

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PHILIPPE LÉGER

19 päivänä syyskuuta 2002¹

1. Nyt käsiteltävänä olevalla ennakkoratkaisupyynnöllä yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään tulkitsemaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaisamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY² 5 artiklaa ja 2 artiklan 1 kohtaa.

2. Pääasian oikeudenkäynnissä asianosaisina ovat Auto Lease Holland BV,³ joka on leasingyhtiö, jolla on kotipaikka Alankomaissa, ja Saksan veroviranomainen. Oikeudenkäynnissä on kysymys siitä, että Saksan veroviranomainen kieltäytyi palauttamasta Auto Leaselle arvonlisäveroa, joka oli maksettu Saksassa siinä yhteydessä, kun sen asiakkaat — Auto Leasen kanssa polttoaineen hallinnointisopimuksen tehneet vuokralleottajat — tankkasivat leasingautoja.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — EYVL L 145, s. 1 (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi).

3 — Jäljempänä Auto Lease.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

3. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa määritellään arvonlisäveron soveltamisala. Sen 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4. ”Tavaroiden luovutuksen” ja ”palveluiden suorituksen” käsitteet, joihin 2 artiklassa viitataan, on määritelty kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 ja 6 artiklassa. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”. Kyseisen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan ”palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan lii-

ketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettu tavarain luovutus”.

5. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 8 ja 9 artikla koskee verollisten liiketoimien suorituspaikkaa. Tavaroiden luovutusta koskevan 8 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että jos tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta, tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä.

6. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan — —”.

7. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan mukaan maan alueella liiketoimien veron peruste on ”kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeeseen — —”.

8. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artikla koskee vähennysoikeutta, joka on keskeinen osa arvonlisäverojärjestelmää. Siinä säädetään seuraavaa:

”2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

- a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroina tai palveluina, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

— — .

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä jokaiselle verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavarat tai palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

- a) sellaisiin verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka

suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella;

— — .”

9. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 3 kohdassa säädetyn veron palautuksen soveltamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt on vahvistettu jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 6 päivänä joulukuuta 1979 annetussa kahdeksannessa neuvoston direktiivissä 79/1072/ETY.⁴ Tämän direktiivin mukaan jokainen jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen, joka on maksanut arvonlisäveron palveluista tai tavaroista, jotka verovelvolliselle on suoritettu tai luovutettu toisessa jäsenvaltiossa, voi vaatia tätä toista jäsenvaltiota palauttamaan tämän arvonlisäveron muun muassa sillä edellytyksellä, että verovelvollinen ei ole suorittanut kyseisen maan alueella suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua.⁵

II Pääasian oikeudenkäynnin taustalla olevat tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

10. Auto Lease on leasingyhtiö, joka antaa asiakkaidensa käyttöön ajoneuvoja. Lisäksi

4 — EYVL L 331, s. 11 (jäljempänä kahdeksas arvonlisäverodirektiivi).

5 — Kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin 2 ja 3 artikla. Ks. myös 1 ja 4 artikla.

se tarjoaa vuokralleottajalle mahdollisuuden tehdä ”polttoaineen hallinnointia koskevan sopimuksen”. Tämän sopimuksen mukaisesti vuokralleottaja saa Auto Leaselta ”ALH-Pass”-nimisen asiakirjan ja polttoaineluottokortin, jonka myöntää saksalainen luottokorttiyhtiö DKV. Tässä kortissa DKV:n asiakkaaksi mainitaan Auto Lease. Vuokralleottaja voi kortin avulla tankata leasingautoon polttoainetta ja ostaa säännöllisesti öljytuotteita ”Auto Leasen nimissä ja lukuun”. DKV laskuttaa Auto Leasea säännöllisesti. Vuokralleottaja maksaa Auto Leaselle joka kuukausi kahdestoistaosan arvioiduista polttoainekuluista ja todellinen kulutus kartoitetaan vuoden lopussa. Lisäksi vuokralleottaja maksaa Auto Leaselle palkkion polttoaineen hallinnoinnista.⁶

11. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Auto Lease maksaa Alankomaihin veroa kaikista leasingpalveluista ”polttoainekustannukset mukaan lukien”.⁷

12. Koska polttoainekustannukset syntyvät saksalaisten yritysten suorittamista tavarantoimituksista, Auto Lease vaati sen arvonlisäveron palauttamista, jonka Saksan viranomaiset kantoivat polttoaineen luovutuksista vuosina 1989—1993.

