



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

2. juli 2015*

»Præjudiciel forelæggelse — moms — direktiv 2006/112/EF — levering af varer eller ydelser — leasingkontrakt — tilbagelevering af en fast ejendom, der er omfattet af en leasingkontrakt, til leasinggiveren — begrebet »annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling« — leasinggiverens ret til nedsættelse af afgiftsgrundlaget — dobbelt afgiftsopkrævning — særskilte ydelser — princip om afgiftens neutralitet«

I sag C-209/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Vrhovno sodišče (Slovenien) ved afgørelse af 16. april 2014, indgået til Domstolen den 25. april 2014, i sagen:

NLB Leasing d.o.o.

mod

Republika Slovenija,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer), A. Arabadjiev, J.L. da Cruz Vilaça og C. Lycourgos,

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- NLB Leasing d.o.o. ved conseiller fiscal J. Podlipnik
- den slovenske regering ved T. Mihelič Žitko, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved C. Soulay, L. Lozano Palacios og M. Žebre, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: slovensk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, stk. 1, artikel 14, artikel 24, stk. 1, og artikel 90, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem NLB Leasing d.o.o. (herefter »NLB«) og Republika Slovenija, repræsenteret ved Ministrstvo za finance (finansministeriet), vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme selskabet en berigtigelse af beløbet på den merværdiafgift (herefter »moms«), som var blevet erlagt efter indgåelsen af to leasingkontrakter.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

- a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]

- c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

- 4 Momsdirektivets artikel 14 bestemmer:

»1. Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

2. Ud over den i stk. 1 omhandlede transaktion anses følgende transaktioner for at være levering af varer:

[...]

- b) faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag

[...]«

- 5 Momsdirektivets artikel 24, stk. 1, fastsætter:

»Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.«

6 Momsdirektivets artikel 90 har følgende ordlyd:

»1. I tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.

2. For så vidt angår ikke-betaling eller kun delvis betaling kan medlemsstaterne dog fravige stk. 1.«

Slovensk ret

7 I medfør af artikel 3, stk. 1, i Zakon o davku na dodano vrednost (lov om merværdiafgift, herefter »ZDDV-1«) er følgende transaktioner momspligtige:

»1. levering af varer, som mod vederlag foretages på Republikken Sloveniens område [...] af en afgiftspligtig person [...] under udøvelsen af sin økonomiske virksomhed

[...]

3. levering af ydelser, som mod vederlag foretages på Republikken Sloveniens område af en afgiftspligtig person under udøvelsen af sin økonomiske virksomhed

[...]«

8 Artikel 6 i ZDDV-1 har følgende ordlyd:

»1. Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til at råde over materielle goder, som om erhververen var ejer heraf.

2. Ved levering af varer forstås ligeledes:

[...]

b) faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af en vare for et bestemt tidsrum [...], med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag

[...]«

9 Artikel 14, stk. 1, i ZDDV-1 fastsætter, at der ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

10 Artikel 39, stk. 2 og 3, i ZDDV-1 har følgende ordlyd:

»2. I tilfælde af annullation, tilbagelevering eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende. En afgiftspligtig person kan berigtige (nedsætte) det angivne momsbeløb, hvis den person, til hvem varerne eller ydelserne leveres, berigtiger (nedsætter) det fratrukne momsbeløb og giver skriftlig meddelelse herom til leverandøren.

3. En afgiftspligtig person kan på grundlag af en retskraftig retsafgørelse om godkendelse af en afsluttet konkursbehandling eller på grundlag af en afsluttet akkordprocedure ligeledes berigtige (nedsætte) det momsbeløb, der skal erlægges, når beløbet ikke eller kun delvist er blevet betalt [...] Hvis en

afgiftspligtig person efterfølgende modtager en fuldstændig eller delvis betaling til gengæld for sin levering af varer eller ydelser, i henhold til hvilken personen har berigtiget afgiftsgrundlaget i overensstemmelse med dette stykke, erlægger vedkommende moms af det modtagne beløb.«

11 Artikel 13 i Pravidnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (forordning om gennemførelse af ZZDV-1) bestemmer:

»1. Med hensyn til erstatning skal der hverken angives eller erlægges moms.

