

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

2 päivänä heinäkuuta 2015 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus – Leasingsopimus – Leasingsopimuksen kohteena olleen kiinteistön palautuminen vuokralleantajalle – Käsite ?mitätöiminen, peruuttaminen tai purkaminen taikka kauppahinnan maksamisen täysi tai osittainen laiminlyönti? – Vuokralleantajan oikeus veron perusteen alentamiseen – Kaksinkertainen verotus – Eri suoritukset – Verotuksen neutraalisuuden periaate

Asiassa C-209/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Vrhovno sodiš?e (Slovenia) on esittänyt 16.4.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.4.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

NLB Leasing d.o.o.

vastaan

Slovenian tasavalta,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- NLB Leasing d.o.o., edustajanaan veroneuvoja J. Podlipnik,
- Slovenian hallitus, asiamiehenään T. Mihelič Žitko,
- Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay, L. Lozano Palacios ja M. Žebre,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 2 artiklan 1 kohdan, 14 artiklan, 24 artiklan 1 kohdan ja 90 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat NLB Leasing d.o.o. (jäljempänä NLB) ja Slovenian tasavalta, jota edustaa Ministrstvo za finance (valtiovarainministeriö), ja joka koskee sitä, ettei viimeksi mainittu oikaissut NLB:n kahden leasingsopimuksen tekemisen seurauksena maksaman arvonlisäveron määrää.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

?Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

— —

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

— —?

4 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklassa säädetään seuraavaa:

?1. 'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään seuraavia liiketoimia:

— —

b) tavaroiden luovutusta sellaisen tavaroista tehdyn määräaikaisen vuokrasopimuksen tai osamaksusopimuksen perusteella, johon sisältyy ehto omistusoikeuden siirtymisestä viimeistään viimeisen maksuerän maksamisen yhteydessä;

— —?

5 Arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

??Palvelujen suorituksella? tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.?

6 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklassa säädetään seuraavaa:

?1. Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

2. Jäsenvaltiot voivat olla soveltamatta 1 kohtaa, jos maksu laiminlyödään kokonaan tai osittain.?

Slovenian oikeus

7 Arvonlisäverolain (Zakon o davku na dodano vrednost, jäljempänä ZDDV¹) 3 §:n 1 momentin mukaan arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

?1. Verovelvollisen – – liiketoiminnassaan Slovenian tasavallan – – alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

– –

3. verovelvollisen liiketoiminnassaan Slovenian tasavallan alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

– –?

8 ZDDV-1:n 6 §:ssä säädetään seuraavaa:

?1. 'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

2. Tavaroiden luovutuksena pidetään myös

– –

b) tavaroiden luovutusta sellaisen tavarosta tehdyn määräaikaisen vuokrasopimuksen – – perusteella, johon sisältyy ehto omistusoikeuden siirtymisestä viimeistään viimeisen maksuerän maksamisen yhteydessä;

– –?

9 ZDDV-1:n 14 §:n 1 momentin mukaan ?palvelujen suorituksella? tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.

10 ZDDV-1:n 39 §:n 2 ja 3 momentin teksti kuuluu seuraavasti:

?2. Jos sopimus mitätöidään, suoritukset palautetaan tai hintaa alennetaan liiketoimen suorittamisen jälkeen, veron perustetta alennetaan vastaavasti. Verovelvollinen voi oikaista (alentaa) ilmoitetun arvonlisäveron määrää, jos tavaroiden tai palvelujen vastaanottaja oikaisee (alentaa) vähentämänsä arvonlisäveron määrää ja ilmoittaa tästä kirjallisesti tavaroiden luovuttajalle tai palvelujen suorittajalle.

3. Verovelvollinen voi myös oikaista (alentaa) suoritettavan arvonlisäveron määrää, jos se ei ole saanut maksua tai on saanut sen vain osittain sellaisen lainvoiman saaneen tuomioistuintratkaisun perusteella, jolla vahvistetaan konkurssimenettelyn päättäminen, tai loppuun saatetun velkasaneerausmenettelyn perusteella – –. Jos verovelvollinen saa myöhemmin täyden tai osittaisen maksun vastineena sellaisesta tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta, johon liittyvää veron perustetta on oikaistu tässä momentissa säädetyllä tavalla, sen on suoritettava saamaansa määrään liittyvä arvonlisävero.?

