

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

2 juli 2015 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Btw – Richtlijn 2006/112/EG – Levering van goederen of verrichting van diensten – Leaseovereenkomst – Restitutie aan de lessor van onroerend goed dat voorwerp van een leaseovereenkomst is – Begrip ‚annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling’ – Recht van de lessor op verlaging van de maatstaf van heffing – Dubbele belasting – Onderscheiden handelingen – Beginsel van fiscale neutraliteit”

In zaak C-209/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door Vrhovno sodišče (Slovenië) bij beslissing van 16 april 2014, ingekomen bij het Hof op 25 april 2014, in de procedure

NLB Leasing d.o.o.

tegen

Republika Slovenija,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjev, J. L. da Cruz Vilaça en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- NLB Leasing d.o.o., vertegenwoordigd door J. Podlipnik, belastingadviseur,
- de Sloveense regering, vertegenwoordigd door T. Mihelič Žitko als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door C. Soulay, L. Lozano Palacios en M. Žebre als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, lid 1, 14, 24, lid 1, en 90, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende

het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen NLB Leasing d.o.o. (hierna: „NLB”) en de Republika Slovenija, vertegenwoordigd door het Ministrstvo za finance (ministerie van Financiën), over de weigering van laatstgenoemde om het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die na de sluiting van twee leaseovereenkomsten is voldaan, ten voordele van NLB te herzien.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 Artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

„De volgende handelingen zijn aan de [btw] onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

4 Artikel 14 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

2. Naast de in lid 1 bedoelde handeling worden de volgende handelingen als een levering van goederen beschouwd:

[...]

b) de afgifte van een goed ingevolge een overeenkomst volgens welke een goed gedurende een bepaalde periode in huur wordt gegeven of ingevolge een overeenkomst tot koop en verkoop op afbetaling, in beide gevallen onder het beding dat normaal het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt verkregen;

[...]”

5 Artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn regelt het volgende:

„Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.”

6 Artikel 90 van de btw-richtlijn is als volgt verwoord:

„1. In geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld.

2. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling kunnen de lidstaten van lid 1 afwijken.”

Sloveens recht

7 Krachtens artikel 3, lid 1, van de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde (Zakon o davku na dodano vrednost; hierna: „ZDDV?1”), zijn de volgende handelingen aan de btw onderworpen:

„1. de leveringen van goederen die binnen het grondgebied van de Republiek Slovenië door een belastingplichtige [...] in het kader van zijn economische activiteit onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

3. de diensten die binnen het grondgebied van de Republiek Slovenië door een belastingplichtige in het kader van zijn economische activiteiten onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

8 Artikel 6 van de ZDDV-1 luidt:

„1. Als ‚levering van goederen’ wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

2. Als levering van een goed wordt ook beschouwd:

[...]

b) de afgifte van een goed ingevolge een overeenkomst volgens welke een goed gedurende een bepaalde periode in huur wordt gegeven [...] onder het beding dat normaal het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt verkregen;

[...]”

9 Volgens artikel 14, lid 1, van de ZDDV-1 wordt als „dienst” beschouwd, elke handeling die geen levering van goederen is.

10 Artikel 39, leden 2 en 3, van de ZDDV-1 is als volgt verwoord:

„2. In geval van annulering, restitutie of prijsvermindering nadat de handeling is verricht, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd. De belastingplichtige kan het bedrag aan aangegeven btw herzien (verlagen) wanneer de ontvanger van de goederen of diensten het bedrag aan afgetrokken btw herziert (verlaagt) en daarvan schriftelijk mededeling doet aan de leverancier.

3. Een belastingplichtige kan het bedrag van de te betalen btw eveneens herzien (verlagen) wanneer deze niet of slechts gedeeltelijk is betaald, op grond van een in kracht van gewijsde gegane rechterlijke beslissing waarbij wordt bekrachtigd dat een faillissementsprocedure is afgesloten of op grond van een crediteurenakkoord dat volledig is uitgevoerd [...] Indien een belastingplichtige nadien geheel of gedeeltelijk wordt betaald voor de door hem verrichte levering van goederen of diensten ten behoeve waarvan hij de maatstaf van heffing overeenkomstig dit lid heeft herzien, voldoet hij de btw over het ontvangen bedrag.”

11 Artikel 13 van de uitvoeringsregeling bij de ZDDV-1 (Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost) bepaalt het volgende:

„1. Over vergoedingen wordt geen btw aangegeven of voldaan.

