EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

8. detsember 2005 *

Kohtuasjas C-280/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Vestre Landsret'i (Taani) 25. juuni 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. juunil 2004, menetluses

Jyske Finans A/S

versus

Skatteministeriet,

menetluses osalesid:

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S,

* Kohtumenetluse keel: taani.

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J. Malenovský (ettekandja), J.-P. Puissochet, S. von Bahr ja U. Lõhmus,

kohtujurist: L. A. Geelhoed,
kohtusekretär: asekohtusekretär H. von Holstein,

arvestades kirjalikus menetluses ja 7. juuli 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Jyske Finans A/S, esindaja: advokaat E. Malberg,

— Nordania Finans A/S ja BG Factoring A/S, esindajad: advokaadid H. Severin Hansen ja T. K. Kristjansson Plesner,

— Taani valitsus, esindaja: J. Molde, keda abistas advokaat P. Biering,

— Kreeka valitsus, esindajad: I. Pouli ja V. Kyriazopoulos,

— Poola valitsus, esindaja: J. Pietras,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: L. Ström van Lier ja T. Fich,

olles 22. septembri 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 14. veebruari 1994. aasta direktiiviga 94/5/EÜ (EÜT L 60, lk 16; ELT eriväljaanne 09/01, lk 255; edaspidi „kuues direktiiv"), artikli 13 B osa punkti c ja artikli 26a A osa punkti e tõlgendamist.

2 Nimetatud eelotsusetaotlus esitati Jyske Finans A/S (edaspidi „Jyske Finans") ja Skatteministerieti (Taani maksu- ja aktsiisiministeerium) vahelise kohtuvaidluse raames, mille esemeks on käibemaks, mille tasumist nimetatud äriühingult nõuti seoses kasutatult omandatud sõidukite edasimüügitehingutega.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 2 lõikele 1 maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Nimetatud direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a kohaselt mõistetakse kaupade tarnimise puhul maksustatava summana kõike tasuna käsitatavat, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult on saanud või saab.

5 Sama direktiivi artikli 13 B osa sätestab:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...].

c) [...] kauba tarnimine, mille omandamisel või valmistamisel ei võinud artikli 17 lõike 6 kohaselt käibemaksu maha arvata;

[...]".

6 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 kohaselt:

„Hiljemalt neli aastat pärast käesoleva direktiivi jõustumist otsustab nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks. [...]

Eespool nimetatud eeskirjade jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada erandid, mis sisalduvad käesoleva direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides."

7 Direktiivi 94/5 artikli 1 lõikega 3 lisatud kuuenda direktiivi artikkel 26a kehtestab käibemaksustamise erikorra, mis on kohaldatav kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes. Nimetatud artikli 26a kohaselt maksustatakse maksukohustuslike vahendajate poolt teostatavate kõnesolevate kaupade tarnete puhul ainult saadud kasum, s.o maksukohustusliku vahendaja poolt üleantava kauba eest võetava müügihinna ja ostuhinna vahe.

8 Direktiivi 94/5 kolmandast ja viiendast põhjendusest nähtuvalt on selle erikorra eesmärk vältida topeltmaksustamist ja maksukohustuslaste konkurentsi moonutusi.

9 Maksukohustuslik vahendaja on kuuenda direktiivi artikli 26a A osa punkti e kohaselt määratletud kui „maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ostab või omandab oma ettevõtte tarvis või impordib edasimüügiks kasutatud kaupu".

Siseriiklikud õigusnormid

10 18. mai 1994. aasta seadusega nr 375 ja 21. detsembri 1994. aasta seaduse muutmise seadusega nr 1114 muudetud käibemaksu seaduse (momslov; edaspidi „käibemaksuseadus") § 8 lõige 1 sätestab:

„Tarnimine tasu eest hõlmab ka äriühingu vara müüki juhtudel, kui ettevõtjal on osaline või täielik mahaarvamise õigus, eelkõige teatava vara omandamisel või tootmisel."

11 Käibemaksuseaduse § 13 lõike 2 kohaselt:

„Käibemaksuga ei maksustata kaupade tarnimist tingimusel, et neid kaupu kasutatakse ainult käesoleva §-i lõike 1 kohaselt käibemaksu tasumisest vabastatud ettevõttes, ning selliste kaupade omandamist või valmistamist, millele ei laiene 9. peatükis sätestatud mahaarvamisõigus".