11 ZDDV-1:n soveltamisasetuksen (Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost) 13 §:ssä säädetään seuraavaa:

?1. Vahingonkorvaukseen liittyvää arvonlisäveroa ei ilmoiteta eikä makseta.

2. Edellisessä momentissa tarkoitettuna vahingonkorvauksena pidetään erityisesti
- tavaroiden luovutusta, jonka luovuttaja suorittaa korvauksena vahingosta, joka on aiheutunut aikaisemmasta tavaroiden luovutuksesta, jos luovuttaja on lain tai sopimuksen nojalla vastuussa vahingosta ja sen seurauksista;
 - viivästyskorkoja, jotka verovelvollinen perii omalta velalliseltaan, laillisten viivästyskorkojen ja perintäkulujen määrään asti;
 - sopimussakkoja;
 - sopimuksen mitätöimisestä aiheutunutta vahingonkorvausta, jos ostaja ei ole tästä syystä saanut mitään tavaraa eikä palvelua.

3. Jos sopimus täytetään osittain, tästä osittaisesta täyttämisestä kannetaan arvonlisävero.?

12 ZDDV-1:n soveltamisasetuksen 41 §:ssä säädetään seuraavaa:

?— —

2. Verovelvollinen voi ZDDV-1:n 39 §:n 2 momentin mukaisesti alentaa arvonlisäveron määrää jälkikäteen myönnettyjen alennusten, kuten tavarahan huonomman laadun vuoksi myönnetyn erikoisalennuksen tai hyvityksen, jos niistä on sovittu suoraan tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan ja vastaanottajan välillä, määrään saakka.

3. ZDDV-1:n 39 §:n 2 momentissa tarkoitettua tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan veron perusteen alentamista ei voida soveltaa ennen sitä verokautta, jonka aikana tämä on saanut vastaanottajalta kirjallisen ilmoituksen siitä, että vastaanottaja on oikaissut arvonlisäveron vähennyksen.

— —?

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 NLB luotonantajana ja Domino ing, d.o.o. (jäljempänä Domino) luotonsaajana tekivät helmikuussa 2008 kaksi lyhytaikaista luottosopimusta sidottuun käyttötarkoitukseen sekä kaupallista yhteistyötä? koskevia sopimuksia. Viimeksi mainituissa määrättiin muun muassa, että NLB:n Dominolle myöntämät luotot oli tarkoitettu kiinteistöjen hankintaan asuntorakentamista varten ja että NLB saattoi halutessaan osallistua kyseisten asuntojen rakentamisen rahoittamiseen, mihin se myös ilmoitti kiinnostuksensa. Domino hankki kyseisten luottojen avulla kiinteistöjä, joiden aikaisemmat omistajat olivat NLB:n ja Dominon välillä tehtyihin sopimuksiin nähden kolmansia osapuolia.

14 NLB ja Domino tekivät huhtikuussa 2009 kaksi sopimuspakettia, jotka muodostivat Vrhovno sodiš?en (Slovenian ylin tuomioistuin) antamien tietojen mukaan niin sanotun ?myynti- ja takaisinvuokraus? (sale and lease back) ?liiketoimen. Yhtäältä NLB:stä tuli kahdella kauppasopimuksella Dominon aikaisemmin hankkimien kiinteistöjen omistaja, ja toisaalta se sitoutui samassa yhteydessä kahdella leasing sopimuksella vuokraamaan kyseiset kiinteistöt Dominolle muutamien kuukausien ajaksi. Leasing sopimuksissa määrättiin, että ellei kyseisten yhtiöiden välisistä kaupallista yhteistyötä koskevista sopimuksista muuta johdu, Dominon oli ennen leasing sopimusten päättymistä valittava kolmesta vaihtoehdosta, eli joko jatkaa sopimusten voimassaoloaikaa, palauttaa kiinteistöt NLB:lle tai käyttää sillä olevia osto-optioita kyseisiin kiinteistöihin sekä suorittaa samalla kaikki maksuerät, jotka se oli velvollinen maksamaan NLB:lle.

