



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 2 juli 2015 *

”Begäran om förhandsavgörande — Mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster — Leasingavtal — En fastighet som utgör leasingobjekt har återlämnats till leasegivaren — Begreppet ‘avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning’ — Rätt för leasegivaren att minska beskattningsunderlaget — Dubbelbeskattning — Olika tillhandahållanden — Principen om skatteneutralitet”

I mål C-209/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vrhovno sodišče (Slovenien) genom beslut av den 16 april 2014, som inkom till domstolen den 25 april 2014, i målet

NLB Leasing d.o.o.

mot

Republika Slovenija,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J.-C. Bonichot (referent), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça och C. Lycourgos,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- NLB Leasing d.o.o., genom skatterådgivaren J. Podlipnik,
- Sloveniens regering, genom T. Mihelič Žitko, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay, L. Lozano Palacios, och M. Žebre, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: slovenska.

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1, 14, 24.1 och 90.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan NLB Leasing d.o.o. (nedan kallat NLB) och Republika Slovenija (slovenska staten), företrädd av Ministrstvo za finance (finansministeriet) beträffande ministeriets beslut att inte medge justering av den mervärdesskatt som erlagts med anledning av ingåendet av två leasingavtal.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

- a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...

- c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

...”

- 4 I artikel 14 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

2. Förutom den transaktion som avses i punkt 1 skall följande transaktioner anses som leverans av varor:

...

- b) Faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts.

...”

- 5 I artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med *tillhandahållande av tjänster* avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

6 I artikel 90 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Vid avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer.

2. Om betalningen helt eller delvis uteblir, får medlemsstaterna avvika från bestämmelsen i punkt 1.”

Slovensk rätt

7 Enligt artikel 3.1 i lagen om mervärdesskatt (Zakon o davku na dodano vrednost) (medan kallad ZDDV-1) är följande transaktioner belagda med mervärdesskatt:

”1. Leverans av varor mot ersättning som görs inom Republiken Sloveniens territorium ... av en beskattningsbar person inom ramen för sin ekonomiska verksamhet.

...

3. Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom Republiken Sloveniens territorium av en beskattningsbar person inom ramen för sin ekonomiska verksamhet.

...”

8 Artikel 6 ZDDV-1 har följande lydelse:

”1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

2. Härutöver ska följande transaktioner anses som leverans av varor:

...

b) Faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning av varor under en viss tid ... enligt vilket äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts;

...”

9 I artikel 14.1 ZDDV-1 stadgas att med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

10 Artikel 39.2 och 39.3 ZDDV-1 har följande lydelse:

”2. Vid avbeställning, återlämnande eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, ska beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning. Den beskattningsbara personen får justera (minska) det redovisade mervärdesskattebeloppet, om den som beställt varorna eller tjänsterna justerar (minskar) det mervärdesskattebelopp som vederbörande har dragit av och underrättar leverantören om detta skriftligen.

3. En beskattningsbar person får även justera (minska) det mervärdesskattebelopp som ska erläggas om han inte erhållit betalning, helt eller delvis, på grundval av ett lagakraftvunnet domstolsavgörande som officiellt godkänner ett avslutat konkursförfarande. Sådan justering får även ske med stöd av ett avslutat ackordsförfarande. ... Om den beskattningsbara personen senare erhåller full eller delvis

betalning i utbyte mot att han levererar varan eller tillhandahåller tjänsten – med avseende på vilken han justerat beskattningsunderlaget enligt föregående punkt – ska han erlægga mervärdesskatten på det erhållna beloppet”.

- 11 I artikel 13 i tillämpningsföreskrifterna till ZZDV-1 (Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost) (nedan kallade tillämpningsföreskrifterna) föreskrivs följande:

”1. Mervärdesskatt ska varken redovisas eller betalas i fråga om skadestånd.