6 — Ennakkoratkaisupyynnö (s. 2).

7 — Sivun 3.

13. Vuosina 1989—1991 Bundesamt für Finanzen, Saksan veroviranomainen, myöntyi tähän vaatimukseen, mutta muutti tämän jälkeen palauttamisesta tehtyjä päätöksiä vahvistamalla niiden summaksi 0 Saksan markkaa (DEM) ja vaatimalla aiemmin palautettuja summia maksettaviksi takaisin.

14. Auto Leasen näistä päätöksistä tekemät oikaisuvaatimukset hylättiin. Asia saatettiin ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimeen eli Finanzgerichtiin (Saksa), joka totesi, että öljy-yhtiöt eivät olleet luovuttaneet polttoainetta Auto Leaselle, joka näin ollen ei voinut vaatia arvonlisäveron palauttamista. Finanzgericht hylkäsi siis kanteen.

15. Auto Lease teki tästä päätöksestä Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin (Saksa).

III Ennakkoratkaisukysymys

16. Tässä yhteydessä Bundesfinanzhof on päättänyt 22.2.2001 tekemällään väli-päätöksellä lykätä asian käsittelyä ja esittää

yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Jos leasing-järjestelyn mukaisesti vuokralleottaja täyttää vuokratun ajoneuvon polttoainesäiliön vuokralleantajan nimissä ja lukuun, onko tässä tilanteessa kyse siitä, että vuokralleantaja luovuttaa polttoaineen vuokralleottajalle, ja onko näin ollen tätä luovutusta verotettava [kuudennen arvonlisävero]direktiivin 77/388/ETY 8 artiklan 1 kohdan b alakohdassa mainitussa luovutuspaikassa vai sisältyykö tällainen ’edelleenluovutus’ [kuudennen arvonlisävero]direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan mukaisesti verotettavaan vuokralleantajan palveluun?”

IV Ennakkoratkaisukysymyksen kohde

17. Ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, voiko leasing-järjestelyn vuokralleantaja (Auto Lease) saada takaisin sen arvonlisäveron, jonka se on maksanut polttoaineesta, jonka vuokralleottajat ovat ostaneet Saksassa täyttääkseen leasingajoneuvon polttoainesäiliön.

18. Ennakkoratkaisukysymyksen⁸ perusteista ilmenee, että Bundesfinanzhofin ennakkoratkaisupyyntö nostaa esiin kaksi kysymystä.

⁸ — Sivut 9 ja 11.

19. Ensimmäinen kysymys koskee kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan tulkintaa. Siinä tiedustellaan, onko nyt käsiteltävänä olevan asian olosuhteissa vuokralleantaja luovuttanut polttoaineen vuokralleottajalle, kun vuokralleottaja täyttää leasingajoneuvon polttoainesäiliön huoltoasemalla. Tämän kysymyksen johdosta on kuitenkin pohdittava, ovatko öljy-yhtiöt luovuttaneet polttoaineen ensin Auto Leaselle vai ovatko ne luovuttaneet sen suoraan vuokralleottajalle. Jos öljy-yhtiöt ovat luovuttaneet polttoaineen suoraan vuokralleottajalle eivätkä Auto Leaselle, kysymystä väitetyn Auto Leasen vuokralleottajalle suorittaman edelleenluovutuksen määrittelystä ei tarvitse käsitellä.