2. Ved erstatning i medfør af foregående stykke forstås bl.a.:

— den levering, som leverandøren gennemfører som godtgørelse for en skade, der er blevet forårsaget i forbindelse med en tidligere levering, såfremt leverandøren på et lovbestemt eller kontraktligt grundlag er ansvarlig for skaden og følgerne heraf

— de morarenter, som den afgiftspligtige person debiterer sin debitor op til den lovbestemte sats, og rykkeromkostningerne

— konventionalbod

— erstatning som følge af annullation af kontrakten, såfremt betaleren ikke har modtaget nogen vare eller ydelse i denne forbindelse.

3. I tilfælde af delvis opfyldelse af kontrakten er denne delvise opfyldelse momspligtig.«

12 Artikel 41 i forordningen til gennemførelse af ZDDV-1 har følgende ordlyd:

»[...]

2. I overensstemmelse med artikel 39, stk. 2, i ZDDV-1 kan en afgiftspligtig person nedsætte momsbeløbet op til de prisnedslag, der gives efterfølgende, såsom eksempelvis betydelige prisnedslag eller tilbagebetaling, der indrømmes som følge af varens mindre gode kvalitet, såfremt leverandøren og modtageren har indgået en direkte aftale om disse.

3. Nedsættelse af leverandørens afgiftsgrundlag i medfør af artikel 39, stk. 2, i ZDDV-1 kan ikke foretages inden den afgiftsperiode, i løbet af hvilken den pågældende har modtaget en skriftlig meddelelse fra modtageren, hvorved modtageren underretter leverandøren om sin berigtigelse af momsfradraget.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 I løbet af februar 2008 indgik NLB, i egenskab af långiver, og Domino ing, d.o.o. (herefter »Domino«), i egenskab af låntager, dels to kortfristede låneaftaler med et bestemt anvendelsesformål, dels aftaler om »kommercielt samarbejde«. Det fremgik bl.a. af de sidstnævnte aftaler, at formålet med de lån, som NLB ydede Domino, var erhvervelsen af faste ejendomme med henblik på opførelse af boliger, og at NLB, såfremt selskabet ønskede det, kunne finansiere konstruktionen af disse boliger, som selskabet anerkendte at have en interesse i. Med disse lån erhvervede Domino faste ejendomme, hvis tidligere ejere var tredjemand i forhold til de aftaler, som NLB og Domino havde indgået.