2. Följande anses som skadestånd enligt punkt 1:

- Leveranser som leverantören ombesörjer som skadestånd för att gottgöra en skada som orsakats av en tidigare leverans, om leverantören ska anses ansvarig för skadan enligt lag eller avtal.
- Dröjsmålsränta som den beskattningsbara personen tar ut av gäldenären upp till det lagstadgade beloppet jämte kostnaderna för betalningsföreläggande.
- Straffavgifter enligt avtal.
- Skadestånd med anledning av ett avtals hävande om den betalande vid detta tillfälle inte erhållit någon vara eller tjänst.

3. Om avtalet delvis verkställts ska mervärdesskatt utgå på den del som verkställts.”

- 12 Enligt artikel 41 i tillämpningsföreskrifterna till ZDDV-1 gäller följande:

”...

2. I enlighet med artikel 39.2 ZDDV-1 får en beskattningsbar person nedsätta mervärdesskattebeloppet med motsvarande de rabatter som senare getts, såsom till exempel betydande rabatter eller återbärningar på grund av att en vara är av sämre kvalitet om rabatterna överenskommit direkt mellan leverantören och mottagaren.

3. Nedsättningen av beskattningsunderlaget enligt artikel 39.2 ZDDV-1 får inte tillämpas på leverantören före den beskattningsperiod då vederbörande erhöll en skriftlig underrättelse från den kund som har justerat mervärdesskatteavdraget.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 13 I februari 2008 ingick NLB, i egenskap av långivare, och Domino ing, d.o.o. (nedan kallat Domino), i egenskap av låntagare, två kortfristiga låneavtal avsedda för särskilda ändamål samt avtal om affärssamarbete. I de sistnämnda avtalen angavs att de lån som NLB beviljat Domino var avsedda för att finansiera förvärv av fast egendom som skulle användas för att uppföra bostäder. I avtalen stadgades vidare att NLB, på begäran, kunde finansiera uppförandet av bostäderna. Bolaget medgav att det hade ett intresse av sådan finansiering. Efter att ha erhållit de ovannämnda lånen förvärvade Domino fastigheterna vars tidigare ägare var en utomstående person i förhållande till avtalen som NLB och Domino ingått.

- 14 I april 2009 ingick NLB och Domino två uppsättningar avtal som, enligt vad den hänskjutande domstolen, Vrhovno sodišče (Högsta domstolen), har angett, avsåg fastighetsleasing (så kallad sale and lease back). Genom två försäljningsavtal blev NLB ägare till de fastigheter som Domino tidigare hade

förvärvat. Genom två leasingavtal åtog sig NLB samtidigt att hyra ut fastigheterna till Domino under några månader. Utan att det påverkade innehållet i de avtal om affärssamarbete som de två bolagen tidigare hade ingått stadgades i leasingavtalen att Domino, innan avtalens giltighetstid löpte ut, var skyldigt att välja mellan följande tre alternativ: antingen förlänga avtalen eller återlämna fastigheterna till NLB eller slutligen använda köptionen som bolaget hade på fastigheterna och då betala samtliga leasingavgifter som bolaget var skyldigt att erlagga till NLB.