15 NLB maksoi leasing sopimusten tekemisen yhteydessä arvonlisäveron Dominolta kyseisten sopimusten perusteella laskuttamastaan määrästä, joka vastasi kaikista kuukausieristä muodostuvaa yhteismäärää, mukaan lukien Dominolle myönnetty osto-optiot.

16 Koska Domino ei ollut leasing sopimusten päättyessä maksanut kaikkia kuukausieriä, jotka se oli velvollinen maksamaan NLB:lle, NLB otti leasingin kohteena olleet kiinteistöt mainituissa sopimuksissa mahdollistetulla tavalla takaisin hallintaansa. NLB myi heinäkuussa 2010 mainitut kiinteistöt rakennuskelpoisena tonttimaana kolmannelle yhtiölle eli Sava IP, d.o.o:lle (jäljempänä Sava IP) sekä ilmoitti tuossa yhteydessä suoritettavan arvonlisäveron.

17 Koska Domino ei suorittanut leasing sopimukseen perustuvia velvoitteitaan, NLB vaati ilmoitetun arvonlisäveron määrän oikaisemista kyseisten sopimusten mukaista osto-optioiden arvoa vastaavaksi.

18 Tässä yhteydessä on todettava ennakkoratkaisupyyntöä ilmenevän, että NLB ja Domino olivat laatineet leasing sopimusten ehtojen mukaisesti loppulaskelman, jonka mukaisesti NLB maksoi Dominolle määrän, joka vastasi yhtäältä kiinteistöjen myynnistä Sava IP:lle saadun hinnan ansiosta saadun myyntivoiton ja toisaalta Dominon maksamatta jättämien määrien, kun osto-optiot otetaan huomioon, erotusta.

19 NLB vähensi kyseessä olevien kiinteistöjen myyntihinnasta ensinnäkin kyseisen luovutuksen yhteydessä maksamaansa arvonlisäveroa vastaavan määrän, toiseksi niistä osto-optioihin liittyvistä kuukausieristä, joita Domino ei ollut vielä maksanut, muodostuvaa yhteismäärää vastaavan määrän ja kolmanneksi vielä niistä kuukausieristä, jotka Domino oli velvollinen suorittamaan NLB:lle, muodostuvaa yhteismäärää vastaavan määrän. Tämän jälkeen se suoritti jäännösmäärän Dominolle. Sitten NLB osoitti Dominolle kaksi hyvityslaskua, joiden määrä vastasi osto-optioihin liittyviä kuukausieriä, ja mitätöi samalla kyseiset maksuerät.

20 Slovenian veroviranomaiset hylkäsivät 5.6.2012 tekemällään päätöksellä NLB:n hakemuksen sen leasing sopimusten tekemisen yhteydessä maksaman arvonlisäveron määrän alentamisesta perusteenaan se, etteivät kyseiset kaksi hyvityslaskua olleet asianmukainen peruste NLB:n veron perusteen alentamiselle. Ne katsovat, ettei kyseisiä sopimuksia ole ?peruutettu? ja ettei se, että NLB ottaa kiinteistöt uudelleen haltuunsa, merkitse ZDDV-1:n 39 §:n 2 momentissa, jolla arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohta saatetaan osaksi Slovenian oikeutta, tarkoitettua ?suoritusten palauttamista?. Kyseisten viranomaisten mukaan vuokralleantaja on tosiasiallisesti ottanut velkojan aseman ja myynyt kiinteistöt vuokralleottajan lukuun Sava IP:lle.

21 NLB riitautti Slovenian verohallinnon päätöksen tekemällä ensin oikaisuvaatimuksen valtiovarainministeriölle ja nostamalla sitten kanteen toimivaltaisessa alimman asteen tuomioistuimessa. Sekä oikaisuvaatimus että kanne hylättiin.