- 14 I april 2009 indgik NLB og Domino to sæt aftaler, der ifølge det af Vrhovno sodišče (øverste domstol) anførte udgør en såkaldt tilbageleasingstransaktion (»sale and leaseback«-transaktion). Dels blev NLB ved to salgsaftaler ejer af de faste ejendomme, som Domino tidligere havde erhvervet, dels forpligtede selskabet sig samtidig ved to leasingkontrakter til at udleje disse faste ejendomme til Domino i perioder af få måneder. Uden at dette berørte de aftaler om kommercielt samarbejde, som disse to selskaber tidligere havde indgået, var det i leasingkontrakterne fastsat, at Domino inden udløbet heraf skulle foretage et valg mellem følgende tre muligheder, nemlig enten at forlænge kontraktens løbetid, tilbagelevere de faste ejendomme til NLB eller endelig udnytte sine forkøbsretter til disse faste ejendomme ved i givet fald at betale samtlige de afdrag, som selskabet skyldte NLB.
- 15 I forbindelse med indgåelsen af leasingkontrakterne erlagde NLB det momsbeløb, som Domino var blevet faktureret ved disse aftaler, dvs. det beløb, der svarer til samtlige månedlige afdrag, herunder de til sidstnævnte indrømmede forkøbsretter.
- 16 Da Domino ved udløbet af leasingkontrakterne ikke havde betalt samtlige de afdrag, som selskabet skyldte NLB, genoptog sidstnævnte de af leasingkontrakten omfattede faste ejendomme, således som de nævnte kontrakter gav NLB mulighed for. I løbet af juli 2010 solgte NLB de nævnte faste ejendomme som byggegrunde til et tredje selskab, nemlig Sava IP, d.o.o. (herefter »Sava IP«), og angav den i denne forbindelse skyldige moms.
- 17 Som følge af den manglende opfyldelse af de forpligtelser, der påhvilede Domino i medfør af leasingkontrakterne, anmodede NLB om en berigtigelse af det angivne momsbeløb op til værdien af de i disse kontrakter fastsatte forkøbsretter.
- 18 I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at NLB og Domino i overensstemmelse med vilkårene i leasingkontrakterne udfærdigede en endelig opgørelse, i medfør af hvilken NLB betalte Domino et beløb, der svarer til differencen mellem på den ene side den fortjeneste, der var blevet opnået takket være den opnåede pris i forbindelse med salget af de faste ejendomme til Sava IP, og på den anden side de beløb, som Domino endnu ikke havde betalt, herunder forkøbsretterne.
- 19 I salgsprisen for de omhandlede faste ejendomme foretog NLB et fratræk på et beløb svarende til for det første den moms, som selskabet havde erlagt i forbindelse med denne overdragelse, for det andet de afdrag vedrørende forkøbsretterne, der endnu ikke var blevet betalt af Domino, og endelig for det tredje de månedlige afdrag, som Domino i øvrigt stadig skyldte NLB. Selskabet udbetalte derefter restbeløbet til Domino. Efterfølgende sendte NLB to kreditnotaer til Domino på et beløb svarende til afdragene vedrørende forkøbsretterne og annullerede herved disse afdrag.
- 20 Ved afgørelse af 5. juni 2012 gav de slovenske skatte- og afgiftsmyndigheder afslag på NLB's anmodning om at nedsætte det momsbeløb, som selskabet havde erlagt i forbindelse med indgåelsen af leasingkontrakterne, med den begrundelse, at de to kreditnotaer ikke udgjorde et lovmæssigt grundlag for nedsættelse af NLB's afgiftsgrundlag. Myndighederne er af den opfattelse, at disse kontrakter ikke er blevet »opsagt«, og NLB's generhvervelse af de faste ejendomme udgør ikke et tilfælde af »tilbagelevering« som omhandlet i artikel 39, stk. 2, i ZDDV-1, der gennemfører momsdirektivets artikel 90, stk. 1, i slovensk ret. Ifølge disse myndigheder har leasinggiveren i virkeligheden fungeret som en fordringshaver og solgt de faste ejendomme til Sava IP på vegne af leasingtageren.
- 21 NLB bestred afgørelsen fra de slovenske skatte- og afgiftsmyndigheder ved først at indbringe en administrativ klage for Ministrstvo za finance og derefter anlægge et søgsmål ved den kompetente førsteinstansret. NLB fik hverken medhold i klagen eller søgsmålet.
- 22 I sin appel har NLB gjort gældende, at skatte- og afgiftsmyndighederne og førsteinstansretten har anlagt en fejlagtig fortolkning af artikel 39 i ZDDV-1 og momsdirektivets artikel 90. Den tilbagelevering af de faste ejendomme, som Domino foretog som følge af den manglende opfyldelse af sine kontraktlige forpligtelser, svarer faktisk til et af de tilfælde, der er omhandlet i de nævnte

bestemmelser. NLB har ligeledes gjort gældende, at såfremt det ikke bliver fastslået, at selskabet kan nedsætte sit afgiftsgrundlag i en sammenhæng som den i hovedsagen omhandlede, vil princippet om afgiftens neutralitet herved blive tilsidesat, for så vidt som selskabet erlagde moms for anden gang i forbindelse med overdragelsen af de faste ejendomme til et tredje selskab.