- 15 När leasingavtalen ingicks betalade NLB mervärdesskatt på det belopp som fakturerats Domino i avtalen, det vill säga ett belopp som motsvarar samtliga månatliga leasingavgifter inklusive de köptioner som beviljats det sistnämnda bolaget.
- 16 När leasingavtalens giltighetstid löpte ut hade Domino inte betalat samtliga leasingavgifter som bolaget var skyldigt att erlagga till NLB. NLB återtog då de leasade fastigheterna vilket var möjligt enligt avtalen. I juli 2010 sålde sedan NLB fastigheterna, såsom tomt för bebyggelse, till ett utomstående bolag, Sava IP, d.o.o. (nedan kallat Sava IP), och deklarerade den mervärdesskatt som skulle erläggas med anledning av detta.
- 17 Eftersom Domino inte fullgjort sina förpliktelser enligt leasingavtalen begärde NLB att det deklarerade mervärdesskattebeloppet skulle justeras med ett belopp motsvarande värdet på köptionerna i avtalen.
- 18 Det framgår i detta avseende av begäran om förhandsavgörande att NLB och Domino i enlighet med leasingavtalen har upprättat en slutavräkning. Enligt denna har NLB betalat ut ett belopp till Domino som motsvarar skillnaden mellan det mervärde som uppstått med anledning av det pris som erhöles vid försäljningen av fastigheterna till Sava IP och de belopp som Domino ännu inte erlagt, inklusive köptionerna.
- 19 Från fastigheternas försäljningspris har NLB gjort avdrag för ett belopp motsvarande för det första den mervärdesskatt som bolaget gjort avdrag för vid överlåtelsen, för det andra leasingavgifter för köptionerna som Domino ännu inte betalat och för det tredje de månatliga avgifter som Domino fortfarande var skyldigt att betala till NLB. Resterande belopp erlade NLB därefter till Domino. Därefter utställde NLB två kreditnotor till Domino på ett belopp motsvarande värdet på avgifterna för köptionerna och annullerade därigenom dessa avgifter.
- 20 Genom beslut av den 5 juni 2012 avslog den slovenska skattemyndigheten NLB:s ansökan om att få minska det mervärdesskattebelopp som bolaget erlagt med anledning av ingåendet av leasingavtalen. Som skäl angavs att de två kreditnotorna inte utgjorde en rättsenlig grund för att minska NLB:s beskattningsunderlag. Myndigheten anser att avtalen inte "hävts" och att NLB:s återtagande av fastigheterna inte utgör ett fall av "återlämnande" i den mening som avses i artikel 39.2 ZDDV-1, varigenom artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet har införlivats med slovensk rätt. Enligt nämnda myndighet har leasegivaren i praktiken iklätt sig rollen som fordringsägare och sålt fastigheterna för leasetagarens räkning till Sava IP.
- 21 NLB har angripit den slovenska skattemyndighetens beslut genom att först överklaga beslutet till finansministeriet och därefter genom att väcka talan vid behörig domstol i första instans. Såväl överklagandet som talan lämnades utan bifall.
- 22 I sitt överklagande har NLB gjort gällande att skattemyndigheten och domstolen i första instans har gjort en felaktig tolkning av artikel 39 ZDDV-1 och artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet. Att Domino återlämnat fastigheterna på grund av att bolaget inte fullgjort sina skyldigheter enligt avtalet motsvarar faktiskt ett av de fall som avses i de åberopade bestämmelserna. Vidare har NLB gjort gällande att om det inte godtas att bolaget minskar sitt beskattningsunderlag under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet, skulle principen om skatteneutralitet åsidosättas, eftersom bolaget betalade mervärdesskatt en andra gång när fastigheterna överläts till ett utomstående bolag.

