

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

YVES BOT

13 päivänä joulukuuta 2007 1(1)

Asia C-98/07

Nordania Finans A/S ja

BG Factoring A/S

vastaan

Skatteministeriet

(Højesteretin (Tanska) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Arvonlisävero – Vähennyksen suhdeluku – Leasingyhtiön ajoneuvojen myynti vuokrasopimusten päätyttyä – Investointitavarat, jotka verovelvollinen käyttää yrityksessään

1. Käsiteltävänä olevassa ennakkoratkaisuasiassa on tarkoitus määritellä sellaisen leasingyhtiön oikeus arvonlisäveron vähennyksiin, joka harjoittaa autojen osamaksukauppaa ja tarjoaa rahoituspalveluja.
2. Näistä toiminnoista ainoastaan ensimmäinen on arvonlisäveron alaista, joten asianomainen yhtiö voi vähentää ammattitoiminnan harjoittamisessa tarvittavien tavaroiden ja palvelujen hankinnan yhteydessä maksamastaan verosta vain sen osuuden, joka vastaa verollisesta toiminnasta saatavan liikevaihdon osuutta kokonaisliikevaihdosta.
3. Tässä yhteydessä on selvitettävä, otetaanko vähennyksen suhdeluvun laskennassa huomioon liikevaihto, joka on peräisin ajoneuvojen myynnistä vuokrasopimusten päätyttyä.
4. Kysymyksen taustalla on se, että kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(2) 19 artiklan, jossa vahvistetaan vähennyksen suhdeluvun laskentaohjeet, 2 kohdassa säädetään, ettei laskennassa oteta huomioon liikevaihdon määrää, joka muodostuu investointitavaroiden luovutuksista, jos verovelvollinen käyttää nämä tavarat yrityksessään.
5. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyykin yhteisöjen tuomioistuimelta, onko kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa käytetty käsite ”investointitavarat” ymmärrettävä siten, että se kattaa tavarat, jotka leasingyritys ostaa vuokrataksaan ne ja myydäkseen ne leasingsopimusten päätyttyä.
6. Tässä ratkaisuehdotuksessa esitän, että käsite on mielestäni ymmärrettävä siten, että se ei kata tavaroita, jotka yritys ostaa vuokrataksaan ne ja myydäkseen ne sen jälkeen, koska kyseisten tavaroiden myynti vuokrauksen päätyttyä on erottamaton osa yrityksen tavallista taloudellista

toimintaa.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Kuudes direktiivi

7. Arvonlisävero on kulutukseen kohdistuva vero, jota sovelletaan yleisesti tavaroihin ja palveluihin. Yhteisön arvonlisäverojärjestelmässä tavaroihin ja palveluihin sovelletaan veroa, joka on tarkasti suhteellinen kyseisten tavaroiden ja palvelujen hintaan nähden, ja se peritään jokaisesta tuotanto- tai jakeluprosessin liiketapahtumasta, mutta sen tarkoitus on rasittaa ainoastaan lopullista kuluttajaa.

8. Jotta vero ei jäisi niiden verovelvollisten kannettavaksi, jotka vastaavat sen perimisestä, kuudennessa direktiivissä säädetään vähennysjärjestelmästä, jonka tarkoituksena on varmistaa veron neutraalisuus näihin verovelvollisiin nähden. Verovelvolliset voivat vähentää verosta, jonka he ovat perineet asiakkailtaan ja jonka he ovat velvolliset maksamaan jäsenvaltiolle, arvonlisäveron, joka heiltä on peritty, kun he ovat ostaneet ammattitoimintansa harjoittamisessa tarvitsemiaan tavaroita ja palveluja.

9. Vähennysoikeus kuitenkin edellyttää, että verovelvollinen käyttää kyseisiä tavaroita tai palveluja toimintaan, joka on arvonlisäveron alaista. Kuudennessa direktiivissä on useita säännöksiä, joilla pyritään varmistamaan järjestelmän soveltaminen tapauksissa, joissa verovelvollinen käyttää samaa tavaraa tai palvelua sekä verolliseen että verottomaan toimintaan. Näillä säännöksillä pannaan täytäntöön kuudennen direktiivin johdanto-osan 12. perustelukappaleessa esitetyt tavoitteet, jotka ovat vähennysjärjestelmän yhdenmukaistaminen, siltä osin kuin sillä on vaikutusta kannon todelliseen kertymään, ja vähennyksen suhdeluvun laskeminen samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa.

10. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään, että kun verovelvollinen käyttää tavaroita ja palveluja sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta. Saman artiklan mukaan tämä suhdeluku on laskettava kuudennen direktiivin 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

11. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

– osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu – – arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

– nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen – –.

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

12. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa, joka on käsiteltävänä olevan ennakkoratkaisuasian kannalta keskeinen, säädetään seuraavaa:

”Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä

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

13. Kuudennen direktiivin 20 artiklassa vahvistetaan vähennysten oikaisemiseen liittyviä sääntöjä. Siinä säädetään seuraavaa:

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

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavarankankinta- tai valmistusvuoteen.

– –

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

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

4. Jäsenvaltiot voivat 2 ja 3 kohtaa sovellettaessa

– määritellä investointitavaran käsitteen,

– –.

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

– –”

B Kansallinen lainsäädäntö

14. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohta ja 19 artiklan 1 ja 2 kohta on saatettu osaksi Tanskan lainsäädäntöä 18.5.1994 annetun lain 38 §:n 1 momentilla. Kyseisessä momentissa säädetään seuraavaa:

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

II Tosiseikat

15. Yhtiö BG Erhvervsfinans A/S,(3) jonka oikeusseuraajia ovat yhtiöt Nordania Finans A/S ja BG Factoring A/S, harjoitti vuosina 1995–1998 merkittävää leasingtoimintaa pääasiallisesti autojen osamaksukaupan muodossa. Yhtiö tarjosi myös rahoituspalveluja.

16. Leasingtoiminnassa ajoneuvot vuokrattiin tietyksi ajanjaksoksi, yleensä 36 kuukaudeksi, jonka jälkeen ne myytiin. Myynnistä odotettu liikevaihto otettiin huomioon vuokran määrässä, ja ajoneuvojen osto ja myynti oli järjestetty ammattimaisesti ja järjestelmällisesti. Vuonna 1998 Erhvervsfinans vuokrasi 4 500 ajoneuvoa ja myi yli 600 ajoneuvoa.

17. Ajoneuvojen vuokraus ja luovutus ovat arvonlisäveron alaisia toimintoja. Sen sijaan rahoituspalvelut on vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan nojalla.

18. Erhvervsfinansille aiheutui vuosina 1995–1998 yleisiä kustannuksia, jotka liittyivät muun muassa sen työtiloihin, toimistokalusteisiin, tietoteknisiin välineisiin, puhelinliikenteeseen ja tilintarkastukseen ja joista se maksoi arvonlisäveron. Se joutui näin ollen laskemaan arvonlisäveron vähennysoikeuden suhdelukunsa kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan 2 kohdan mukaisesti.

19. Erhvervsfinans sisällytti tässä laskelmassa ajoneuvojen myynnistä saadun liikevaihdon vuotuisen liikevaihtoonsa, koska tällainen luovutus oli sen mielestä tavallista tavaroiden myyntiä.

20. Tanskan veroviranomaiset katsoivat 17.11.1999 tekemässään päätöksessä, että vuokrasopimuksen päätyttyä luovutetut ajoneuvot olivat ”investointitavaroita, joita verovelvollinen käyttää yrityksessään”, joten niiden myynnistä peräisin olevaa liikevaihtoa ei voitu ottaa huomioon vähennyksen suhdeluvussa. Päätöksen seurauksena suhdeluku pieneni.

21. Erhvervsfinans riitautti edellä mainitun päätöksen Landsskatteretissä, joka ratkaisi asian sen eduksi. Tuomioistuimien katsoi, että vuokratut ajoneuvot ostettiin sitä varten, että ne vuokrattaisiin ja sen jälkeen myytäisiin leasingsopimusten päätyttyä joko kolmansille osapuolille tai haltijoilleen. Tuomioistuin päätteli, että vuokratujen ajoneuvojen myyntiä oli näin ollen pidettävä luonnollisena osana Erhvervsfinansin toimintaa, joten ajoneuvoja ei voitu määritellä kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuiksi investointitavaroiksi.

22. Skatteministeriet (valtiovarainministeriö) valitti päätöksestä Østre Landsrettiin, joka totesi kanteen perustelluksi, koska sen mielestä vuokratut ajoneuvot olivat edellä mainitussa säännöksessä tarkoitettuja investointitavaroita.

23. Erhvervsfinansin oikeusseuraajina Nordania Finans A/S ja BG Factoring A/S nostivat tuolloin Østre Landsretin päätöksestä kanteen Højesteretissä.