23 På denne baggrund har Vrhovno sodišče besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Skal [momsdirektivets] artikel 90, stk. 1, [...] i lyset af de i hovedsagen omhandlede omstændigheder fortolkes således, at det forhold, at leasinggiveren som følge af leasingtagerens manglende iagttagelse af sine betalingsforpligtelser generhverver den leasede vare (den faste ejendom) med henblik på efterfølgende salg og udligning af leasingaftalerne, selv efter alle leasingraters forfald, udgør et tilfælde af »annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling« efter det tidspunkt, hvor leveringen har fundet sted, hvorefter afgiftsgrundlaget skal nedsættes tilsvarende?
- 2) Skal [momsdirektivets] artikel 2, stk. 1, artikel 14 og artikel 24, stk. 1, [...] fortolkes således, at forkøbsretternes beløb – som udgør den største del af betalingsforpligtelserne i henhold til de finansielle leasingaftaler, som leasingtageren skal betale til leasinggiveren, hvilket gør, at leasinggiveren som følge af den manglende iagttagelse af betalingsforpligtelserne har generhvervet den leasede genstand, solgt den til tredjemand og godtgjort leasingtageren avancen opnået ved salget, fra hvilket leasinggiveren i den endelige balance også har fratrukket forkøbsretternes beløb – anses som vederlag for gennemførelse af aftalen og levering af varer, og således som momspligtigt, som vederlag for udlejning eller brug af den faste ejendom (og i kraft heraf momspligtigt i henhold til lov eller efter eget valg af den afgiftspligtige person), eller som skadeserstatning som følge af ophævelse af aftalen, som ydes for at afhjælpe tabet som følge af leasingtagerens misligholdelse, hvilket ikke har en direkte sammenhæng med nogen former for levering af ydelser mod vederlag og således ikke er momspligtigt?
- 3) Såfremt det andet spørgsmål besvares med, at der er tale om vederlag for levering af varer og gennemførelse af aftalen, er princippet om momsens neutralitet da til hinder for, at leasinggiveren har indbetalt den udgående moms to gange, nemlig første gang i forbindelse med indgåelsen af de finansielle leasingaftaler (herunder af forkøbsretternes beløb, som udgør den største del af aftalens værdi) og anden gang – som følge af leasingtagerens manglende iagttagelse af sine betalingsforpligtelser – ved (det efterfølgende) salg af den faste ejendom til tredjemand, henset til, at momsen af denne anden levering betales af leasingtageren ved den endelige indberetning?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det andet spørgsmål

24 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at NLB, i egenskab af leasinggiver, og Domino, i egenskab af leasingtager, har indgået to leasingkontrakter om udlejning af to faste ejendomme. Det synes også at fremgå af denne afgørelse, at NLB som følge af den manglende opfyldelse af de forpligtelser, der påhvilede Domino, i overensstemmelse med disse kontrakter genovertog de nævnte faste ejendomme, solgte dem til tredjemand og godtgjorde overskuddet fra dette salg over for Domino, idet NLB i den endelige opgørelse trak beløbet på forkøbsretterne fra dette overskud. Det er i denne sammenhæng, at den forelæggende ret med sit andet spørgsmål, der skal behandles først, nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, artikel 14 og artikel 24, stk. 1, skal fortolkes således, at en leasingydelse som den i hovedsagen omhandlede udgør en levering af varer eller en levering af ydelser i disse bestemmelsers forstand.