23 Mot denna bakgrund har Vrhovno sodišče beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

- ”1) Ska artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet, tolkas så, att den omständigheten att den egendom som utgör leasingobjekt (fast egendom) återlämnas till leasegivaren på grund av leasetagarens underlåtenhet att betala sina skulder, i syfte att genomföra en därpå följande försäljning och kvittning enligt leasingavtalet, även om det sker efter det att samtliga leasingavgifter har förfallit till betalning, utgör ett fall av ”avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning” efter leveransen, som medför att beskattningsunderlaget ska nedsättas i motsvarande omfattning?
- 2) Ska artiklarna 2.1, 14 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att lösenpriset för två köpoptioner – som utgör den största delen av de skulder som följer av avtalen om fastighetsleasing och som leasetagaren ska betala till leasegivaren, vilket gör att leasegivaren, på grund av underlåtenheten att betala skulderna, har återtagit leasingobjektet, sålt det till en utomstående och utbetalat överskottet från köpeskillingen från denna försäljning till leasetagaren, från vilket leasegivaren, i slutavräkningen, även har dragit av lösenpriset för köpoptionerna – utgör vederlag för fullgörandet av avtalet och leverans av varor och av den anledningen är föremål för mervärdesskatt, eller ska det anses utgöra vederlag för en tjänst för uthyrning eller användning av den fasta egendomen (vilken som sådan är föremål för mervärdesskatt enligt den beskattningsbara personens val), eller utgöra skadestånd för att avtalet har frånträtts, som utbetalas för att undanröja den skada som orsakats av leasetagarens underlåtenhet och som inte har något direkt samband med något tillhandahållande av tjänster mot ersättning och som av den anledningen inte är föremål för mervärdesskatt?
- 3) Om det den andra frågan ska besvaras på så sätt att det rör sig om vederlag för leveransen av varor och fullgörandet av avtalet, uppkommer följdfrågan huruvida principen om mervärdesskattens neutralitet utgör hinder för att leasegivaren har betalat utgående mervärdesskatt två gånger, nämligen första gången vid ingåendet av avtalen om fastighetsleasing (även avseende lösenpriset för den köpoption som utgjorde den största delen av värdet på avtalet) och andra gången, på grund av leasetagarens underlåtenhet att betala sina skulder, vid (den efterföljande) försäljningen av den fasta egendomen till en utomstående, med hänsyn till att skyldigheten att betala mervärdesskatt till följd av den andra leveransen ålåg leasetagaren genom slutavräkningen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den andra frågan

- 24 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att NLB, i egenskap av leasegivare, och Domino, i egenskap av leasetagare, har slutit två leasingavtal avseende hyra av två fastigheter. Av samma beslut följer även att NLB, på grund av att Domino inte fullgjort sina förpliktelser, återtog fastigheterna i enlighet med avtalet, sålde dem till en utomstående och återbetalade överskottet från försäljningen till Domino. I slutavräkningen gjordes sedan avdrag för lösenpriset för köpoptionerna. Det är mot denna bakgrund som den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga – vilken ska besvaras först – för att få klarhet i huruvida artiklarna 2.1, 14 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ett tillhandahållande av leasing som det som är aktuellt i det nationella målet utgör leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster enligt dessa bestämmelser.
- 25 Domstolen erinrar om att inom ramen för artikel 267 FEUF är domstolen inte behörig att tillämpa unionsrättsliga bestämmelser på ett visst fall (dom Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, punkt 21). I ett mål såsom det nationella målet ankommer det således på den hänskjutande domstolen att göra de

rättsliga bedömningar som är nödvändiga för att den ska kunna avgöra nämnda mål. Däremot ankommer det på EU-domstolen att ge den hänskjutande domstolen alla uppgifter som behövs för att vägleda denna bedömning (dom Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, punkt 23).