24. Kyseinen tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle

seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [kuudennen direktiivin] 19 artiklan 2 kohtaan sisältyvää ilmausta ’investointitavarat – –, [joita] verovelvollinen käyttää – – yrityksessään’, tulkittava siten, että se kattaa tavarat, jotka leasingyritys ostaa osin vuokraustarkoituksessa ja osin siinä tarkoituksessa, että ne myydään edelleen leasingsopimusten päätyttyä?”

III Asian arviointi

25. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko Erhvervsfinansin vuokraamien ajoneuvojen kaltaisten tavaroiden tavallisesta myynnistä saatu liikevaihto otettava huomioon vähennyksen suhdeluvun laskennassa.

26. Vastauksen vaikutukset ovat selvät. Jos yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että kyseinen liikevaihto on sisällytettävä laskelmaan, se lisätään suhdeluvun määrittelevän murtoluvun osoittajaan ja nimittäjään, jolloin sen tulos ja siten verovelvollisen vähennysoikeus kasvaa.

27. Tätä ratkaisua vastustava Tanskan hallitus katsoo, että tavaroita, jotka leasingyritys ostaa vuokrattaviksi ja sen jälkeen myytäviksi, on jäljempänä esitettävistä syistä pidettävä kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuina ”investointitavaroina, joita verovelvollinen käyttää yrityksessään”.

28. Tanskan hallituksen mukaan edellä mainittua säännöstä on luettava yhdessä kuudennen direktiivin 20 artiklan 4 kohdan kanssa, jonka mukaan jäsenvaltiot voivat määritellä investointitavaran käsitteen. Käsitteellä pitäisi siis olla sama sisältö koko direktiivissä, ja Tanskan hallituksen mukaan tämän vahvistaa 19 artiklan 2 kohdan viimeisessä virkkeessä tehty viittaus 20 artiklan 5 kohtaan. Jäsenvaltiot voisivat siis määritellä investointitavaran käsitteen yhtä lailla mainitun direktiivin 19 artiklan kuin sen 20 artiklan puitteissa.

29. Tanskan hallituksen mukaan tätä arviointia tukee asiassa *Verbond van Nederlandse Ondernemingen 1.2.1977* annettu tuomio,⁽⁴⁾ jossa yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY⁽⁵⁾ 17 artiklassa tarkoitettua investointitavaran käsitettä. Se katsoi, että käsitteen kannalta olennaisia perusteita olivat tavaroiden käytön kestävyys ja niiden hankintakulujen kuoletuskäytännöt ja että jäsenvaltioilla oli tietty harkintavalta perusteiden sisällön määrittelyssä.

30. Tanskan hallitus väittää, että käsiteltävänä olevat vuokratut ajoneuvot täyttävät nämä perusteet. Sen mielestä ei ole tarpeen tehdä *Nordania Finans A/S:n* ja *BG Factoring A/S:n* pyytämää erottelua tällaisten investointitavaroiden ja kauppatavaroiden välillä.

31. Lopuksi Tanskan hallitus tuo esiin, että sen kanta vastaa kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan kohdetta ja kyseisen säännöksen antamiseen johtaneita valmistelutöitä.

32. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdalla on sen mielestä tarkoitus taata, ettei arvokkaan ja kestävän omaisuuden myynti vääristä vähennyksen suhdelukua. Vaikka jo tällaisen omaisuuden ostohetkellä päätettäisiin, että siitä luovutaan käytön jälkeen, myyntihinnan sisällyttäminen vähennyksen suhdeluvun laskelmaan saattaisi vääristää kyseistä suhdelukua.

33. Tanskan hallituksen mukaan tällaisen omaisuuden myynti koostuu yksittäisistä liiketapahtumista, jotka rasittavat yrityksen resursseja vain vähän suhteessa tavanomaisiin toimintakuluihin. Jos vähennyksen suhdeluvun laskelmaan sisällytettäisiin merkittävä määrä myyntihintana, sen jälkeen kun kyseistä omaisuutta on käytetty yrityksessä usean vuoden ajan, vähennyksen suhdeluku vääristyisi, koska myynnin määrä ei heijastaisi tapahtuman tosiasiallista

vaikutusta resursseihin.

34. Kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan valmistelutöistä taas ilmenee, että Euroopan yhteisöjen komission tarkoituksena oli nimenomaan jättää huomioimatta kaikki investointitavaroihin liittyvät liikevaihdon määrät riippumatta siitä, onko investointitavaroiden myynti verovelvollisen tavallisesti harjoittamaa ammattitoimintaa.