22 NLB väittää valituksessaan, että verohallinto ja alimman oikeusasteen tuomioistuin tulkitivat virheellisesti ZDDV-1:n 39 §:ää ja arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa. Kiinteistöjen palauttaminen, jonka Domino toteutti sopimusvelvoitteidensa laiminlyönnin seurauksena, vastaa NLB:n mukaan yhtä edellä mainituissa säännöksissä tarkoitetuista tilanteista. NLB esittää myös, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta loukataan, jos sille ei tunnusteta mahdollisuutta veron perusteen alentamiseen pääasian kaltaisessa tilanteessa, sillä se maksoi arvonlisäveron toisen kerran siinä yhteydessä, kun kiinteistöt luovutettiin kolmannelle yhtiölle.

23 Tässä tilanteessa Vrhovno sodiš?e on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

?1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 90 artiklan 1 kohtaa tulkittava pääasian tosiseikat huomioon ottaen siten, että leasingin kohteena olevan kiinteistön palautuminen kaikkien mainitun leasingsopimuksen mukaisten maksuerien erääntymisen jälkeen vuokralleantajan hallintaan myöhempää myyntiä ja muiden kyseessä olevan sopimuksen mukaisten velvoitteiden täytäntöönpanoa varten sen seurauksena, ettei vuokralleottaja ole täyttänyt osaa velvoitteistaan, merkitsee ?sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista tai purkamista taikka kauppahinnan maksamisen täyttä tai osittaista laiminlyöntiä? sellaisen liiketoimen jälkeen, jonka yhteydessä veron perustetta on vastaavasti alennettava?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohtaa, 14 artiklaa ja 24 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että osto-optiota vastaavaa määrää, joka muodostaa pääosan leasingsopimusten perusteella maksettavasta yhteismäärästä ja jonka vuokralleottaja suorittaa vuokralleantajalle, on tilanteessa, jossa vuokralleantaja on maksuvelvoitteiden osittaisen laiminlyönnin perusteella saanut leasingin kohteena olleen kiinteistön takaisin hallintaansa, myynyt sen kolmannelle henkilölle ja suorittanut tästä myynnistä kertyneen ylijäämän vuokralleottajalle sekä vähentänyt tästä ylijäämästä loppulaskelmassa myös osto-optioihin liittyvän määrän, pidettävä vastikkeena sopimuksen täyttämisestä ja tavaroiden luovutuksesta ja siten arvonlisäverollisena, vai vastikkeena vuokrauspalvelusta tai kiinteistön käytöstä (jolloin vastike on sellaisenaan arvonlisäverollinen verovelvollisten valinnan mukaan) vai sopimuksen purkamisesta suoritettavana vahingonkorvauksena, joka suoritetaan vuokralleottajan velvoitteiden laiminlyönnistä aiheutuneen vahingon korvaamiseksi, jolloin se ei liity suoraan mihinkään vastikkeelliseen palvelujen suoritukseen eikä siitä siten kanneta arvonlisäveroa?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan, että kyseessä on vastike tavaroiden luovutuksesta ja sopimuksen täyttämisestä, on esitettävä lisäkysymys siitä, onko arvonlisäveron neutraalisuuden periaate esteenä sille, että vuokralleantaja maksaa myynnistä suoritettavan arvonlisäveron kahteen kertaan eli ensimmäisen kerran leasingsopimusten tekemisen yhteydessä (myös pääosan sopimuksen arvosta muodostaneesta osto-optioiden hinnasta) ja toisen kerran myydessään kiinteistön (edelleen) kolmannelle osapuolelle sen seurauksena, ettei vuokralleottaja ole suorittanut osaa velvoitteistaan, vaikka vuokralleantaja vyörytti jälkimmäisestä luovutuksesta aiheutuvan arvonlisäverorasitteen loppulaskelmassa vuokralleottajalle??