12 Nimetatud seaduse 9. peatüki artikli 42 lõike 1 punkt 7 näeb ette, et ettevõtted ei või maha arvata sisendkäibemaksu, mis on seotud „maksimaalselt 9 inimese transportimiseks mõeldud autode omandamise ja haldamisega, arvestades siiski lõigetes 4, 6 ja 7 sätestatut".

13 Vastavalt sellesama § 42 lõikele 6:

„Mootorsõidukeid vahendavad või liisingule andvad või autokooli haldavad ettevõtted võivad hoolimata lõike 1 punktis 7 sätestatust maha arvata selle tegevuse eesmärgil tehtud soetustehingutelt [...] tasutud maksu."

14 Sama seaduse 17. peatükis on üle võetud direktiivi 94/5 sätted erikorra kohta, mida kohaldatakse muu hulgas kasutatud kaupade valdkonnas.

15 17. peatüki § 69 lõige 1 sätestab:

„Ettevõtted, mis edasimüügi eesmärgil ostvad muu hulgas kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsiooni- või antiikesemeid, võivad edasimüügi korral tasuda käibemaksu asjassepuutuvatelt kaupadelt vastavalt käesolevas peatükis sätestatud normidele."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 Jyske Finans on tegev autode müüjana liisingulepingu alusel. Selle tegevuse tarvis omandab ta kas uusi või kasutatud sõidukeid. Viimaste puhul toimub omandamine ilma võimaluseta hinnas sisalduv käibemaks maha arvata, kuna vastavalt siseriiklikule õigusele ei ole müüjad saanud sõiduki hinnalt käibemaksu deklareerida.

17 Ajavahemikul 1. jaanuarist 1999 kuni 31. maini 2001 müüs Jyske Finans liisingulepingu alusel 145 sõidukit, mis olid omandatud kasutatult. Taani maksuhaldur nõudis Jyske Finansilt 2001. aasta mais nendelt edasimüügitehingutelt maksuhalduri arvates tasumisele kuuluva käibemaksu tasumist summas 2 236 413 Taani krooni (umbes 299 500 eurot).

18 Jyske Finans vaidlustas selle võla Vestre Landsretis, tuues välja, et selle tasumine viiks käibemaksuga topeltmaksustamiseni, kuna tal ei olnud võimalik kasutada selle käibemaksu mahaarvamise õigust, mis jääb kasutatud sõidukite ostuhinna sisse ja mida ei saa deklareerida. Ta väitis, et maksuhalduri otsuse õiguslik alus ei tulene käibemaksuseadusest ning et see on vastuolus kuuenda direktiiviga. Äriühingud Nordania Finans A/S ja BG Factoring A/S astusid selles kohtuastmes menetlusse Jyske Finansi väidete toetuseks.

19 Vestre Landsret leidis, et põhikohtuasi puudutab esiteks küsimust, kas maksunõue on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktiga c, ja teiseks, kas Jyske Finansil oli õigus kasutada sama direktiivi artiklis 26a sätestatud kasutatud kaupade müügi kasumi maksustamise erikorda. Vestre Landsreti hinnangul sõltus põhikohtuasja lahendamine neile kahele sättele antavast tõlgendusest. Neil asjaoludel otsustas Vestre Landsret menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi [...] artikli 13 B osa punkti c, koostoimes artikli 2 punktiga 1 ja artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a, tuleb tõlgendada selliselt, et kõnealused sätted keelavad liikmesriigil säilitada käibemaksuseadusest tulenevat õiguslikku olukorda, mille kohaselt on maksukohustuslane, kes erinevalt kasutatud autode edasimüüjatest ja teistest kasutatud sõidukite müügiga tegelevatest ettevõtjatest on oma ettevõtte vara hulka arvanud suures ulatuses

kapitalikaupu, kohustatud maksma nende kaupade müügilt käibemaksu isegi juhul, kui need on ostetud maksukohustuslastelt, kes ei deklareerinud käibemaksu nende kaupade hinnalt, mille tulemusena ei olnud kauba omandamisel õigust käibemaksu maha arvata?