35. En ole samaa mieltä. Katson pääasian kantajien ja komission tavoin, että kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu käsite ”investointitavarat, joita verovelvollinen käyttää yrityksessään” ei kata tavaroita, jotka yritys on hankkinut vuokrattaviksi ja sen jälkeen myytäväksi, silloin kun vuokrasopimusten päätyttyä tapahtuva myynti on erottamaton osa verovelvollisen tavallista taloudellista toimintaa.

36. Kantani perustuu sen vähennysjärjestelmän rakenteeseen ja tavoitteeseen, johon säännös kuuluu.

37. Ensin on syytä tuoda esiin, ettei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykseen voida vastata vain lukemalla kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa käytetty ilmaus ”investointitavarat, joita verovelvollinen käyttää yrityksessään”.

38. Sekin on selvää, ettei investointitavaran käsitettä ole määritelty kyseisessä artiklassa eikä missään muussakaan kuudennen direktiivin säännöksessä.

39. Direktiivin 20 artiklan 4 kohdassa säädetään toki, että jäsenvaltiot voivat 2 ja 3 kohtaa sovellettaessa määritellä investointitavaran käsitteen. Katson kuitenkin – toisin kuin Tanskan hallitus – että kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan kolmannessa virkkeessä tehty viittaus 20 artiklan 5 kohtaan ei tarkoita, että saman direktiivin 20 artiklan 4 kohtaa voitaisiin tulkita sen sanamuodon vastaisesti.

40. Kuudennen direktiivin 20 artiklan 4 kohdassa annetaan kaikille jäsenvaltioille mahdollisuus määritellä investointitavaran käsite vain tämän vähennysten oikaisemista käsittelevän 20 artiklan 2 ja 3 kohdan soveltamisen yhteydessä. Tätä mahdollisuutta ei siis voida ulottaa vähennyksen suhdeluvun laskentaa koskevaan kuudennen direktiivin 19 artiklaan ilman, että jätettäisiin huomioimatta 20 artiklan 4 kohdan selkeä ja täsmällinen sanamuoto.

41. Viimeksi mainitun säännöksen soveltamisalan laajentaminen mainitulla tavalla olisi myös vastoin kuudennen direktiivin 19 artiklan tavoitetta, sellaisena kuin se esitetään direktiivin johdanto-osan 12. perustelukappaleessa, jonka mukaan vähennyksen suhdeluku olisi laskettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa.

42. Lisäksi se, että kuudennen direktiivin 19 artiklassa tarkoitetulla investointitavaran käsitteellä on oltava itsenäinen ja yhtenäinen sisältö koko yhteisössä, ei heikennä eikä kyseenalaista saman direktiivin 20 artiklassa säädettyä jäsenvaltioiden oikeutta määritellä investointitavaran käsite vähennysten oikaisujärjestelmän puitteissa.

