



Datum van
inontvangstneming

:

12/06/2014

Zaak C-209/14

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

25 april 2014

Verwijzende rechter:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

16 april 2014

Verzoekster in eerste aanleg en verzoekster tot cassatie:

NLB Leasing d.o.o.

Verweerster in eerste aanleg en verweerster in cassatie:

Republiek Slovenië

(OMISSIS)

VRHOVNO SODIŠČE
van de REPUBLIEK SLOVENIË,

(OMISSIS)

VERZOEK

OM EEN PREJUDICIËLE BESLISSING

Voor de Vrhovno sodišče (Sloveense hof van cassatie) (omissis) is een beroep in cassatie in een bestuursrechtelijke zaak aanhangig waarin NLB LEASING, d. o. o., (omissis) gevestigd te Ljubljana, (omissis) zich jegens verweerster in cassatie, de Republiek Slovenië, vertegenwoordigd door de Minister van Financiën, te Ljubljana, beroept op haar recht op herziening van de btw-aangifte.

De Vrhovno sodišče (omissis) heeft bij (omissis) beschikking (omissis) van 16 april 2014 de behandeling van het beroep in cassatie in het bestuursrechtelijke

geding geschorst en het Hof van Justitie van de Europese Unie verzocht om een prejudiciële beslissing. [Or. 2]

I – Voorwerp van het geding

- 1 In het onderhavige geding heeft verzoekster, NLB Leasing, d. o. o. (hierna: „NLB Leasing” of „lessor”), wegens de niet-betaling van de verschinen termijnen van de leaseovereenkomsten met de vennootschap Domino ing, d. o. o. (hierna: „Domino ing” of „lessee”), na verstrijken van de looptijd van de leaseovereenkomsten op 16 juli 2010 het leaseobject (een aantal grondstukken; hierna ook: „onroerend goed”) weer in bezit genomen. Vervolgens heeft zij het verkocht aan een derde en het surplus van de koopsom aan de lessee uitgekeerd. De verzoekende lessor stelt dat de herverkrijging van het bezit van het onroerende goed een geval van restitutie van de waren nadat de handeling is verricht in de zin van artikel 39, lid 2, van de Zakon o davku na dodano vrednost (omissis) (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ZDDV-1”) en artikel 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 (hierna: „richtlijn”) oplevert. In geschil is of het bedrag van de gestorte belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) moet worden herzien (verlaagd) ofwel de maatstaf van heffing dienovereenkomstig moet worden verlaagd.

II – In feite en in rechte:

- 2 Uit de feitelijke vaststellingen volgt dat NLB Leasing, verzoekende partij, in hoedanigheid van kredietverlener en Domingo ing, in hoedanigheid van kredietnemer, in eerste instantie op 13 februari 2008 en 27 februari 2008 twee kortlopende kredietovereenkomsten (hierna: „kredietovereenkomsten”) hebben gesloten. Het geleende bedrag kon uitsluitend worden gebruikt voor de aankoop van onroerende goederen of delen ervan en de vestiging van een hypotheekrecht daarop. Partijen sloten bij deze gelegenheid tevens twee overeenkomsten tot commerciële samenwerking, waarmee NLB Leasing beoogde de aankoop te financieren van het onroerende goed dat zij vervolgens in lease zou geven. De voorafgaande eigenaar van het onroerende goed was een derde. Uit artikel 1 van die overeenkomsten vloeit voort dat de kredietnemer eigenaar wordt van het onroerende goed in kwestie waarvoor de kredietverlener de lening heeft verstrekt; dat de kredietnemer beoogt op het onroerende goed een woning op te trekken; en dat de kredietverlener zich de mogelijkheid en het belang voorbehoudt de bouw van de woning te financieren, zoals voortvloeit uit de overeenkomst.
- 3 Op 14 april 2009 hebben NLB Leasing, in hoedanigheid van koper, en Domingo ing, in hoedanigheid van verkoper, met betrekking tot het onroerende goed en uitsluitend met het oog op financiële leasing, twee verkoopovereenkomsten gesloten en tegelijkertijd (NLB Leasing in hoedanigheid van lessor en Domingo ing in hoedanigheid van lessee) twee financiële leaseovereenkomsten met

betrekking tot het onroerende goed voor de periode van 16 april 2009 tot en met 16 juli 2009 respectievelijk 16 oktober 2009 („sale and leaseback”), waarbij ook de overeenkomsten tot commerciële samenwerking in stand bleven.

