdan säännöksiä on tulkittava niin, että ne eivät ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan arvonlisäverollisia ovat toimet, joilla verovelvollinen myy edelleen elinkeinotoiminnassaan käyttämiään tavaroita, joiden hankintaa ei ole koskenut mainitun direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna, 17 artiklan 6 kohdan mukainen vähennysoikeuden rajoitus, vaikka mainittu hankinta, joka on tehty verovelvollisilta, jotka eivät ole voineet ilmoittaa arvonlisäveroa, ei ole tästä syystä ollut vähennyskelpoinen.

2) **Kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 94/5, 26 a artiklan A kohdan e alakohtaa on tulkittava niin, että yritys, joka toimintaansa tavanomaisesti harjoittaessaan myy edelleen käytettynä leasingvuokraustoimintaansa varten hankkimiaan ajoneuvoja ja jolle jälleenmyynti ei ole käytetyn tavaran hankintahetkellä pääasiallinen tavoite vaan ainoastaan toissijainen tavoite, joka on vuokraustoiminnan liitännäinen, voidaan katsoa tässä säännöksessä tarkoitetuksi verovelvolliseksi jälleenmyyjäksi.**

Allekirjoitukset