2. Kas kuuenda direktiivi [...] artikli 26a [...] A osa punkti e tuleb tõlgendada selliselt, et mõiste „maksukohustuslik vahendaja" hõlmab ainult isikuid, kelle põhitegevus on kasutatud sõidukite ost ja müük, kui nende kasutatud kaupade soetamise [...] ainus või peamine eesmärk on tulu teenimine nende edasimüügilt, või hõlmab see mõiste ka isikuid, kes tavaliselt müüvad kasutatud kaupa liisinguperioodi lõppedes eelkirjeldatud tingimustel kõrvaltegevusena oma peamisest, liisinguga seotud majandustegevusest?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

20 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti c sätteid tuleb tõlgendada selliselt, et selles ette nähtud maksuvabastusega käibemaksu tasumisest seoses kaupade tarnimisega, mille omandamisel ei võinud nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 6 kohaselt käibemaksu maha arvata, on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kehtestavad käibemaksu tehingutele, mille alusel maksukohustuslane müüb pärast oma ettevõtte vara hulka arvamist edasi kaupu, mis on soetatud maksukohustuslastelt, kellel ei ole olnud võimalik neilt käibemaksu deklareerida ja mis seetõttu ei anna õigust käibemaksu mahaarvamiseks.

21 Esiteks tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artiklis 13 maksuvabastuste kindlaksmääramiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades seda, et need maksuvabastused kujutavad endast erandit üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga kõik kaubad või teenused, mida maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, on tasu eest tarninud või osutanud (vt eelkõige 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen, EKL 2003, lk I-13711, punkt 36, ja 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-428/02: Fonden Marselisborg Lystbådehavn, EKL 2005, lk I-1527, punkt 29).

22 Tuleb ka meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 kohaselt on liikmesriikidel õigus säilitada oma õigusaktides sisalduvad mahaarvamisõigust puudutavad erandid, mis on jõus nimetatud direktiivi jõustumise ajal, niikaua kui komisjon võtab vastu selles artiklis ette nähtud õigusnormid (vt 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C-345/99: komisjon *v.* Prantsusmaa, EKL 2001, lk I-4493, punkt 19).

23 Kuna nõukogu ei ole ühtegi talle komisjoni poolt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimese lõigu alusel esitatud ettepanekut vastu võtnud, on liikmesriikidel õigus säilitada oma õigusaktides sisalduvaid käibemaksu mahaarvamisõigust puudutavad erandid niikaua, kui ühenduse seadusandja kehtestab ühenduse erandite süsteemi ja ühtlustab seeläbi järk-järgult liikmesriikide õigusnormid käibemaksu valdkonnas (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Prantsusmaa, punkt 20). Ühenduse õigus ei sisalda käesoleval hetkel ühtegi sätet, milles oleks loetletud kulutused, mis on käibemaksu mahaarvamise õiguse alt välja arvatud.

24 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti c sätetega ette nähtud maksuvabastused kehtivad seega ainult selliste kaupade tarnimisel, mille omandamisel ei võinud liikmesriigi õiguse kohaselt käibemaksu maha arvata. Kõnealuse artikli sätteid ei saa sellega seoses tõlgendada ühelgi viisil, mis teeb võimalikuks vältida sellise maksukohustuslase topeltmaksustamise olukorda sattumist, kes ei saa ühtegi sellist maksuvabastust kasutada.

25 Kui sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas näevad ette, et mootorsõidukite liisingule andmisega tegelevad ettevõtjad võivad sellel eesmärgil tehtud soetustehingutelt tasutud maksu maha arvata, on selle tagajärjeks, et sõiduki omandamine seda liiki ettevõtte poolt ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 6 vastava mahaarvamisõigusest kehtestatud erandi alla sama direktiivi artikli 13 B osa punkti c tähenduses. Sellise sõiduki edasimüümine ei kuulu tarnete hulka, mille puhul saab kasutada kõnesoleva artikli 13 B osa punktis c ette nähtud maksuvabastust. Asjaolu, et selline omandamine ei anna õigust mahaarvamiseks põhjusel, et sarnaselt põhikohtuasjaga ei ole müüjad tulenevalt siseriiklikust õigusest ka ise saanud oma ostu sooritamisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata ning seetõttu ei ole nad edaspidi käibemaksu deklareerinud, ei mõjuta selle soetustehingu kvalifikatsiooni sellesama artikli 13 kohaldamisel.