- 25 Det bemærkes, at Domstolen inden for rammerne af artikel 267 TEUF ikke har kompetence til at anvende EU-rettens regler på et bestemt tilfælde (dom Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, præmis 21). I en sag som hovedsagen tilkommer det derfor den forelæggende ret at foretage de retlige kvalifikationer, som er nødvendige for løsningen af tvisten i hovedsagen. Det påhviler derimod Domstolen at give den forelæggende ret alle de nødvendige oplysninger med henblik på at vejlede den ved denne bedømmelse (dom Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, præmis 23).
- 26 Uanset spørgsmålet, om den omhandlede leasingydelse, henset til de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, i realiteten udgør en del af en enkelt transaktion bestående af flere elementer, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, skal sidstnævnte således gives de oplysninger, som gør det muligt at bedømme den retlige art af en leasingydelse i momsmæssig henseende.
- 27 I denne henseende bemærkes, at i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 24, stk. 1, »[forstås v]ed »levering af ydelser« [...] enhver transaktion, der ikke er en levering af varer«. Hvad angår begrebet »levering af varer« fremgår det af ordlyden af direktivets artikel 14, stk. 1, at begrebet opstiller et krav om »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Hertil kommer, at ifølge momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra b), anses faktisk overdragelse af en vare i henhold til en kontrakt, som vedrører udlejning af denne vare for et bestemt tidsrum, med den klausul, at ejendomsretten under normale forhold erhverves senest ved betaling af det sidste afdrag, for at være »levering af varer«.
- 28 I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at der skal sondres mellem en operationel leasingkontrakt og en finansiel leasingkontrakt, idet sidstnævnte er karakteriseret ved, at hovedparten af de risici og afkast, der er forbundet med ejendomsretten, overdrages til leasingtageren. Den omstændighed, at ejendomsretten skal overdrages ved kontraktens udløb, eller at den forrentede sum af leasingafdragene i praksis svarer til markedsværdien af varen, udgør kriterier, der hver for sig eller tilsammen gør det muligt at fastlægge, om en kontrakt kan kvalificeres som en finansiel leasingkontrakt (jf. i denne retning dom Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 38).
- 29 Desuden henviser begrebet levering af varer ikke til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (dom Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).
- 30 I det tilfælde, hvor en leasingkontrakt vedrørende en fast ejendom enten bestemmer, at ejendomsretten skal overføres til leasingtageren ved kontraktens udløb, eller at de væsentlige rettigheder til denne ejendom skal stilles til rådighed for leasingtageren, idet denne herved bl.a. får overført hovedparten af de afkast og risici, der er forbundet med den juridiske ejendomsret til ejendommen, og idet den forrentede sum af leasingafdragene i praksis svarer til markedsværdien af godet, skal den transaktion, som følger af en sådan kontrakt, således sidestilles med erhvervelse af et investeringsgode (jf. i denne retning dom Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 40).
- 31 I denne henseende synes det af fremgå af de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, nemlig bl.a. aftalevilkårene om »kommercielt samarbejde« og de i henhold til den endelige opgørelse foretagne transaktioner, at formålet med leasingkontrakterne var overdragelsen af ejendomsretten til de faste ejendomme, som var omfattet af de nævnte kontrakter, til Domino, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve i lyset af de kriterier, der er anført i denne doms præmis 26-30.
- 32 Det følger af de ovenstående betragtninger, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, artikel 14 og artikel 24, stk. 1, skal fortolkes således, at i det tilfælde, hvor en leasingkontrakt vedrørende en fast ejendom enten bestemmer, at ejendomsretten skal overføres til leasingtageren ved kontraktens udløb, eller at de væsentlige rettigheder til denne ejendom skal stilles til rådighed for leasingtageren, idet denne herved

bl.a. får overført hovedparten af de afkast og risici, der er forbundet med den juridiske ejendomsret til ejendommen, og idet den forrentede sum af leasingafdragene i praksis svarer til markedsværdien af godet, skal den transaktion, som følger af en sådan kontrakt, sidestilles med erhvervelse af et investeringsgode.

Om det første spørgsmål

- 33 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 90, stk. 1, under de i tvisten i hovedsagen omhandlede omstændigheder, således som disse fremgår af denne doms præmis 24, skal fortolkes således, at tilbageleveringen af en leaset fast ejendom til leasinggiveren udgør et tilfælde af annulation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen i denne bestemmelses forstand.
- 34 Mens det tilkommer den forelæggende ret at foretage den retlige kvalifikation af de af NLB og Domino foretagne transaktioner, påhviler det Domstolen at give den forelæggende ret alle nødvendige oplysninger med henblik på at vejlede den ved denne bedømmelse.
- 35 I denne henseende bemærkes, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, som omhandler tilfælde af annulation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, forpligter medlemsstaterne til at nedsætte afgiftsgrundlaget, og dermed det momsbeløb, som den afgiftspligtige person skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter afslutningen af en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet. Denne bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i momsdirektivet, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse, og hvoraf følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (dom *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 22).
- 36 Det følger af Domstolens praksis, at bortset fra tilfælde af annulation eller ophævelse af en kontrakt, hvor parterne tilbageføres til den situation, som de befandt sig i inden indgåelsen af kontrakten, og hvor den afgiftspligtige person ikke længere har sin fordring, omfatter momsdirektivets artikel 90, stk. 1, alene de situationer, hvor den anden kontraherende part ikke betaler eller kun delvist betaler en fordring, som parten ellers skal betale i medfør af denne kontrakt (jf. i denne retning dom *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, præmis 23 og 24).
- 37 Den afgiftspligtige persons afgiftsgrundlag kan følgelig ikke nedsættes, når denne afgiftspligtige person på de i kontrakten fastsatte vilkår faktisk har modtaget samtlige betalinger som modydelse for den af personen leverede ydelse, eller når modtageren af denne ydelse, uden at kontrakten er blevet ophævet eller annulleret, ikke længere skylder den afgiftspligtige person den aftalte pris.
- 38 Det følger af de ovenstående betragtninger, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke gør det muligt for en afgiftspligtig person at nedsætte sit afgiftsgrundlag, når den pågældende faktisk har modtaget samtlige betalinger som modydelse for den af personen leverede ydelse, eller når den anden kontraherende part, uden at kontrakten er blevet ophævet eller annulleret, ikke længere skylder vedkommende den aftalte pris.