43. Kuudennen direktiivin 20 artiklalla on todellakin tarkoitus mahdollistaa verovelvollisen tekemässä vähennysten laskennassa tapahtuneiden epätasällisyyksien korjaaminen. Tätä artiklaa sovelletaan muun muassa silloin, kun vähennysten määrän määräytymisessä alun perin huomioon otetuissa tekijöissä tapahtuu muutoksia ilmoituksen jättämisen jälkeen.(6) Näin voi käydä esimerkiksi, jos verovelvollinen on hankkinut tavaran verollista toimintaa varten ja vähentänyt tavaran hankinnan yhteydessä maksamansa arvonlisäveron kokonaisuudessaan mutta käyttää myöhemmin kyseistä tavaraa kokonaan tai osaksi toiminnassa, joka on vapautettu arvonlisäverosta.
44. Tällainen tavaran käyttötarkoituksessa tapahtuva muutos on huomattavasti todennäköisempi investointitavaroiden kohdalla, koska verovelvolliset voivat käyttää niitä usean vuoden ajan. Tämän takia kuudennen direktiivin 20 artiklassa otetaan niitä varten käyttöön erityinen oikaisujärjestelmä.
45. Kyseisen artiklan 2 kohdassa säädetään, että investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta ja kiinteistöinvestointien osalta enintään kahdenkymmenen vuoden ajalta. Säännöksessä myös määritellään yksityiskohtaiset säännöt oikaisun laskentaan. Saman artiklan 3 kohdassa säädellään lisäksi tapauksia, joissa verovelvollinen luovuttaa investointitavaran ennen sovellettavan kauden päättymistä siten, että vuotuinen korjaus korvataan kertaluonteisella korjauksella, joka perustuu tavaran oletettuun käyttöön jäljelle jäävänä kautena.
46. Tanskan hallituksen perusteluista voidaan olettaa, että vähennysten oikaisemiseen liittyvissä kansallisissa säännöksissä, joilla kuudennen direktiivin 20 artikla on pantu täytäntöön, verovelvollisen ostamien ajoneuvojen kaltaisia tavaroita pidetään investointitavaroina. Se, että kuudennen direktiivin 19 artiklassa säädetystä vähennyksen suhdeluvun laskennassa otetaan huomioon liikevaihto, joka saadaan ajoneuvojen tavallisesta myynnistä vuokrasopimusten päätyttyä, ei aseta kyseenalaiseksi edellä esitettyä määritelmää, jota sovelletaan vähennysten oikaisemisen yhteydessä.
47. Se, että ajoneuvot, jotka on hankittu vuokrattaviksi ja sen jälkeen myytäväksi verovelvollisen tavallisen toiminnan yhteydessä, jätetään kuudennen direktiivin 19 artiklassa tarkoitetun investointitavaran käsitteen ulkopuolelle, ei tosiaankaan estä Tanskan veroviranomaisia oikaisemasta verovelvollisen hankkimista autoista tehtyä arvonlisäveron vähennystä, jos paljastuu, että toisin kuin näiden ajoneuvojen hankinnan yhteydessä oli suunniteltu, niitä ei käytetä sinä aikana, kun ne kuuluvat yritykselle, kokonaisuudessaan leasingtoimintaan, joka on arvonlisäveron alaista, vaan sellaiseen toimintaan, joka on vapautettu verosta.
48. Toisin sanoen se, että ajoneuvot, jotka on hankittu vuokrattaviksi ja sen jälkeen myytäväksi verovelvollisen tavallisen toiminnan puitteissa, jätetään kuudennen direktiivin 19 artiklassa tarkoitetun investointitavaran käsitteen ulkopuolelle, ei vaikuta siihen, voidaanko ajoneuvot, joiden käyttötarkoitus on muuttunut, määritellä 20 artiklassa tarkoitetuiksi investointitavaroiksi.
49. Lopuksi kysymys siitä, sovelletaanko vähennysten oikaisemista ajoneuvoihin, jotka verovelvollinen on hankkinut vuokrattaviksi ja vuokrasopimusten päätyttyä myytäväksi, ei ole ensi arviolta merkityksellinen, koska verovelvollinen on käyttänyt kyseisiä ajoneuvoja ainoastaan verollisen toiminnan harjoittamiseen.
50. Kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetty vähennysten oikaisujärjestelmä ja jäsenvaltioiden oikeus määritellä investointitavaran käsite tämän järjestelmän puitteissa eivät siis ole uhattuina sen johdosta, että kuudennen direktiivin 19 artiklassa tarkoitettu investointitavaran käsite on tulkittava itsenäisesti ja yhtenäisesti yhteisössä.