26 Neil asjaoludel tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti c sätteid tuleb tõlgendada selliselt, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kehtestavad käibemaksu tehingutele, mille alusel maksukohustuslane müüb pärast oma ettevõtte vara hulka arvamist edasi kaupu, mille omandamisel ei võinud nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 6 kohaselt käibemaksu maha arvata ka juhul, kui kõnesolevad kaubad on soetatud maksukohustuslastelt, kellel ei olnud võimalik neilt käibemaksu deklareerida ning mis seetõttu ei ole anna õigust käibemaksu mahaarvamiseks.

Teine küsimus

27 Teise küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas maksukohustuslast, kes oma tavalise tegevuse käigus müüb edasi sõidukeid, mida ta on soetanud kasutatult oma liisingutegevuse tarvis, võib pidada „maksukohustuslikuks vahendajaks" kuuenda direktiivi artikli 26a tähenduses.

28 See direktiiviga 94/5 sisse viidud artikkel kehtestab erikorra maksukohustuslike vahendajate poolt kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnimisel saadud kasumi maksustamiseks.

29 Tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 26a A osa punktis e on maksukohustuslik vahendaja määratletud kui maksukohustuslane, kes oma majandustegevuse käigus ostab või omandab oma ettevõtte tarvis või impordib edasimüügiks kasutatud kaupu ja/või kunstiteoseod, kollektsiooni- või antiikesemeid.

30 Paljude kuuenda direktiivi versioonide, sealhulgas ingliskeelse versiooni põhjal võib jääda mulje, et väljend „edasimüügiks" seondub ainult sellele vahetult eelneva tegusõnaga „impordib". Seetõttu võiks mõõnda, et kuuenda direktiivi tekst ei nõua soetustehingute puhul, mis on ainsad, mida põhikohtuasi puudutab, et maksukohustusliku vahendaja määratluse alla kuulumiseks peab huvitatud isikul olema juba kasutatud kauba omandamisel eesmärk see edasi müüa. Neil asjaoludel ei võimalda miski välistada selle määratluse kohaldamisalast liisinguettevõtjat, mis sarnaselt Jyske Finansiga ostab kasutatud kaupu oma majandustegevuse raames.

31 Seoses sellega tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb ühenduse õigusnorme tõlgendada ja kohaldada ühetaoliselt, arvestades kõiki versioone ühenduse ametlikes keeltes (vt selle kohta eelkõige 5. detsembri 1967. aasta otsus kohtuasjas 19/67: Van der Vecht, EKL 1967, lk 445, 456; 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-219/95 P: Ferriere Nord *v.* komisjon, EKL 1997, lk I-4411, punkt 15, ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-371/02: Björnekulla Fruktindustrier, EKL 2004, lk I-5791, punkt 16). Kui ühenduse teksti erinevad keeleversioonid üksteisest erinevad, tuleb vastavat sätet tõlgendada lähtuvalt selle regulatsiooni üldisest ülesehitusest ja eesmärgist, mille osaks vastav säte on (9. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-437/97: EKW ja Wein & Co, EKL 2000, lk I-1157, punkt 42, ja 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-1/02: Borgmann, EKL 2004, lk I-3219, punkt 25).

32 Direktiivi 94/5 teisest, kolmandast ja viiendast põhjendusest ilmneb, et ühenduse seadusandja on soovinud läbi viia kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete suhtes liikmesriikides kohaldatavate erinevate maksustamissüsteemide teatava ühtlustamise, et vältida topeltmaksustamist nii nimetatud liikmesriikide siseselt kui nendevahelistes suhetes. Neil asjaoludel oleks väljendi „edasimüügiks" tõlgendamine ainult impordiga seonduvana vastuolus üldeesmärgiga, milleks ühenduse seadusandja on seadnud ühtse süsteemi sisseseadmise kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete valdkonnas. Seetõttu tuleks nimetatud väljendit pidada ka nii soetustehingutega kui ettevõtte vajaduste tarbeks omandamisega seonduvaks.