Om det tredje spørgsmål

- 39 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om princippet om afgiftens neutralitet skal fortolkes således, at det er til hinder for, at en afgiftspligtig person erlægger moms en første gang i forbindelse med indgåelsen af en leasingkontrakt med forkøbsret og en anden gang, når den pågældende overdrager det gode, der er omfattet af denne kontrakt, til et tredje selskab som følge af leasingtagerens manglende opfyldelse af sine forpligtelser.

- 40 I denne henseende bemærkes, at det fremgår af Domstolens praksis, at princippet om afgiftens neutralitet, der danner grundlaget for det fælles momssystem, er til hinder for, at beskatningen af en afgiftspligtig persons erhvervsmæssige virksomhed fører til en dobbelt afgiftsopkrævning (jf. i denne retning domme Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 45 og 46, og Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 42).
- 41 Domstolen har ligeledes fastslået, at hver enkelt ydelse i momsmæssig henseende sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig ydelse, således som det fremgår af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit (dom BGZ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 29). Under visse omstændigheder skal en række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, imidlertid anses for at udgøre én enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige af hinanden (jf. i denne retning dom RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, præmis 20).
- 42 I overensstemmelse med denne retspraksis påhviler det den forelæggende ret at efterprøve, om de i hovedsagen omhandlede transaktioner, dvs. dels de til Domino leverede ydelser, dels overdragelsen af faste ejendomme til et tredje selskab, skal anses for »en enkelt ydelse«. Dette er bl.a. tilfældet, når flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.
- 43 Såfremt det viser sig, at de nævnte transaktioner ikke kan anses for at udgøre en enkelt ydelse, er princippet om afgiftens neutralitet ikke til hinder for, at transaktionerne beskattes særskilt i momsmæssig henseende.
- 44 Det følger af de ovenstående betragtninger, at princippet om afgiftens neutralitet skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at dels en leasingydelse vedrørende faste ejendomme, dels en overdragelse af disse faste ejendomme til et tredje selskab (i forhold til leasingkontrakten) beskattes særskilt i momsmæssig henseende, for så vidt som disse transaktioner ikke kan anses for at udgøre en enkelt ydelse, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

Sagens omkostninger

- 45 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 2, stk. 1, artikel 14 og artikel 24, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at i det tilfælde, hvor en leasingkontrakt vedrørende en fast ejendom enten bestemmer, at ejendomsretten skal overføres til leasingtageren ved kontraktens udløb, eller at de væsentlige rettigheder til denne ejendom skal stilles til rådighed for leasingtageren, idet denne herved bl.a. får overført hovedparten af de afkast og risici, der er forbundet med den juridiske ejendomsret til ejendommen, og idet den forrentede sum af leasingafdragene i praksis svarer til markedsværdien af godet, skal den transaktion, som følger af en sådan kontrakt, sidestilles med erhvervelse af et investeringsgode.**

- 2) **Artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke gør det muligt for en afgiftspligtig person at nedsætte sit afgiftsgrundlag, når den pågældende faktisk har modtaget samtlige betalinger som modydelse for den af personen leverede ydelse, eller når den anden kontraherende part, uden at kontrakten er blevet ophævet eller annulleret, ikke længere skylder vedkommende den aftalte pris.**
- 3) **Princippet om afgiftens neutralitet skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at dels en leasingydelse vedrørende faste ejendomme, dels en overdragelse af disse faste ejendomme til et tredje selskab (i forhold til leasingkontrakten) beskattes særskilt i merværdiafgiftsmæssig henseende, for så vidt som disse transaktioner ikke kan anses for at udgøre en enkelt ydelse, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve.**

Underskrifter