2. Als vergoedingen in de zin van het vorige lid worden beschouwd:

– de levering van een goed door een leverancier als compensatie van schade veroorzaakt door een eerdere levering van goederen indien de leverancier krachtens de wet of uit overeenkomst aansprakelijk is voor de schade;

– vertragingsrente die de belastingplichtige aan zijn debiteur in rekening brengt tot aan het wettelijk tarief, alsook de aanmaningskosten;

– contractuele boeten;

– schadevergoeding voor de annulering van de overeenkomst, wanneer de betaler bij die gelegenheid geen goed of dienst heeft verkregen.

3. Indien de overeenkomst gedeeltelijk wordt uitgevoerd, is zij voor het uitgevoerde deel aan de btw onderworpen.”

12 Artikel 41 van de uitvoeringsregeling bij de ZDDV-1 is als volgt verwoord:

„[...]

2. Ingevolge artikel 39, lid 2, van de ZDDV-1 kan een belastingplichtige het bedrag van de btw verlagen met een bedrag gelijk aan de nadien verleende kortingen, zoals superkortingen of terugbetalingen als gevolg van de minder goede kwaliteit van het goed, indien deze rechtstreeks tussen de leverancier en de ontvanger zijn overeengekomen.

3. De maatstaf van heffing kan niet in de zin van artikel 39, lid 2, van de ZDDV-1 bij de leverancier worden verlaagd vóór het tijdvak van heffing waarin hij de schriftelijke mededeling heeft ontvangen van de afnemer die de btw-af trek heeft herzien.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 In februari 2008 hebben NLB, als kredietverlener, en Domino ing, d.o.o. (hierna: „Domino”), als kredietnemer, twee kortlopende en voor bepaald gebruik bestemde kredietovereenkomsten (hierna: „kredietovereenkomsten”) en overeenkomsten over „commerciële samenwerking” gesloten. In die laatste was bepaald dat de door NLB aan Domino verstrekte kredieten bestemd waren voor de aankoop van onroerend goed met het oog op de bouw van woningen en dat NLB, indien zij dat wenste, de bouw van die woningen kon financieren, waarvoor zij belangstelling had getoond. Met behulp van deze kredieten heeft Domino onroerend goed verworven, waarvan de vorige eigenaars derden waren ten opzichte van de tussen NLB en Domino gesloten overeenkomsten.

14 In april 2009 hebben NLB en Domino twee reeksen overeenkomsten gesloten die volgens de aanwijzingen van de Vrhovno sodiš?e (hooggerechtshof), een zogenoemde sale-and-lease-back-transactie vormde. Door middel van twee verkoopovereenkomsten is NLB eigenaar geworden van het onroerend goed dat Domino eerder had verworven en door middel van twee

leaseovereenkomsten heeft zij zich verplicht om dit onroerend goed aan Domino te verhuren voor periodes van enkele maanden. Zonder afbreuk te doen aan de eerder tussen deze ondernemingen gesloten overeenkomsten over commerciële samenwerking, bepaalden de leaseovereenkomsten dat Domino vóór afloop daarvan een keuze moest maken tussen de volgende drie opties: verlenging van de contractduur, restitutie van het onroerend goed aan NLB of, tot slot, uitoefening van de koopopties op dit onroerend goed, met betaling van alle aan NLB verschuldigde termijnen.

15 Bij de sluiting van de leaseovereenkomsten heeft NLB btw voldaan over het aan Domino bij deze overeenkomsten in rekening gebrachte bedrag, namelijk de som van alle maandelijkse termijnen, met inbegrip van de koopopties die aan laatstgenoemde waren verleend.

16 Omdat Domino bij afloop van de leaseovereenkomsten nog niet alle termijnen had betaald die zij aan NLB verschuldigd was, heeft laatstgenoemde, zoals zij op grond van genoemde overeenkomsten de mogelijkheid had, het onroerend goed dat voorwerp van de lease was, weer in bezit genomen. In juli 2010 heeft NLB dit onroerend goed als bouwgrond verkocht aan een derde onderneming, namelijk Sava IP, d.o.o. (hierna: „Sava IP”), bij welke gelegenheid zij btw-aangifte heeft gedaan.