- 26 Oberoende av frågan huruvida tillhandahållandet av den aktuella leasingen – med hänsyn till de bakomliggande omständigheterna i det nationella målet – i praktiken utgör en enda transaktion som består av flera olika delar, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera, ska EU-domstolen ge den hänskjutande domstolen alla uppgifter som behövs för att göra en bedömning av de rättsliga egenskaper som i mervärdesskattelhänseende kännetecknar tillhandahållande av leasing.
- 27 Domstolen erinrar härvid om att enligt artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet avses med ”tillhandahållande av tjänster ... varje transaktion som inte utgör leverans av varor”. Vad gäller uttrycket ”leverans av varor” krävs enligt artikel 14.1 i direktivet att ”överföring sker av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar”. Enligt artikel 14.2 b i mervärdesskattedirektivet ska som leverans av varor även anses ett faktiskt överlämnande av en vara, i överensstämmelse med ett avtal om hyra av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp enligt vilket äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts.
- 28 Det följer av domstolens praxis att ett vanligt hyresavtal ska skiljas från ett finansiellt leasingavtal. Ett finansiellt leasingavtal kännetecknas nämligen av att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt överförs till leasetagaren. Den omständigheten att en övergång av äganderätten föreskrivs i avtalet eller att det diskonterade sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar varans marknadsvärde utgör kriterier som enskilt eller tillsammans gör det möjligt att fastställa om ett avtal ska betecknas som ett finansiellt leasingavtal (se, för ett liknande resonemang, dom Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 38).
- 29 Dessutom hänför sig begreppet leverans av varor inte till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (dom Eon Aset Menidjunt, C-118/11, punkt 39 och där angiven rättspraxis).
- 30 För det fall det föreskrivs i ett fastighetsleasingavtal att äganderätten till fastigheten ska övergå till leasetagaren vid utgången av avtalstiden eller att leasetagaren förfogar över en väsentlig del av äganderätten, nämligen genom att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av fastigheten i allt väsentligt överförs till leasetagaren och att det diskonterade sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar egendomens marknadsvärde, ska en transaktion enligt ett sådant avtal jämföras med förvärv av anläggningstillgång (se, för ett liknande resonemang, dom Eon Aset Menidjunt, C-118/11, punkt 40).
- 31 De bakomliggande omständigheterna i det nationella målet, det vill säga villkoren i avtalet om ”affärssamarbete” och de transaktioner som genomförts enligt slutavräkningen, visar att syftet med leasingavtalet var att överföra äganderätten till de fastigheter som avsågs i avtalen till Domino. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera detta mot bakgrund av de kriterier som angetts i punkterna 26–30 ovan.
- 32 Det följer av det ovan anförda att artiklarna 2.1, 14 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att för det fall det i ett fastighetsleasingavtal föreskrivs att äganderätten till fastigheten ska övergå till leasetagaren vid utgången av avtalstiden eller att leasetagaren förfogar över en väsentlig del av äganderätten till fastigheten, nämligen genom att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av fastigheten i allt väsentligt överförs till leasetagaren och att det diskonterade sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar egendomens marknadsvärde, ska en transaktion enligt ett sådant avtal jämföras med förvärv av anläggningstillgång.

Den första frågan

- 33 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av omständigheterna i det nationella målet såsom dessa framgår av punkt 24 ovan, ska tolkas på så sätt att den omständigheten att den fasta egendom som utgör leasingobjekt återlämnas till leasegivaren utgör avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning i den mening som avses i bestämmelsen.
- 34 Medan det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra en rättslig bedömning av de transaktioner som NLB och Domino har genomfört, ankommer det på EU-domstolen att ge den hänskjutande domstolen alla uppgifter som behövs för att vägleda denna bedömning.
- 35 Enligt artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet, som behandlar avbeställning, hävning, icke godkännande, helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum, är medlemsstaterna skyldiga att nedsätta beskattningsunderlaget och följaktligen det mervärdesskattebelopp som den beskattningsbara personen ska betala varje gång som denne inte har erhållit en del av eller hela vederlaget efter det att en transaktion har genomförts. Denna bestämmelse är ett uttryck för en grundläggande princip i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits. Följden av detta blir att skattemyndigheten inte kan uppbära ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit (dom Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 22).
- 36 Det följer av domstolens praxis att förutom fall av avbeställning och hävning med retroaktiv verkan av avtal – då avtalsparterna försätts i den situation de befann sig i innan avtalet ingicks och den beskattningsbara personen inte längre har någon fordran – avser artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet endast de situationer då den andra parten i avtalet helt eller delvis underlåter att betala en fordran enligt avtalet (se, för ett liknande resonemang, dom Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punkterna 23 och 24).
- 37 Den beskattningsbara personens beskattningsunderlag kan följaktligen inte minskas när vederbörande, i enlighet med avtalsvillkoren, erhållit samtliga betalningar i utbyte mot den prestation han eller hon har tillhandahållit eller – utan att avtalet har hävts med retroaktiv verkan eller att det har skett en avbeställning – den som mottar prestationen inte längre är skyldig att erlægga det avtalade priset.
- 38 Det följer av ovannämnda överväganden att artikel 90.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att det inte är tillåtet för en beskattningsbar person att minska sitt beskattningsunderlag när vederbörande i praktiken har erhållit samtliga betalningar i utbyte mot den prestation han eller hon har tillhandahållit eller – utan att avtalet har hävts med retroaktiv verkan eller att det har skett en avbeställning – den som mottar prestationen inte längre är skyldig att erlægga det avtalade priset.