- 4 In de financiëleleaseovereenkomsten zijn partijen overeengekomen dat de lessee gehouden was 30 **[Or. 4]** dagen voor de contractueel overeengekomen laatste periodieke betaling schriftelijk aan de lessor zijn keuze mede te delen: uitoefening van het optierecht om de zaak aan te kopen en betaling van het bedrag voor de koop van het leaseobject; verlenging van de financiële lease na verstrijken van de looptijd van de eerste leaseperiode; restitutie van het leaseobject in onmiddellijk bezit van de lessor. (omissis) [betreffende de niet-ontvankelijkheid van de argumenten van verzoekster]
- 5 In de financiëleleaseovereenkomsten was onder meer overeengekomen dat de eigendom overgaat wanneer de lessee aan al zijn verplichtingen heeft voldaan, zoals in geval van aankoop van het leaseobject voor het verstrijken van de looptijd. Indien de lessee zijn verplichtingen echter niet volledig nakomt, kan de lessor restitutie en verkoop van het leaseobject eisen (artikel 39). Tussen partijen was een zekerheid voor het krediet overeengekomen en was bedongen dat de zekerheidsrechten in geval van niet-nakoming van de financiële verplichtingen door de lessee in de volgende volgorde zouden worden uitgeoefend: 1. verkoop op de vrije markt van het leaseobject, 2. voor het eventuele verschil, alle resterende middelen tot waarborging van de vordering. In de overeenkomsten was tevens bepaald dat de lessee de overeenkomsten niet kon opzeggen, maar het onroerende goed wel voortijdig zou kunnen kopen na een leaseperiode van ten minste 12 maanden. Partijen kwamen in artikel 37 overeen dat de lessor, indien de lessee zijn verplichting na aanmaning niet nakomt, de overeenkomsten door een schriftelijke verklaring kan opzeggen en betaling van alle resterende verplichtingen uit de overeenkomsten kan eisen (niet-nagekomen verschenen verplichtingen, niet-verschenen termijnen volgens de bedingen van de overeenkomsten voor het geval van voortijdige afkoop, koopoptie, kosten voor de berekening van de voortijdige ontbinding van de overeenkomsten, eventuele andere kosten) of in bepaalde gevallen betaling kan eisen van alle (op dezelfde manier gedefinieerde) verplichtingen uit de overeenkomsten, bijvoorbeeld als de lessee een willekeurige verplichting op de verschijning dag niet is nagekomen. In artikel 57 van de overeenkomsten was met betrekking tot de financiële regeling overeengekomen dat de bepalingen voor restitutie en wederzijdse compensatie in geval van verbreking van de overeenkomst als volgt zouden worden nagekomen: de al betaalde hoofdsom, met inbegrip van de aanbetaling, alle noodzakelijke kosten die door de lessee zijn gedragen voor het leaseobject, vermeerderd met de wettelijke verdragingsrente vanaf de dag van verbreking van de overeenkomst worden volledig gecompenseerd door de vergoeding voor het gebruik, het bezit en het genot van het leaseobject, de vergoeding voor de achteruitgang en de eventuele kosten en schade opgekomen bij de lessor. Artikel 58 van de overeenkomsten (verbreking van de overeenkomst) bepaalt onder meer dat van de verkoopsom van het leaseobject moeten worden afgetrokken: alle verplichtingen

van de lessee die op de dag van verbreking van de overeenkomst waren verschenen en niet waren betaald, vermeerderd met de wettelijke verpagingsrente, alle kosten opgekomen bij de lessee als gevolg van de terugname, ontruiming en/of verkoop van het leaseobject, vermeerderd met de wettelijke verpagingsrente **[Or. 4]**; vergoeding voor de vroegtijdige ontbinding van de overeenkomst en voor de gedeelde inkomsten, die overeenkomt met de contractuele waarde op de dag van verbreking van de overeenkomst zoals in geval van voortijdige afkoop van het leaseobject, vermeerderd met de wettelijke rente.

- 6 De lessee heeft zich bij de eerste overeenkomst ertoe verbonden in totaal het bedrag van 383 928,70 EUR te betalen, te weten een aanbetaling van 354 000,00 EUR, die op 16 april 2009 opeisbaar is geworden; procedurekosten voor een bedrag van 2 330,00 EUR, opeisbaar geworden op 16 april 2009; en drie maandelijkse termijnen voor een bedrag van 9 032,90 EUR, waarvan de eerste op 16 mei 2009 opeisbaar is geworden en de laatste op 16 juli 2009. Het bedrag van de koopoptie, te weten 1 770 000,00 EUR is op 16 juli 2009 opeisbaar geworden. De betalingsregeling komt overeen met die van een andere overeenkomst, waarbij de lessee zich ertoe heeft verbonden in totaal 537 750,28 EUR te betalen, te weten een aanbetaling van 466 351,79 EUR, opeisbaar geworden op 16 april 2009; zes maandelijkse termijnen van 11 900,06 EUR, waarvan de eerste opeisbaar is geworden op 16 mei 2009 en de laatste op 16 oktober 2009. Het bedrag van de koopoptie, te weten 2 331 755,95 EUR is op 16 oktober 2009 opeisbaar geworden. Overeenkomstig de financiëleleaseovereenkomsten is de gekweekte rente uit hoofde van de kredietovereenkomsten, gelijk aan 119 579,00 EUR en 136 618,29 EUR, op 16 mei 2009 en 16 oktober 2009 opeisbaar geworden. De eerste factuur voor de financiële lease bedroeg 2 124 000,00 EUR (1 770 000,00 EUR maatstaf van heffing en 354 000 EUR btw), de tweede 2 798 110,74 EUR (2 331 758,95 EUR maatstaf van heffing en 466 351,79 EUR btw).
- 7 Aangezien de lessee bij het verstrijken van de financiëleleaseovereenkomsten niet alle verschenen maandelijkse termijnen had betaald (volgens de eindafrekening bedroegen de niet-betaalde termijnen 567 370,69 EUR) heeft de lessor op 16 juli 2010 het onroerende goed weer in bezit genomen en heeft hij dat op 21 juli 2010 voor een bedrag van 5 400 000 EUR verkocht aan een derde, de vennootschap Sava IP, d. o. o. (hierna: „Sava IP”) (het onroerende goed wordt in die overeenkomsten beschreven als bouwterrein voor woningen), waarvan hij een bedrag van 900 000,00 EUR als btw heeft voldaan.
- 8 Derhalve heeft de lessor bij de handelingen na sluiting van de financiëleleaseovereenkomsten twee keer btw over zijn handelingen voldaan. Bij de eerste maal bij de sluiting van de financiëleleaseovereenkomsten (ook voor het bedrag van de koopopties die het grootste deel van de waarde van de overeenkomsten bedragen) heeft de lessor, zoals gebruikelijk bij financiëleleaseovereenkomsten, aanspraak gemaakt op aftrek van de voorbelasting. Aangezien de lessor wegens de niet-betaling van de verplichtingen door de lessee weer in bezit van het leaseobject is gekomen, heeft hij gesteld dat