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Toinen kysymys

24 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että NLB vuokralleantajana ja Domino vuokralleantajana tekivät kaksi leasingsopimusta kahden kiinteistön vuokrauksesta. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että Dominon velvoitteiden laiminlyönnin vuoksi NLB otti mainitut kiinteistöt kyseisten sopimusten mukaisesti takaisin haltuunsa, myi ne kolmannelle ja hyvitti myynnistä saadun myyntivoiton Dominolle siten, että se vähensi siitä loppulaskelmassa osto-

optioihin liittyvän määrän. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee tässä tilanteessa toisella kysymyksellään, joka on tutkittava ensimmäisenä, olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohtaa, 14 artiklaa ja 24 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen leasing-suoritus on kyseisissä säännöksissä tarkoitettu tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta koskeva liiketoimi.

25 On muistettava, ettei unionin tuomioistuimella ole SEUT 267 artiklan nojalla aloitetussa menettelyssä toimivaltaa soveltaa unionin oikeussääntöjä tiettyyn yksittäistapaukseen (tuomio *Patriciello*, C-163/10, EU:C:2011:543, 21 kohta). Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on näin ollen tehtävä pääasian ratkaisemisen edellyttämä oikeudellinen arviointi. Unionin tuomioistuimen tehtävänä on sitä vastoin esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset tarpeelliset seikat, joilla sitä voidaan tässä arvioinnissa ohjata (tuomio *Patriciello*, C-163/10, EU:C:2011:543, 23 kohta).

26 Riippumatta siitä, kuuluuko kyseessä oleva leasing-suoritus pääasian taustalla olevan tosiseikaston perusteella todellisuudessa useista osista koostuvaan yhtä kokonaisuutta olevaan liiketoimeen, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava, sille on esitettävä sellaiset seikat, joiden perusteella se voi arvioida leasing-suorituksen oikeudellista luonnetta arvonlisäverotuksen kannalta.

27 Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaan ”palvelujen suorituksella” tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus?. Kyseisen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan käsite ”tavaroiden luovutus” puolestaan edellyttää ”aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”. Lisäksi arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 2 kohdan b alakohdassa pidetään ”tavaroiden luovutuksena” tavaran luovutusta sellaisen tavaran tehtyn määräaikaisen vuokrasopimuksen perusteella, johon sisältyy ehto omistusoikeuden siirtymisestä viimeistään viimeisen maksuerän maksamisen yhteydessä.

28 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tästä, että vuokrasopimus on erotettava rahoitusleasing-sopimuksesta, sillä viimeksi mainitulle on luonteenomaista se, että valtaosa oikeudelliselle omistukselle ominaisista riskeistä ja hyödyistä siirtyy vuokralleottajalle. Se, että omistusoikeuden siirtymisestä sopimuskauden päättyttyä on sovittu tai että leasingmaksujen nykyarvo on käytännössä sama kuin tavaran myyntiarvo, ovat yksin tai yhdessä kriteereitä, joiden perusteella voidaan ratkaista, voidaanko sopimus luokitella rahoitusleasing-sopimukseksi (ks. vastaavasti tuomio *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, EU:C:2012:97, 38 kohta).

29 Lisäksi on mainittava, ettei tavaroiden luovutuksen käsitteellä tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi omaisuuden omistaja (tuomio *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Niinpä siinä tilanteessa, että kiinteistön leasing-sopimuksessa määrätään joko kyseisen kiinteistön omistusoikeuden siirtymisestä vuokralleottajalle sopimuskauden päättyttyä tai sen omistusoikeuden keskeisten osatekijöiden kuulumisesta vuokralleottajalle, mikä tarkoittaa muun muassa, että tälle siirretään valtaosa mainitun kiinteistön oikeudelliselle omistukselle ominaisista riskeistä ja hyödyistä ja että leasingmaksujen nykyarvo on käytännössä sama kuin omaisuuden myyntiarvo, tällaiseen sopimukseen perustuva liiketoimi on rinnastettava investointitavaran hankintaan (ks. vastaavasti tuomio *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11, 40 kohta).