17 Omdat Domino de verplichtingen uit de leaseovereenkomsten niet nakwam, heeft NLB verzocht om herziening van de aangegeven btw ter hoogte van de waarde van de in die overeenkomsten opgenomen koopopties.

18 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt in dat verband dat NLB en Domino overeenkomstig de leaseovereenkomsten een eindafrekening hebben opgesteld, krachtens welke NLB aan Domino een bedrag heeft betaald dat gelijk is aan het verschil tussen de meerwaarde gerealiseerd met de verkoop van het onroerend goed aan de vennootschap Sava IP en de nog niet door Domino betaalde bedragen, daaronder begrepen de koopopties.

19 NLB heeft van de verkoopprijs van het onroerend goed in kwestie een bedrag afgetrokken dat overeenstemt met ten eerste de btw die zij bij die verkoop heeft betaald, ten tweede de termijnen voor de koopopties die Domino nog niet had betaald en ten derde de maandelijkse termijnen die Domino overigens nog aan NLB verschuldigd was. Vervolgens heeft zij het restbedrag aan Domino overgemaakt. Daarop heeft NLB aan Domino twee creditnota's gezonden voor een bedrag gelijk aan de termijnen voor de koopopties, waardoor zij die termijnen heeft geannuleerd.

20 Bij beslissing van 5 juni 2012 heeft de Sloveense belastingdienst het verzoek van NLB om verlaging van het bedrag van de door haar voldane btw bij de sluiting van de leaseovereenkomsten afgewezen op grond dat de twee creditnota's geen regelmatige grondslag voor herziening van de maatstaf van heffing van NLB waren. Hij was van oordeel dat deze overeenkomsten niet waren „verbroken”, en dat het weer in bezit nemen van het onroerend goed door NLB geen geval van „restitutie” was in de zin van artikel 39, lid 2, van ZDDV-1, dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn in Sloveens recht omzet. Volgens de belastingdienst had de lessor in werkelijkheid de rol van een kredietgever op zich genomen en het onroerend goed voor rekening van de kredietnemer aan Sava IP verkocht.

21 NLB heeft de beslissing van de Sloveense belastingdienst aangevochten door eerst administratief beroep bij het ministerie van Financiën in te stellen en daarna beroep bij de bevoegde rechter in eerste aanleg. Deze twee beroepen werden verworpen.

22 In hogere voorziening stelt NLB dat de belastingdienst en de rechter in eerste aanleg artikel 39 van de ZDDV-1 en artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn onjuist hebben uitgelegd. De restitutie

van het onroerend goed door Domino wegens de niet-nakoming van haar contractuele verplichtingen stemt wel degelijk overeen met een van de gevallen bedoeld in de aangehaalde bepalingen. NLB voert tevens aan dat, indien niet zou worden aanvaard dat zij in een context als die in het hoofdgeding haar maatstaf van heffing mag verlagen, dit schending van het beginsel van fiscale neutraliteit zal opleveren, aangezien zij een tweede maal btw heeft betaald bij de overdracht van het onroerend goed aan een derde onderneming.

23 Daarop heeft de Vrhovno sodišče de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 90, lid 1, van [de btw-richtlijn] in omstandigheden als die in het hoofdgeding aldus worden uitgelegd dat de restitutie van het leaseobject (onroerend goed) aan de lessor wegens niet-nakoming van de verplichtingen van de lessee met het oog op de verkoop en de nakoming van de overige verplichtingen uit de leaseovereenkomst, zij het na het verschijnen van alle leasetermijnen, een geval van ‚annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling‘ nadat de handeling is verricht oplevert, zodat de maatstaf van heffing dienovereenkomstig moet worden verlaagd?

2) Moeten de artikelen 2, lid 1, 14 en 24, lid 1, van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het bedrag voor twee koopopties, dat het grootste deel van de verplichtingen uit de financiële leaseovereenkomsten vertegenwoordigt en de lessee aan de lessor heeft betaald doordat het leaseobject wegens niet-nakoming van de betalingsverplichtingen in het bezit van de lessor is teruggekeerd, de lessor dat leaseobject aan een derde heeft verkocht en het surplus van de koopsom – na aftrek, in de eindafrekening, van het bedrag van de koopoptie – aan de lessee is uitgekeerd, moet worden beschouwd als tegenprestatie voor de uitvoering van de overeenkomsten en de levering van goederen die als zodanig onderworpen is aan de btw; of als tegenprestatie voor de dienst van verhuur of gebruik van het onroerende goed (en als zodanig onderworpen aan de btw krachtens de wet of op grond van keuze van de belastingplichtige); of als vergoeding van de schade voor de verbreking van de overeenkomst, bedoeld om het nadeel te herstellen dat is veroorzaakt door de niet-nakoming door de lessee, vergoeding die geen rechtstreekse band heeft met welke dienst onder bezwarende titel dan ook en als zodanig niet is onderworpen aan de btw?