20. Toista kysymystä tarkastellaan vain siinä tapauksessa, että öljy-yhtiöiden katsotaan luovuttaneen polttoaineen Auto Leaselle. Siinä tapauksessa on määritettävä, onko Auto Leasen vuokranottajalle tekemä edelleenluovutus itsenäinen luovutus, jota on verotettava siinä paikassa, jossa polttoaine oli luovutushetkellä (Saksa), vai kuuluuko se leasingpalveluun, jota on verotettava vuokralleantajan sijoittautumispaikassa (Alankomaat). Kysymyksellä pyritään siis saamaan täsmennyksiä sen suhteen, mitä perusteita sovelletaan ratkaistaessa, onko kyseessä yksi suoritus vai kaksi itsenäistä suoritusta.

21. Seuraavat seikat ovat asiassa merkityksellisiä. Jos yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että öljy-yhtiöt ovat luovuttaneet

polttoaineen Auto Leaselle ja että edelleenluovutus vuokranottajalle sisältyy leasingpalveluun, Auto Leasella on oikeus arvonlisäveron palautukseen. Tässä tapauksessa polttoaineen luovutus kuuluu kahdeksannen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan, koska Auto Lease on maksanut arvonlisäveron tavarasta, joka sille on luovutettu Saksassa, eikä se ole suorittanut tässä maassa tavaroiden luovutusta tai palvelua. Auto Leasen tilanne on tässä tapauksessa sama kuin verovelvollisen, joka on sijoittautunut jäsenvaltioon (Alankomaat) ja joka on maksanut arvonlisäveron tavaroista, jotka sille on luovutettu toisessa jäsenvaltiossa (Saksa), ja joka ei ole suorittanut tässä maassa tavaroiden luovutusta tai palvelua, jossa se vaatii kyseisen arvonlisäveron palautusta.

22. Jos yhteisöjen tuomioistuin sen sijaan toteaa, että vuokralleottajalle tehty edelleenluovutus on itsenäinen, Saksassa verotettava tavarantoiminnan luovutus, Auto Leasella ei ole oikeutta arvonlisäveron palautukseen. Tässä tapauksessa kahdeksannessa arvonlisäverodirektiivissä palautuksen myöntämiseksi säädetyt edellytykset eivät täyty. Auto Lease on suorittanut arvonlisäverollisen liiketoimen sen maan alueella, jossa se on maksanut arvonlisäveron, ja joutuu näin ollen noudattamaan Saksassa sovellettavaa tavanomaista menettelyä arvonlisäveron vähentämiseksi.

23. Tarkastelemme peräkkäin nämä kaksi edellä määriteltyä kysymystä.

V Vastaus ennakkoratkaisukysymyksiin

lopulta maksaa siitä koko hinnan arvonlisäveroineen, vaikka leasingyhtiö onkin ensin maksanut tavarän.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

24. Ensimmäisellä kysymyksellä pyritään tulkitsemaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklassa määriteltyä "tavarän luovutuksen" käsitettä. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee, kumpaa, vuokralleantajaa vai vuokralleottajaa, on pidettävä öljy-yhtiöiden suorittaman polttoaineen luovutuksen vastaanottajana sellaisessa tapauksessa, jossa, kuten nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, vuokralleottaja täyttää vuokratun leasingajoneuvon polttoainesäiliön vuokralleantajan nimissä ja lukuun.

25. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että nyt käsiteltävänä olevassa asiassa tavara luovutettiin vuokralleantajalle. Tämä ratkaisu johtuu siitä, että vuokralleottajan käyttämä luottokortti on leasingyhtiön, Auto Leasen, nimissä ja että luottokortin sisällöstä ilmenee, että sillä voi ostaa polttoainetta tämän yhtiön "nimissä ja lukuun". Euroopan yhteisöjen komission ja Saksan hallituksen kanta on päinvastainen. Ne katsovat, että tavara on luovutettu sille henkilölle, jolle se on fyysisesti luovutettu (eli vuokralleottajalle), varsinkin kun tämä henkilö on se, joka