33 Seetõttu tuleb küsimusele, kas kuuendas direktiivis on maksukohustusliku vahendaja, kes ostab kasutatud kaupu „edasimüügiks", all silmas peetud ainult maksukohustuslast, kelle tegevus omandamise järgselt piirdub tehniliste tehingutega, mille eesmärk on nende sõidukite otsene ja vahetu edasimüümine, või on selles silmas peetud ka maksukohustuslasi, kes tegelevad sõidukite liisingule andmisega enne nende edasimüümist. Selline liisingule andmine ei ole oma lõppeesmärgi seisukohalt sõltuv edasimüügitehingust, mis võib aset leida alles pika ajavahemiku lõppedes või ka üldse mitte aset leida, võttes arvesse sõidukite liisimisega seonduvaid ettenägematuid asjaolusid, nagu kulumine või purunemine. Teisisõnu on tarvis teada, kas maksukohustusliku vahendaja määratlus hõlmab ka sellist olukorda nagu põhikohtuasjas, kus edasimüük ei ole kasutatud kauba omandamise hetkel asjassepuutuva maksukohustuslase jaoks tegelikult mitte peaeesmärk, vaid kõigest teisejärguline, liisingule andmisega kaasnev kõrvaleesmärk.

34 Siinkohal tuleb meeles pidada, et ühenduse õigusnormi kohaldamisala kindlaksmääramiseks tuleb üheaegselt arvesse võtta nii selle sõnastust, konteksti kui eesmärke (vt 15. oktoobri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-162/91: Tenuta il Bosco, EKL 1992, lk I-5279, punkt 11; 16. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-315/00: Maierhofer, EKL 2003, lk I-563, punkt 27, ja 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-321/02: Harbs, EKL 2004, lk I-7101, punkt 28).

35 On tõsi, et maksukohustuslike vahendajate teostatavate kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnimisel saadud kasumi maksustamise korda, mis nagu teisedki kuuenda direktiivi artiklites 24, 25 ja 26 ettenähtud erikorrad moodustab erandi kuuendas direktiivis sätestatud üldkorrast, tuleb kohaldada vaid niivõrd, kui see on vajalik vastava korra eesmärgi saavutamiseks (vt artiklis 26 ette nähtud erikorra ja artiklis 25 ette nähtud erikorra kohaldamise kohta vastavalt 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin, EKL 1998, lk I-6229, punkt 34, ja eespool viidatud kohtuotsus Harbs, punkt 27).

36 Igal juhul peab kuuenda direktiivi artikli 26a sätetes kasutatud sõnade tõlgendamine olema kooskõlas selles artiklis kehtestatud erikorra eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa.

37 Sellega seoses tuleb välja tuua, et direktiivi 94/5 kolmas ja viies põhjendus selgitavad, et ühenduse seadusandja eesmärk on vältida topeltmaksustamist ja konkurentsimoonutusi (vt 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-320/02: Stenholmen, EKL 2004, lk I-3509, punkt 25).

38 Seevastu kogu müügihinna maksustamine liisingule andmisega tegeleva ettevõtja poolt kasutatult ostetud sõiduki tarnimisel, samal ajal kui tal puudus võimalus ostuhinnas sisalduva käibemaksu mahaarvamiseks, toob kaasa topeltmaksustamise ohu.

39 Lisaks keelab neutraalse maksustamise põhimõte, millel kuuenda direktiiviga kehtestatud ühine käibemaksusüsteem muu hulgas põhineb, käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt kohelda (vt 16. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-382/02: Cimber Air, EKL 2004, lk I-8379, punktid 23 ja 24).

40 Kasutatud sõidukite müümise turul looks liisingule andmisega tegelevate ettevõtete poolt teostatavate tarnete puhul kogu müügihinna maksustamine konkurentsimoonutuse viimaste kahjuks ja muu hulgas nende kasutatud sõidukitega kauplevate ettevõtjate kasuks, kellele kasumi maksustamise erikord on soodne. Selleks et vastata omandajate õiguspärasele ootusele maksta samakvaliteediliste sõidukite eest sama hinda, olenemata sellest, kas müüjateks on kasutatud sõidukitega kauplemisega või liisingule andmisega tegelev ettevõtja, ei saa viimane lisada müügihinnale tema poolt tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu, ilma selle tagajärjel enda kasumit vähendamata.