51. Myöskään jäsenvaltioille kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan viimeisessä virkkeessä annettu mahdollisuus sisällyttää investointitavaroiden luovutuksesta saatu tuotto vähennyksen suhdeluvun laskentaan silloin, kun ne käyttävät hyväkseen 20 artiklan 5 kohdassa säädettyä mahdollisuutta, ei mielestäni ole ristiriidassa arviointini kanssa.
52. Kyseisessä säännöksessä annetaan mahdollisuus poiketa säännöstä, jonka mukaan investointitavaroiden myynnistä saatua liikevaihtoa ei oteta huomioon vähennyksen suhdeluvun laskennassa. Sen ei voida katsoa mahdollistavan kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdan ensimmäisen ja toisen virkkeen – joissa lueteltavien liiketoimien tuotto on jätettävä huomioon ottamatta vähennyksen suhdeluvun laskennassa – soveltamisalan laajentamista.
53. Lopuksi katson – toisin kuin Tanskan hallitus –, että yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* esittämä tulkinta toisen direktiivin 17 artiklassa tarkoitetusta investointitavaran käsitteestä ei ole merkityksellinen tarkasteltavaan kysymykseen annettavan vastauksen kannalta.
54. Tätä tulkintaa voidaan toki soveltaa kuudennen direktiivin 19 artiklan yhteydessä, sillä kyseisellä säännöksellä on paljon yhteistä toisen direktiivin 17 artiklan kanssa. Toisen direktiivin 17 artiklassa säädettiin, että jäsenvaltioilla oli mahdollisuus olla soveltamatta investointitavaroihin vähennysjärjestelmää, jossa kyseisen direktiivin 11 artiklan mukaan kaikilla verovelvollisilla oli oikeus vähentää yrityksen tarpeisiin hankittujen tavaroiden ja palvelujen ostoihin sisältynyt vero.
55. Toisen direktiivin 17 artiklassa säädettiin siis – kuten kuudennen direktiivin 19 artiklassa – olosuhteet, joissa investointitavarat oli otettava huomioon vähennysjärjestelmässä, jolla oli tarkoitus varmistaa arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuus verovelvollisille.⁽⁷⁾ Edellä mainitussa asiassa *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyn investointitavaran tulkintapyyntöön taustalla olivat kuitenkin toiset seikat kuin käsiteltävänä olevassa asiassa.
56. Kyseisessä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin käsitteli toisen direktiivin 17 artiklan nojalla Alankomaissa säädettyä lakia, jonka mukaan ”tuotantovälineiden” oston yhteydessä maksetusta arvonlisäverosta sai Alankomaissa vähentää vain 67 prosenttia. Lain perusteluista ilmenee, että Alankomaiden hallitus halusi tällä tavalla sulkea vähennysoikeuden ulkopuolelle kaikki yrityksen toiminnassa käytettävät tavarat, myös toimistotarvikkeet, sisällyttämällä ne ”yrityksen tuotantovälineiden” käsitteeseen.
57. *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* katsoi, että tämä yrityksen tuotantovälineiden käsite oli laajempi kuin toisen direktiivin 17 artiklassa tarkoitettu investointitavaran käsite, ja se vähensi paperinpidikkeen ja kokouskutsujen vastauskorttien hankinnan yhteydessä maksetun arvonlisäveron.
58. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin joutui siis selvittämään, oliko kyseisiä tavaroita pidettävä investointitavaroina, jotka voidaan jättää vähennysoikeuden ulkopuolelle. Tätä varten se kysyi yhteisöjen tuomioistuimelta, oliko käsite ymmärrettävä siten, että sillä tarkoitetaan tavaroita, joiden hankintakustannuksia ei merkitä tilinpäätökseen juoksevina menoina vaan jaetaan usealle varainhoitovuodelle.
59. Yhteisöjen tuomioistuin vastasi, että investointitavaran käsitteellä tarkoitetaan tosiaankin tavaroita, joita käytetään taloudellisessa toiminnassa ja jotka ovat kestäviä ja arvokkaita siten, että niiden hankintakustannuksia ei tavallisesti merkitä tilinpäätökseen juoksevina menoina vaan kuoletetaan usean varainhoitovuoden kuluessa.⁽⁸⁾ Samassa yhteydessä se lisäsi, että jäsenvaltioilla on tietty harkintavalta määriteltäessä tavaroiden kestävyys ja arvon

arviointiperusteita ja sovellettavia kuoletussääntöjä.(9)

60. Edellä mainitussa asiassa Verbond van Nederlandse Ondernemingen annetussa tuomiossa oli siis autettava ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta määrittelemään, voitiinko vähäarvoisia toimistotarvikkeita pitää investointitavaroina, jotka saatettiin jättää toisessa direktiivissä säädetyn arvonlisäveron vähennysoikeuden ulkopuolelle. Yhteisöjen tuomioistuin ei joutunut kyseisessä asiassa ottamaan kantaa sellaisiin tavaroihin, joista on kyse käsiteltävänä olevassa asiassa eli jotka ostetaan sitä varten, että ne vuokrataan tietyksi ajaksi ja säännöllisesti myydään vuokra-ajan päätyttyä.

61. Toisin sanoen, vaikka yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Verbond van Nederlandse Ondernemingen antamassa tuomiossa esitettyjen arviointiperusteiden mukaan ajoneuvot, jotka yritys ostaa taloudellisen toiminnan harjoittamista varten, ovat kuudennen direktiivin 19 artiklassa tarkoitettuja investointitavaroita, näistä arviointiperusteista ei voida johtaa, että tällaiset ajoneuvot täyttävät kyseisen määritelmän silloin, kun niiden luovutus vuokrasopimusten päätyttyä on erottamaton osa verovelvollisen säännöllistä toimintaa.

62. Tästä syystä katson, ettei yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Verbond van Nederlandse Ondernemingen esittämä investointitavaran käsitteen tulkinta auta vastaamaan Højesteretin esittämään kysymykseen.