26. On muistutettava, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklassa tavaröiden luovutuksella tarkoitetaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa". Kun yhteisöjen tuomioistuimelta tiedusteltiin, edellyttääkö "tavarän luovutuksen" käsite kyseessä olevan tavarän oikeudellisen omistusoikeuden siirtymistä, se vastasi asiassa C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, 8.2.1990 antamassaan tuomiossa,⁹ että tähän käsitteeseen sisältyy kaikki toisen osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja. Tästä tuomiosta seuraa, että tavarän luovuttamisen käsitteen sisältö on enemmän taloudellinen¹⁰ kuin oikeudellinen. Se liittyy enemmänkin luovutuksen vastaanottaneen henkilön mahdollisuuteen käyttää tavaraa kuin omistusoikeuden siirtymiseen jäsenvaltioiden siviilioikeudessa tarkoitetulla tavalla. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, vain tämän käsitteen määrittäminen taloudellisin perustein on yhteensopivaa kuudennen arvonlisäverödi-

9 — Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 kohta.

10 — González Sánchez, M., "La entrega de bienes en el IVA", *Noticias C.E.E.*, 1990, nro 37/68, s. 45 ja 47; Herrero de la Escosura, P., "El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas", kust. Universidad de Oviedo — Marcial Pons, 1996, Oviedo — Madrid, s. 58—70; Pérez Herrero, L. M., "La sexta directiva comunitaria del IVA", *Derecho financiero y tributario*, Cedecs, Barcelona, 1997, ja Terra, B. J. M., ja Wattel, P., *European Tax Law*, kust. Kluwer, 1994, Deventer. "Harmonisation de fiscalités", *Jurisclesseur Europe*, vihko 1630, s. 17, D. Berlin katsoo erityisesti, että tätä "luovuttamisen" käsitettä on pidettävä yhteisön oikeuden käsitteenä ja tämän vuoksi itsenäisenä kansallisissa oikeusjärjestyksissä määrittelyihin käsitteisiin nähden.

rektiivin tavoitteiden kanssa seuraavasta syystä:

”Edellä esitetty näkemys vastaa direktiivin tarkoitusta, joka sisältää muun muassa verollisten liiketoimien yhdenmukaiseen käsitteeseen perustuvan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöön ottamisen. Tämä tavoite voi kuitenkin vaarantua, jos tavaroiden luovutuksen, joka on yksi kolmesta verollisesta liiketoimesta, toteutumisen edellytykset vaihtelevat jäsenvaltiosta toiseen, kuten on asia siviilioikeudellisten omaisuudenluovutusta koskevien edellytysten osalta.”¹¹

27. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on siis tarkasteltava, kenelle, leasingjärjestelyn vuokralleantajalle vai vuokralleottajalle, öljy-yhtiöt siirsivät polttoaineen tosiasiallisen määräysvallan. Tältä osin vaikuttaa siltä, että tämä määräysvalta on siirtynyt vuokralleottajalle ilman, että Auto Lease on millään tavoin puuttunut asiaan. Sellaisessa tapauksessa, kuten nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, jossa tavara on fyysisesti luovutettu vuokralleottajalle, joka käyttää sitä tahtonsa mukaan, vaikuttaisi kuudennen arvonlisäverodirektiivin taloudellisen logiikan vastaiselta väittää, että leasingyhtiö on saanut, vaikkakin väliaikaisesti, määräysvallan polttoaineeseen ja että se on voinut siirtää tämän määräysvallan vuokralleottajalle. Vuokralleottaja ostaa polttoaineen suoraan polttoaineen jakelijoilta, eikä Auto Leasella ole missään vaiheessa valtaa päättää, miten polttoainetta on käytettävä ja mihin tarkoituksiin.