31 Tässä yhteydessä on todettava, että pääasian taustalla oleva tosiseikasto – eli muun

muassa ?kaupallista yhteistyötä? koskevien sopimusten määräykset sekä lopputilityksestä ilmenevät toteutetut liiketoimet – viittaa siihen, että leasing sopimusten tavoitteena oli mainittujen sopimusten kohteena olevien kiinteistöjen omistusoikeuden siirtäminen Dominolle, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava edellä 26–30 kohdassa mainittujen kriteerien valossa.

32 Edellä esitetystä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohtaa, 14 artiklaa ja 24 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kiinteistöä koskevaan leasing sopimukseen perustuva liiketoimi on rinnastettava investointitavaran hankintaan, jos tällaisessa sopimuksessa määrätään joko kyseisen kiinteistön omistusoikeuden siirtymisestä vuokralleottajalle sopimuskauden päätyttyä tai sen omistusoikeuden keskeisten osatekijöiden kuulumisesta vuokralleottajalle, mikä tarkoittaa muun muassa, että tälle siirretään valtaosa mainitun kiinteistön oikeudelliselle omistukselle ominaisista riskeistä ja hyödyistä ja leasing maksujen nykyarvo on käytännössä sama kuin omaisuuden myyntiarvo.

Ensimmäinen kysymys

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele ensimmäisellä kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa tulkittava edellä 24 kohdasta ilmenevissä pääasian olosuhteissa siten, että leasing sopimuksen kohteena olevan kiinteistön palautumista vuokralleantajan hallintaan on pidettävä yhtenä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista tai purkamista taikka kauppahinnan maksamisen täyttä tai osittaista laiminlyöntiä koskevana tilanteena.

34 NLB:n ja Dominon liiketoimien oikeudellisen luonteen arvioiminen kuuluu ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, kun taas unionin tuomioistuimen tehtävänä on esittää sille kaikki sellaiset tarpeelliset seikat, joilla sitä voidaan tässä arvioinnissa ohjata.

35 Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdalla, joka koskee sopimuksen mitätöimistä, peruuttamista tai purkamista taikka kauppahinnan maksamisen täyttä tai osittaista laiminlyöntiä tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävää hinnanalennusta, veloitetaan jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta ja siten myös verovelvollisen maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrää aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen toteuttamisen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä. Tämä säännös on ilmaus arvonlisäverodirektiivin peruseriaa-anteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut (tuomio Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 22 kohta).

36 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että muiden kuin sopimusten mitätöimis- tai purkamistilanteiden, joissa asianosaisten tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se oli ennen sopimuksen tekemistä ja joissa verovelvollisella ei ole enää saatavaa, osalta arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohta koskee ainoastaan tilanteita, joissa toinen sopimuspuoli jättää kokonaan tai osittain suorittamatta saatavan, jonka se on kyseisen sopimuksen perusteella velvollinen suorittamaan (ks. vastaavasti tuomio Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 23 ja 24 kohta).

37 Niinpä verovelvollisen veron perustetta ei voida alentaa, jos verovelvollinen on sopimusehtojen mukaisesti tosiasiallisesti saanut täyden maksun vastikkeena suorituksestaan tai jos tilanteessa, jossa sopimusta ei ole purettu tai mitätöity, suorituksensaaja ei ole enää velvollinen maksamaan verovelvolliselle sovittua hintaa.

38 Edellä esitetystä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten,

ettei se mahdollista verovelvollisen veron perusteen alentamista, jos verovelvollinen on tosiasiallisesti saanut täyden maksun vastikkeena suorituksesta tai jos tilanteessa, jossa sopimusta ei ole purettu tai mitätöity, suorituksensaaja ei ole enää velvollinen maksamaan verovelvolliselle sovittua hintaa.