3) Indien de tweede vraag aldus wordt beantwoord dat sprake is van een tegenprestatie voor de levering van goederen en de uitvoering van de overeenkomsten: staat het beginsel van neutraliteit van de btw eraan in de weg dat de lessor tweemaal btw voldoet, namelijk een eerste maal bij de sluiting van de financiële leaseovereenkomsten (ook ter zake van het bedrag van de koopopties, dat het grootste deel van de waarde van de overeenkomsten vertegenwoordigde) en een tweede maal bij de (daaropvolgende) verkoop van het onroerende goed aan een derde (vanwege de niet-nakoming van de betalingsverplichtingen door de lessee), zelfs indien de btw ter zake van deze tweede levering volgens de eindafrekening op de lessee drukt?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Tweede vraag

24 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat NLB, als lessor, en Domino, als kredietnemer, twee leaseovereenkomsten hebben gesloten ter zake van de huur van twee onroerende goederen. Uit die beslissing lijkt ook te volgen dat NLB, omdat Domino haar verplichtingen niet nakwam, die onroerende goederen in overeenstemming met die overeenkomsten weer in bezit heeft genomen, die aan een derde heeft verkocht en de meerwaarde uit die verkoop aan Domino heeft vergoed, onder aftrek van het bedrag voor de koopopties zoals opgenomen in de eindafrekening. In die context vraagt de verwijzende rechter het Hof met zijn tweede vraag, die als eerste moet worden

onderzocht, of, in wezen, de artikelen 2, lid 1, 14 en 24, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een lease-operatie als die in het hoofdgeding een levering van goederen of de verrichting van diensten in de zin van die bepalingen is.

25 Er dient aan te worden herinnerd dat het Hof in het kader van artikel 267 VWEU niet bevoegd is, de regels van het recht van de Unie op een bepaald geval toe te passen (arrest *Patriciello*, C?163/10, EU:C:2011:543, punt 21). In een zaak zoals aan de orde in het hoofdgeding staat het derhalve aan de verwijzende rechter om de voor de beslechting van het geschil noodzakelijke juridische kwalificaties te verrichten. Daarentegen staat het aan het Hof om hem alle aanwijzingen te verstrekken die noodzakelijk zijn om hem bij die beoordeling te begeleiden (arrest *Patriciello*, C?163/10, EU:C:2011:543, punt 23).

26 Los van de vraag of de in geding zijnde lease-operatie, gezien de onderliggende feiten van het hoofdgeding, in werkelijkheid deel uitmaakt van één enkele transactie die uit meerdere bestanddelen bestaat, hetgeen ter beoordeling van de verwijzende rechter staat, moeten hem dus alle gegevens worden verschaft op basis waarvan hij de juridische aard van een lease-operatie voor btw-doelstellingen kan beoordelen.

27 In dat verband moet eraan worden herinnerd dat volgens artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn „als ‚dienst‘ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is”. Wat het begrip „levering van goederen” betreft, daarvoor is volgens artikel 14, lid 1, van deze richtlijn de „overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” vereist. Bovendien wordt krachtens artikel 14, lid 2, onder b), van de btw-richtlijn als „levering van goederen” beschouwd, de afgifte van een goed ingevolge een overeenkomst volgens welke een goed gedurende een bepaalde periode in huur wordt gegeven, onder het beding dat normaal het goed uiterlijk bij de betaling van de laatste termijn in eigendom wordt verkregen.

28 In dat verband volgt uit de rechtspraak van het Hof dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen een operationele leaseovereenkomst en een financiële leaseovereenkomst. Laatstgenoemde overeenkomst wordt daardoor gekenmerkt dat de aan de juridische eigendom verbonden voordelen en risico's voor het merendeel worden overgedragen aan de leasingnemer. Dat is bepaald dat de eigendom aan het einde van de overeenkomst wordt overgedragen of dat de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed, zijn, elk op zich of in combinatie met elkaar, criteria aan de hand waarvan kan worden bepaald of een overeenkomst kan worden gekwalificeerd als een financiële leaseovereenkomst (zie in die zin arrest *Eon Aset Menidjmont*, C?118/11, EU:C:2012:97, punt 38).