41 Seega võimaldab kuuenda direktiivi artiklis 26a ette nähtud erikorra kohaldamine neil asjaoludel tegutsevatele liisinguettevõtjatele saavutada just seda ühenduse seadusandja poolt selle erikorra vastuvõtmisel seatud eesmärki, milleks on topeltmaksustamise ja konkurentsimoonutuste vältimine kasutatud kaupade valdkonnas.

42 Neil asjaoludel ja lähtudes kuuenda direktiivi artikli 26a lõppeesmärkidest, peaks seda artiklit tõlgendama selliselt, et see ei välista kasutatult omandatud sõidukite liisingule andmisega tegelevaid ettevõtjaid maksukohustuslike vahendajate kategooriast, juhul kui edasimüük moodustab osa nende tavalisest tegevusest ja kui edasimüügi eesmärk on olemas juba omandamise hetkel, isegi kui edasimüügitegevus on võrreldes liisingule andmisega teisejärguline.

43 Lisaks tuleb märkida, et komisjon tõi avalikul kohtuistungil esile, et liikmesriigid ei kiitnud heaks „seitsmenda direktiivi" eelnõu raames neile tehtud ettepanekut võtta vastu kasutatud kaupade tarnete maksustamise ühine kord, mis samuti topeltmaksustamise vältimise eesmärgiga näeks ette rekonstrueerida kasutatud kauba käibemaks enne selle lõplikku edasimüüki, et võimaldada niiviisi see käibemaks ühtaegu nii maha arvata kui maksustada kogu müügihind. Kui oletada tulevikus

kehtestatava õiguse seisukohalt, et selline või mõni teistsugune kord võimaldaks paremini tagada käibemaksu sissenõudmise sellistelt tarnetelt, ei oleks see samuti vastuolus Euroopa Kohtu poolt antava tõlgendusega kuuenda direktiivi artiklile 26a, mis on ainus praegusel hetkel käesolevas asjas kohaldatav ühenduse õigusnorm.

44 Kõike eeltoodut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 26a A osa punkti e tuleb tõlgendada selliselt, et ettevõtet, mis oma tavalise tegevuse käigus müüb edasi sõidukeid, mida ta on soetanud kasutatult oma liisingutegevuse tarvis ja mille jaoks edasimüük ei ole kasutatud kauba omandamise hetkel mitte peaeesmärk, vaid kõigest teisejärguline, liisingule andmisega kaasnev kõrvaleesmärk, võib pidada „maksukohustuslikuks vahendajaks" selle sätte tähenduses.

Kohtukulud

45 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise koh-

ta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 14. veebruari 1994. aasta direktiiviga 94/5/EÜ, artikli 13 B osa punkti c sätteid tuleb tõlgendada selliselt, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kehtestavad käibemaksu tehingutele, mille alusel maksukohustuslane müüb pärast oma ettevõtte vara hulka arvamist edasi kaupu, mille omandamisel ei saanud nimetatud direktiivi 77/388 (muudetud redaktsioonis) artikli 17 lõike 6 kohaselt käibemaksu maha arvata ka juhul, kui kõnesolevad kaubad on soetatud maksukohustuslastelt, kellel ei olnud võimalik neilt käibemaksu deklareerida ja mis seetõttu ei anna õigust käibemaksu mahaarvamiseks.

2. Kuuenda direktiivi 77/388, muudetud direktiiviga 94/5, artikli 26a A osa punkti e tuleb tõlgendada selliselt, et ettevõtjat, kes oma tavalise tegevuse käigus müüb edasi sõidukeid, mida ta on soetanud kasutatult oma liisingutegevuse tarvis ja kelle jaoks edasimüük ei ole kasutatud kauba omandamise hetkel mitte peaeesmärk, vaid kõigest teisejärguline, liisingule andmisega kaasnev kõrvaleesmärk, võib pidada „maksukohustuslikuks vahendajaks" selle sätte tähenduses.

Allkirjad