28. Lisäksi sitä väitetään, jonka mukaan polttoaine luovutetaan vuokralleantajalle, koska se maksaa polttoaineen ensin omista varoistaan, ei voida hyväksyä. Yhtäältä tämä näkemys johtaisi siihen, että polttoainetta ei katsottaisi luovutetuksi leasingyhtiölle vaan sille saksalaiselle luottokorttiyhtiölle, joka ensimmäisenä maksaa öljy-yhtiölle ja joka myöhemmin laskuttaa Auto Leasea samalla tavalla kuin Auto Lease laskuttaa vuokralleottajia. Toisaalta tämä näkemys johtaisi siihen vähintäänkin yllättävään johtopäätökseen, jonka mukaan joka kerta kun henkilö ostaa tavaran käyttämällä myyjän tai kolmannen osapuolen tarjoamaa rahoitusta, tätä tavaraa ei ole luovutettu tälle henkilölle suoraan kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetulla tavalla, vaan suoraan rahoituspalvelun tarjoajalle, joka luovutuksen vastaanotettuaan luovuttaa tavaran edelleen ostajalle.

29. Luottosopimuksen lauseke, jonka mukaan leasingjärjestelyn vuokralleottaja ostaa polttoaineen vuokralleottajan ”nimissä ja lukuun”, ei voi kumota tätä johtopäätöstä. Tästä lausekkeesta voisi korkeintaan olla seurauksena, että polttoaineen omistusoikeus siirtyy vuokralleottajalle. Kuten totesimme, oikeudellinen omistusoikeus ei kuitenkaan ole ratkaiseva määriteltäessä kuudennen arvonlisäverodi-

11 — Em. asia Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomion 8 kohta.

rektiivin 5 artiklassa tarkoitettua ”tavarain luovutuksen” käsitettä.

30. Polttoaineen hallinnointia koskeva sopimus ei myöskään kumoa arviointiani. Kuten komissio ja Saksan hallitus ovat korostaneet, tämä sopimus ei ole polttoaineen luovutus sopimus, vaan sitä voidaan pitää pikemminkin polttoaineen oston rahoitus sopimuksena. Vuokralleantaja ei osta polttoainetta myydäkseen sen sitten vuokralleottajalle, vaan sen ostaa vuokralleottaja valiten vapaasti polttoaineen laadun ja määrän sekä ostohetken. Vuokralleottaja vain käyttää leasingyhtiön tarjoamia maksukeinoja. Leasingyhtiö toimii minkä tahansa rahoitus- tai luottoyhtiön tavoin, eikä sitä pidä tehtävänsä osalta erottaa luottokorttiyhtiöstä, jota kukaan ei väitä polttoaineen luovutuksen vastaanottajaksi. Tämän sopimuksen puitteissa leasingyhtiö vain maksaa luottokorttiyhtiölle takaisin sen hinnan, arvonlisävero mukaan lukien, jonka luottokorttiyhtiö maksaa öljy-yhtiöille. Leasingyhtiön ei myöskään tarvitse välttämättä maksaa näitä summia omista varoistaan, koska vuokralleottajat maksavat sille joka kuukausi osan todennäköisistä vuosittaisista kustannuksista. Jos kulutus on arvioitua vähäisempi, leasingyhtiön tarvitsee vain maksaa luottokorttiyhtiölle varoilla, jotka vuokralleottajat ovat sille tilittäneet.