29 Voorts verwijst het begrip levering van goederen niet naar de eigendomsoverdracht in de door het toepasselijke nationale recht voorgeschreven vormen, maar strekt het zich uit tot elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij die de wederpartij machtigt daarover feitelijk als een eigenaar te beschikken (arrest *Eon Aset Menidjmont*, C?118/11, EU:C:2012:97, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Derhalve dient, wanneer een leaseovereenkomst voor een onroerend goed bepaalt dat aan het einde van die overeenkomst de eigendom overgaat op de leasingnemer, of dat alsdan aan de leasingnemer de wezenlijke attributen van de eigendom van dat onroerend goed ter beschikking worden gesteld, waarbij met name het merendeel van de aan de juridische eigendom van dat onroerend goed verbonden voordelen en risico's op hem overgaat en de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed, de handeling die uit een dergelijke overeenkomst voortvloeit te worden gelijkgesteld aan de verkrijging van een investeringsgoed (zie in die zin arrest *Eon Aset Menidjmont*, C?118/11, EU:C:2012:97, punt 40).

31 In dat verband lijken de onderliggende feiten van het hoofdgeding, met name de bepalingen in de overeenkomsten over „commerciële samenwerking” en de transacties die volgens de eindafrekening zijn verlopen, te suggereren dat het doel van de leaseovereenkomsten is geweest om de eigendom van het onroerend goed dat voorwerp van deze contracten was, over te dragen aan Domino. Het staat aan de verwijzende rechter om dit na te gaan aan de hand van de criteria in de punten 26 tot en met 30 van het onderhavige arrest.

32 Uit een en ander volgt dat de artikelen 2, lid 1, 14 en 24, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat, wanneer een leaseovereenkomst voor een onroerend goed bepaalt dat aan het einde van die overeenkomst de eigendom overgaat op de leasingnemer, of dat alsdan aan de leasingnemer de wezenlijke attributen van de eigendom van dat onroerend goed ter beschikking worden gesteld, waarbij met name het merendeel van de aan de juridische eigendom van dat onroerend goed verbonden voordelen en risico's op hem overgaat en de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed, de handeling die uit een dergelijke overeenkomst voortvloeit dient te worden gelijkgesteld aan de verkrijging van een investeringsgoed.

Eerste vraag

33 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn in de omstandigheden van het hoofdgeding zoals die blijken uit punt 24 van het onderhavige arrest, aldus moet worden uitgelegd dat de restitutie aan de lessor van een onroerend goed dat voorwerp is van een leaseovereenkomst, een geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling of van prijsvermindering nadat de handeling is verricht in de zin van die bepaling oplevert.

34 Terwijl het aan de verwijzende rechter staat om de juridische kwalificatie van de transacties tussen NLB en Domino te verrichten, staat het aan het Hof om hem alle noodzakelijke aanwijzingen te geven om hem bij die beoordeling te begeleiden.

35 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, dat betrekking heeft op de annulering, de verbreking, de ontbinding, de gehele of gedeeltelijke niet-betaling of de prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de lidstaten verplicht om de maatstaf van heffing en dus het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag te verlagen telkens wanneer de belastingplichtige na de sluiting van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt. Deze bepaling is de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en dat tot gevolg heeft dat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd (arrest *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, punt 22).

36 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat, behoudens in geval van annulering of verbreking van de overeenkomsten, in welke gevallen de partijen zich weer in de situatie bevinden waarin zij zich vóór sluiting van de overeenkomst bevonden en de belastingplichtige niet langer zijn schuldvordering heeft, artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn alleen doelt op situaties waarin de andere contractpartij niet of slechts gedeeltelijk voldoet aan een schuldvordering waaraan zij nochtans krachtens deze overeenkomst gebonden is (zie in die zin arrest *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C?337/13, EU:C:2014:328, punten 23 en 24).

37 Derhalve kan de maatstaf van heffing niet worden verlaagd wanneer de belastingplichtige overeenkomstig de contractvoorwaarden alle betalingen heeft geïnd die de tegenprestatie waren voor de handeling die hij heeft verricht of wanneer de ontvanger daarvan, zonder dat de

overeenkomst is verbroken of geannuleerd, aan de belastingplichtige niet langer de overeengekomen prijs verschuldigd is.