Kolmas kysymys

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele kolmannella kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko verotuksen neutraalisuuden periaatetta tulkittava siten, että se on esteenä sille, että verovelvollinen suorittaa arvonlisäveron ensimmäisen kerran osto-option sisältävän leasingsopimuksen tekemisen yhteydessä ja toisen kerran silloin, kun se luovuttaa kyseisen sopimuksen kohteena olevan omaisuuden kolmannelle yhtiölle sen seurauksena, ettei leasingsopimuksen vuokralleottaja täytä velvollisuuksiaan.

40 Tässä yhteydessä on muistutettava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenevän, että yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään erottamattomasti kuuluva verotuksen neutraalisuuden periaate on esteenä sille, että verovelvollisen liiketoiminnan verottaminen merkitsisi kaksinkertaista verottamista (ks. vastaavasti tuomio Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, 45 ja 46 kohta ja tuomio Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, 42 kohta).

41 Unionin tuomioistuin on myös todennut, että arvonlisäverotuksessa jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, kuten arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta seuraa (tuomio BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 29 kohta). Useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita näin voidaan erikseen joko verottaa tai jotka voidaan vapauttaa, on kuitenkin tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, jos ne eivät ole itsenäisiä (ks. vastaavasti tuomio RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, 20 kohta).

42 Kyseisen oikeuskäytännön mukaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava, onko pääasiassa kyseessä olevia liiketoimia eli yhtäältä Dominon hyväksi tehtyjä suorituksia ja toisaalta kiinteistöjen luovuttamista kolmannelle yhtiölle pidettävä yhtenä suorituksena. Näin on erityisesti silloin, jos verovelvollisen toteuttamat useammat toimenpiteet liittyvät niin läheisesti toisiinsa, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden ainoan erottamattoman taloudellisen suorituksen, jonka jakaminen olisi keinotekoisia.

43 Jos käy ilmi, ettei mainittujen liiketoimien voida katsoa muodostavan yhtä suoritusta, verotuksen neutraalisuuden periaate ei ole esteenä sille, että niitä verotetaan arvonlisäverotuksessa erikseen.

44 Edellä esitetystä seuraa, että verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että yhtäältä kiinteistöjä koskevaa leasingsuoritusta ja toisaalta kyseisten kiinteistöjen luovuttamista (leasingsopimukseen nähden) ulkopuoliselle toimijalle verotetaan arvonlisäverotuksessa erikseen, jos kyseisten liiketoimien ei voida katsoa muodostavan yhtä suoritusta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava.

Oikeudenkäyntikulut

45 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohtaa, 14 artiklaa ja 24 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kiinteistöä koskevaan leasingsopimukseen perustuva liiketoimi on rinnastettava investointitavaran hankintaan, jos tällaisessa sopimuksessa määrätään joko kyseisen kiinteistön omistusoikeuden siirtymisestä vuokralleottajalle sopimuskauden päätyttyä tai sen omistusoikeuden keskeisten osatekijöiden kuulumisesta vuokralleottajalle, mikä tarkoittaa muun muassa, että tälle siirretään valtaosa mainitun kiinteistön oikeudelliselle omistukselle ominaisista riskeistä ja hyödyistä ja leasingmaksujen nykyarvo on käytännössä sama kuin omaisuuden myyntiarvo.
- 2) Direktiivin 2006/112 90 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei se mahdollista verovelvollisen veron perusteen alentamista, jos verovelvollinen on tosiasiallisesti saanut täyden maksun vastikkeena suorituksestaan tai jos tilanteessa, jossa sopimusta ei ole purettu tai mitätöity, suorituksensaaja ei ole enää velvollinen maksamaan verovelvolliselle sovittua hintaa.
- 3) Verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tulkittava siten, ettei se ole esteenä sille, että yhtäältä kiinteistöjä koskevaa leasingsuoritusta ja toisaalta kyseisten kiinteistöjen luovuttamista (leasingsopimukseen nähden) ulkopuoliselle toimijalle verotetaan arvonlisäverotuksessa erikseen, jos kyseisten liiketoimien ei voida katsoa muodostavan yhtä suoritusta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: sloveeni.