31. Toisin kuin mitä ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin ilmeisesti katsoo, asiassa Intiem¹² annettu tuomio ei myöskään kumoa arviointiani. Tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta tiedusteltiin, voiko työnantaja vähentää arvonlisäveron polttoaineesta, jota ei oltu toimitettu sille, vaan sen työntekijöille. Asian olosuhteiden ja erityisesti sen seikan valossa, että työntekijät käyttivät polttoaineen yksinomaan työnantajan liiketoiminnan tarpeisiin, yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että työnantajalla oli oikeus arvonlisäveron vähentämiseen. Ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin viittaa tähän tuomioon, josta se ilmeisesti päättelee, että väitettä, jonka mukaan öljy-yhtiöt luovuttivat polttoaineen Auto Leaselle eikä vuokralleottajalle, voidaan perustella tällä tuomiolla. Katson kuitenkin, että niitä perusteluita, jotka yhteisöjen tuomioistuin esitti edellä mainitussa asiassa Intiem antamassaan tuomiossa, ei voida sellaisenaan esittää nyt käsiteltävänä olevassa asiassa. Edellä mainitussa asiassa Intiem kansallinen tuomioistuin oli jo ratkaissut kysymyksen siitä, kenelle, työnantajalle vai työntekijöille, luovutus oli suoritettu, ennen kuin se esitti kysymyksen arvonlisäveron vähentämisen mahdollisuudesta yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavaksi. Asiassa Intiem annetusta tuomiosta ilmenee, että kansallisissa tuomioistuimissa käydyn menettelyn aikana tätä kysymystä oli käsitelty ja että kansalliset tuomioistuimet olivat hylänneet väitteen, jonka mukaan polttoaine oli luovutettu työnantajalle. Kyseisen tuomion 6 kohdassa todetaan seuraavaa:

”Hoge Raad on ensin hylännyt asianomaisen esittämän väitteen, jonka mukaan

12 — Asia 165/86, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. 1471).

Gerechtshof on virheellisesti todennut, että polttoaineen luovutus suoritetaan suoraan työntekijöille. Seuraavaksi Hoge Raad on pohtinut sitä, estääkö *se seikka, että polttoaine on tämän toteamuksen mukaan luovutettu suoraan työntekijöille*, sen, että työnantaja voi vähentää tästä polttoaineesta maksetun arvonlisäveron.”¹³

32. Yhteisöjen tuomioistuin tiivistä itse sille esitetyn kysymyksen seuraavalla tavalla:

”Nyt käsiteltävänä oleva oikeusriita nostaa esiin kysymyksen siitä, estetäänkö tällä säännöllä arvonlisäveron vähentäminen silloin, kun verovelvollinen on ostanut tavarat, joita *sen jälkeen, kun ne on luovutettu yrityksen työntekijöille*, on käytetty yrityksen tarpeisiin.”¹⁴

33. Tästä seuraa, että edellä mainitussa asiassa Intiem annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuimen ei tarvinnut ratkaista nyt käsiteltävänä olevassa asiassa esiin nousutta kysymystä ja että yhteisöjen

tuomioistuin ei myöskään kyseenalaistanut sitä oletamaa, jolle ennakkoratkaisukysymys perustui ja jonka mukaan polttoaine luovutettiin työntekijöille. Näin ollen vaikuttaa siltä, että tämä tuomio ei ole merkityksellinen nyt käsiteltävänä olevaan ennakkoratkaisukysymykseen vastattaessa ja ettei sen perusteella voida katsoa, että polttoaine on luovutettu Auto Leaselle.

34. Kaiken edellä todetun perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa esitettyihin kysymyksiin siten, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklaa on tulkittava siten, että kun leasing-järjestelyn vuokralleottaja täyttää vuokratun ajoneuvon polttoainesäiliön huoltoasemalla sellaisessa tapauksessa kuin nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, kyse ei ole siitä, että vuokralleantaja luovuttaa polttoaineen vuokralleottajalle.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

35. Ottaen huomioon vastauksen, jota ehdotan annettavaksi ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, toinen ennakkoratkaisukysymys jää vaille tarkoitusta.

13 — Kursivointi tässä.

14 — Ks. edellä alaviitteessä 12 mainitun tuomion 12 kohta. Kursivointi tässä.

Ratkaisuehdotus

36. Ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/EY 5 artiklaa on tulkittava siten, että kun vuokralleottaja täyttää vuokratun ajoneuvon polttoainesäiliön huoltoasemalla sellaisessa tapauksessa kuin nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, kyse ei ole siitä, että vuokralleantaja luovuttaa polttoaineen vuokralleottajalle.