38 Uit een en ander volgt dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat dit een belastingplichtige niet toestaat om zijn maatstaf van heffing te verlagen wanneer hij alle betalingen heeft geïnd die de tegenprestatie waren voor de handeling die hij heeft verricht of wanneer de andere contractpartij, zonder dat de overeenkomst is verbroken of geannuleerd, aan de belastingplichtige niet langer de overeengekomen prijs verschuldigd is.

Derde vraag

39 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat de lessor een eerste maal bij de sluiting van een leaseovereenkomst met daarin een koopoptie btw betaalt en een tweede maal bij de verkoop van het goed dat voorwerp van die overeenkomst is aan een derde onderneming wegens de niet-nakoming van zijn verplichtingen door de leasingnemer.

40 In dat verband moet in herinnering worden gebracht dat uit de rechtspraak van het Hof volgt dat het beginsel van fiscale neutraliteit, dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijke btw-stelsel, zich ertegen verzet dat het heffen van belasting over bedrijfsactiviteiten leidt tot dubbele belastingheffing (zie in die zin arresten Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, punten 45 en 46, en Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punt 42).

41 Ook heeft het Hof geoordeeld dat elke handeling voor de toepassing van de btw normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn (arrest BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 29). In bepaalde omstandigheden moeten meerdere formeel onderscheiden handelingen die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, evenwel als één enkele handeling worden beschouwd wanneer zij niet zelfstandig zijn (zie in die zin arrest RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punt 20).

42 Overeenkomstig die rechtspraak staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of de handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, namelijk de handelingen die ten voordele van Domino zijn verricht en de overdracht van onroerend goed aan een derde onderneming, als „één enkele handeling” moeten worden beschouwd. Dit is met name het geval wanneer de belastingplichtige twee of meer handelingen verricht of elementen levert, die zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij objectief één enkele onscheidbare economische prestatie vormen, die realistisch beschouwd niet valt op te delen.

43 Wanneer blijkt dat deze handelingen niet als één enkele handeling kunnen worden beschouwd, verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich er niet tegen dat daarover afzonderlijk btw wordt geheven.

44 Uit een en ander volgt dat het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat over een verrichting op het gebied van lease die betrekking heeft op onroerend goed en over de verkoop van dat onroerend goed aan een derde (ten opzichte van de leaseovereenkomst), afzonderlijk btw wordt geheven, voor zover die handelingen niet als één enkele handeling kunnen worden beschouwd. Het staat aan de verwijzende rechter om dit te beoordelen.

Kosten

45 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

- 1) **De artikelen 2, lid 1, 14 en 24, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moeten aldus worden uitgelegd dat, wanneer een leaseovereenkomst voor een onroerend goed bepaalt dat aan het einde van die overeenkomst de eigendom overgaat op de leasingnemer, of dat alsdan aan de leasingnemer de wezenlijke attributen van de eigendom van dat onroerend goed ter beschikking worden gesteld, waarbij met name het merendeel van de aan de juridische eigendom van dat onroerend goed verbonden voordelen en risico's op hem overgaat en de geactualiseerde optelsom van de termijnen praktisch gelijk is aan de verkoopwaarde van het goed, de handeling die uit een dergelijke overeenkomst voortvloeit dient te worden gelijkgesteld aan de verkrijging van een investeringsgoed.**
- 2) **Artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat dit een belastingplichtige niet toestaat om zijn maatstaf van heffing te verlagen wanneer hij alle betalingen heeft geïnd die de tegenprestatie waren voor de handeling die hij heeft verricht of wanneer de andere contractpartij, zonder dat de overeenkomst is verbroken of geannuleerd, aan de belastingplichtige niet langer de overeengekomen prijs verschuldigd is.**
- 3) **Het beginsel van fiscale neutraliteit moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet ertegen verzet dat over een verrichting op het gebied van lease die betrekking heeft op onroerend goed en over de verkoop van dat onroerend goed aan een derde (ten opzichte van de leaseovereenkomst), afzonderlijk btw wordt geheven, voor zover die handelingen niet als één enkele handeling kunnen worden beschouwd. Het staat aan de verwijzende rechter om dit te beoordelen.**

ondertekeningen

* Procestaal: Sloveens.