Den tredje frågan

- 39 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att den utgör hinder för att en beskattningsbar person betalar mervärdesskatt en första gång vid ingåendet av ett leasingavtal innehållande en köpoption och därefter en andra gång då vederbörande överlåter den egendom som avtalet gäller till ett utomstående bolag på grund av att leasetagaren inte har fullgjort sina skyldigheter enligt leasingavtalet.

- 40 Det ska härvid betonas att det följer av domstolens praxis att principen om skatteneutralitet, som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet, utgör hinder för att beskattningen av den beskattningsbara personens näringsverksamhet medför en dubbelbeskattning (se, för ett liknande resonemang, dom Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, punkterna 45 och 46, samt dom Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 42).
- 41 Domstolen har likaså slagit fast att i mervärdesskattelhänseende ska varje tillhandahållande i regel anses som fristående och självständigt, såsom följer av artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (dom BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 29). Under vissa omständigheter måste emellertid flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara beskattningsbara eller undantagna från skatteplikt anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga (se, för ett liknande resonemang, dom RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punkt 20).
- 42 I enlighet med nyss nämnda rättspraxis ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva om de transaktioner som är aktuella i det nationella målet – det vill säga dels de tillhandahållanden som skett till Domino, dels överlåtelsen av fastigheterna till ett utomstående bolag – ska anses som "ett enda tillhandahållande". Så är bland annat fallet när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt.
- 43 När de nämnda transaktionerna inte kan anses utgöra ett enda tillhandahållande utgör principen om skatteneutralitet inte hinder för att de beskattas separat i mervärdesskattelhänseende.
- 44 Det följer av ovannämnda överväganden att principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att dels en transaktion avseende fastighetsleasing, dels en överlåtelse av de leasade fastigheterna till en (i förhållande till leasingavtalet) utomstående person blir föremål för en separat mervärdesbeskattning. Detta gäller i den mån dessa transaktioner inte kan anses utgöra ett enda tillhandahållande, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.

Rättegångskostnader

- 45 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 2.1, 14 och 24.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att för det fall det i ett leasingavtal avseende en fastighet föreskrivs att äganderätten till fastigheten övergår till leasetagaren vid utgången av avtalstiden eller att leasetagaren förfogar över en väsentlig del av äganderätten till fastigheten, nämligen genom att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av fastigheten i allt väsentligt överförs till leasetagaren och att det diskonterade sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar egendomens marknadsvärde, ska en transaktion enligt ett sådant avtal jämföras med förvärv av anläggningstillgång.**
- 2) **Artikel 90.1 i direktiv 2006/112 ska tolkas så att det inte är tillåtet för en beskattningsbar person att minska sitt beskattningsunderlag när vederbörande i praktiken har erhållit samtliga betalningar i utbyte mot den prestation han eller hon har tillhandahållit eller – utan att avtalet har hävts med retroaktiv verkan eller att det har skett en avbeställning – den som mottar prestationen inte längre är skyldig att erlagga det avtalade priset.**

- 3) Principen om skatteneutralitet ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att dels en transaktion avseende fastighetsleasing, dels en överlåtelse av de leasade fastigheterna till en (i förhållande till leasingavtalet) utomstående person blir föremål för en separat mervärdesbeskattning. Detta gäller i den mån dessa transaktioner inte kan anses utgöra ett enda tillhandahållande, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma.**

Underskrifter