63. Kun kysymykseen ei löydy selkeää vastausta kuudennen direktiivin sisällöstä eikä oikeuskäytännöstä, investointitavaran käsitteen merkitys ja laajuus on pääasian ratkaisemiseksi pääteltävä oikeuskäytännön mukaan sen vähennysjärjestelmän rakenteen ja tavoitteen perusteella, johon käsite kuuluu.(10)

64. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennella direktiivillä käyttöön otetulla vähennysjärjestelmällä on tarkoitus taata yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuus. Järjestelmän tavoitteena on siis se, että sillä poistetaan verovelvollisen taakasta arvonlisävero, jonka tämä on maksanut arvonlisäveron alaisen toimintansa yhteydessä.(11)

65. Kun verovelvollinen hankkii tavaroita ja palveluja toimintaan, josta osa on verollista ja osa on verotonta, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdalla ja 19 kohdalla pyritään antamaan hänelle mahdollisuus vähentää tavaroiden ja palvelujen hankinnan yhteydessä maksetusta arvonlisäverosta kokonaisuudessaan se osa, joka vastaa verollista toimintaa.

66. Yhteisön lainsäätäjä oletti laatiessaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa ja 19 artiklassa vahvistetun vähennyksen suhdeluvun järjestelmän, että sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen jakautuminen verolliseen ja verottomaan toimintaan voitaisiin suhteuttaa kummankin toiminnan lajin liikevaihtoon.

67. Täten kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tällaisten tavaroiden ja palvelujen hankinnan yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka osoittaja on verollisista liiketoimista saatava liikevaihto ja jonka nimittäjä on kokonaisliikevaihto.

68. Tätä taustaa vasten voidaan ymmärtää, miksi kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa on jätetty laskelman ulkopuolelle verovelvollisen yrityksessään käyttämistä investointitavaroista muodostuva liikevaihto. Tällaisten tavaroiden myynnistä saatavaa tuottoa ei voida ottaa huomioon laskelmassa, koska se on – ainakin periaatteessa – poikkeuksellista tai ainakin epätavallista. Näin ollen tavaroiden ja palvelujen sekakäyttö ei välttämättä vastaa myynnistä saatavaan liikevaihtoon suhteutettua jakoa. Tämän liikevaihdon sisällyttäminen vähennyksen suhdelukuun vääristäisi laskelman tulosta, joka ei enää kuvastaisi sekakäytössä olevien tavaroiden ja palvelujen jakoa

verolliseen ja verottomaan toimintaan.

69. Tämä arviointi vastaa asiassa Régie Dauphinoise 11.7.1996 annettua tuomiota,(12) jossa yhteisöjen tuomioistuimien selitti, miksi kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa säädetään, että vähennyksen suhdeluvun laskennassa on jätettävä huomioimatta liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista muodostuva liikevaihto. Yhteisöjen tuomioistuimien katsoi, että jos kaikki verovelvollisen rahoitusliiketoimien tulokset, joilla on yhteys verolliseen toimintaan, olisi sisällytettävä suhdeluvun laskennassa käytettävän murtoluvun nimittäjään, vaikka tällaisten tulosten saavuttaminen ei merkitsisikään arvonlisäverollisten tavaroiden tai palvelujen käyttämistä tai se merkitsisi niiden käyttämistä erittäin rajoitetusti, vähennyksen laskemisen perusteet vinoutuisivat.

70. Investointitavaroiden myynnistä saatavan samaten kuin liitännäisistä liiketoimista muodostuvan liikevaihdon jättäminen huomioimatta on siis perusteltavissa sillä, että ne eivät sisälly verovelvollisen tavalliseen toimintaan.

71. Kuten kantajat korostavat, tämä perustelu on vieläpä esitetty selkeästi kuudennesta neuvoston direktiivistä 29.6.1973 tehdyn komission ehdotuksen perusteluosassa.(13)

72. Kuudennen direktiivin 19 artiklassa tarkoitettu investointitavaran käsite ei siis saa kattaa tavaroita, joiden hankinta ja sen jälkeen myynti on erottamaton osa verovelvollisen tavallista arvonlisäveron alaista toimintaa. Kun tällainen hankinta ja luovutus ovat osa tavallista toimintaa, verovelvollisen hankkimia tavaroita ja palveluja käytetään väistämättä verotettavaan toimintaan. Näiden tavaroiden luovutuksesta saatava liikevaihto on siis otettava huomioon vähennyksen suhdeluvun laskennassa, jotta suhdeluku heijastaisi verovelvollisen säännöllistä toimintaa ja siten verotettavan toiminnan osuutta tavaroiden ja palvelujen sekakäytössä. Muussa tapauksessa verovelvollinen ei saisi tämän osuuden perusteella hänelle kuuluvaa arvonlisäveron palautusta eikä yhteisön arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuus toteutuisi.

73. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toimittamista tiedoista ilmenee, että vuokralle annettujen ajoneuvojen osto ja myynti oli järjestetty ammattimaisesti ja järjestelmällisesti ja että myynnistä odotettu tuotto otettiin huomioon vuokran määrässä. Tällaisten ajoneuvojen myynti ei näin ollen ollut liitännäistä toimintaa vaan tosiaanakin tavallista ja säännöllistä toimintaa. Kuten komissio huomauttaa, Erhvervsfinansin vuonna 1998 myymien ajoneuvojen lukumäärä vahvistaa tämän arvioinnin.

74. Näissä olosuhteissa ei mielestäni voida kiistää sitä, että kyseisen yrityksen yleiset kustannukset, jotka ovat liittyneet muun muassa sen työtiloihin, toimistokalusteisiin, tietoteknisiin välineisiin, puhelinliikenteeseen ja tilintarkastukseen, ovat edistäneet myyntien toteuttamista. Niihin liittyvä liikevaihto on siis perusteltua ottaa huomioon vähennyksen suhdeluvun laskennassa, jotta verovelvolliselle palautuisi se osa arvonlisäverosta, jonka se on maksanut verollisen toiminnan harjoittamiseen liittyneiden yleisten kustannusten yhteydessä.

75. Näin ollen ehdotan vastaukseksi tarkasteltavana olevaan kysymykseen, että kuudennen direktiivin 19 artiklan 2 kohdassa käytettyä ilmausta ”investointitavarat, joita verovelvollinen käyttää yrityksessään” on tulkittava siten, että se ei kata tavaroita, jotka leasingyritys ostaa osin vuokraustarkoituksessa ja osin siinä tarkoituksessa, että ne myydään edelleen leasingsopimusten päätyttyä, koska tällaisten tavaroiden myynti vuokrauksen päätyttyä on erottamaton osa yrityksen tavallista taloudellista toimintaa.

IV Ratkaisuehdotus

76. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Højesteretin

esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 19 artiklan 2 kohtaan sisältyvää ilmausta ”investointitavarat, joita verovelvollinen käyttää yrityksessään” on tulkittava siten, että se ei kata tavaroita, jotka leasingyritys ostaa osin vuokraustarkoituksessa ja osin siinä tarkoituksessa, että ne myydään edelleen leasingsopimusten päätyttyä, koska tällaisten tavaroiden myynti vuokrauksen päätyttyä on erottamaton osa yrityksen tavallista taloudellista toimintaa.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu direktiivi (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

3 – Jäljempänä Erhvervsfinans.

4 – Asia 51/76 (Kok. 1977, s. 113).

5 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL, 71, s. 1303; jäljempänä toinen direktiivi). Kyseisen direktiivin 17 artiklan nojalla jäsenvaltiolla oli mahdollisuus jättää siirtymäaikaan investointitavarat kokonaan tai osittain vähennysjärjestelmän ulkopuolelle.

6 – Asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006 (Kok. 2006, s. I-3039, 25 kohta).

7 – Ks. vastaavasti asia C-63/04, Centralan Property, tuomio 15.12.2005 (Kok. 2005, s. I-11087, 55 kohta).

8 – Tuomion 12 kohta.

9 – Tuomion 17 kohta.

10 – Ks. erityisesti asia C-321/02, Harbs, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7101, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. viimeaikaisen soveltamisen osalta asia C-174/06, CO.GE.P, tuomio 25.10.2007 (30 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

11 – Asia C-333/91, Sofitam, tuomio 22.6.1993 (Kok. 1993, s. I-3513, 10 kohta).

12 – Asia C-306/94 (Kok. 1996, s. I-3695, 21 kohta).

13 – Ehdotus kuudenneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73). Ehdotuksen mukaan 19 artiklan 2 kohta perusteltiin siten, että kyseisessä kohdassa tarkoitettut seikat oli jätettävä huomioimatta suhdeluvun laskennassa, jotta ne eivät vääristäisi sen tosiasiallista merkitystä, koska kyseiset seikat eivät heijasta verovelvollisen ammattitoimintaa. Tämä koskee investointitavaroiden myyntiä sekä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimia, jotka ovat vain liitännäisiä eli joilla on vain toissijainen tai satunnainen vaikutus yrityksen kokonaisliikevaihtoon. Nämä toimet jätetään huomioimatta laskennassa vain, jos ne eivät kuulu verovelvollisen tavalliseen ammattitoimintaan (20 kohta).