hij recht heeft op herziening van de voldane btw, te weten voor het bedrag dat overeenkomt met de waarde van de koopopties. Bij de succesvolle verkoop van het onroerende goed aan de vennootschap Sava IP heeft de lessor een tweede maal btw voldaan.

- 9 Uit de eindafrekening van de kredietovereenkomsten en de financiëleleaseovereenkomsten tussen NLB Leasing en Domino ing van 23 juli 2010 vloeit voort dat de lessor de btw (900 000,00 EUR) heeft afgetrokken van de koopsom (5 400 000,00 EUR) die hij van Sava IP heeft ontvangen [Or. 5]. Hij heeft de btw over de daaropvolgende verkoop aan Sava IP voldaan en heeft deze als kostenpost aan de lessee, de vennootschap Domino ing, in rekening gebracht. Van het resterende nettobedrag van de koopsom heeft hij vervolgens het nettobedrag van de uitgereikte creditnota's („dobropisa”) (3 418 132,00 EUR ex btw) afgetrokken, hetgeen wil zeggen dat hij tevens de waarde van het onroerende goed met het oog op de aankoop in de zin van de financiëleleaseovereenkomsten ten laste van de lessee heeft gebracht. Daarnaast heeft hij de bedragen van de door de lessee niet-betaalde verschenen termijnen uit hoofde van de vier overeenkomsten afgetrokken (niet-betaalde verschenen termijnen, 567 370,69 EUR, kosten in de zin van de overeenkomsten EUR 25 120,00 EUR, vertragingsrente 25 904,58 EUR, kosten van rechtsbijstand 859,00 EUR). Op 13 september 2010 heeft de lessor aan de lessee het saldo van de aankoopsom uitgekeerd, gelijk aan 462 582,80 EUR (het verschil tussen de meerwaarde gerealiseerd met de verkoop van het onroerende goed aan de vennootschap Sava IP en de nog uitstaande verplichtingen in de zin van de vier overeenkomsten).
- 10 Op 28 juli 2010 heeft de lessor twee creditnota's uitgereikt voor een bedrag van 2 331 759,28 EUR (1 943 132,73 EUR maatstaf van heffing en 388 626,55 EUR btw) en 1 770 000,00 EUR (1 475 000,00 EUR maatstaf van heffing en 295 000,00 EUR btw), gelijk aan de waarde van de laatste termijnen voor de koopoptie, waarbij hij deze leasetermijn heeft geannuleerd. In september 2010 heeft hij een schriftelijke mededeling ontvangen van de vertegenwoordiger van de voormalige lessee, waarbij het afgetrokken bedrag aan btw is herzien (verlaagd). Op basis van deze creditnota's heeft de lessor de maatstaf van heffing van de btw verlaagd en de voldane btw herzien. Derhalve verzoekt hij om restitutie van de te veel betaalde btw voor de periode van 1 september 2010 tot en met 30 september 2010.

III – Recht van de Unie

- 11 Het recht op verlaging van de maatstaf van heffing is geregeld in richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „richtlijn”). Volgens artikel 2, lid 1, van de richtlijn zijn aan btw onderworpen a) de leveringen van goederen en c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel

worden verricht. Overeenkomstig artikel 14 van de richtlijn wordt als „levering van goederen” beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Overeenkomstig artikel 14, lid 2, sub b, van die richtlijn, wordt, naast de in lid 1 bedoelde handeling, 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 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. Artikel 24, lid 1, van de richtlijn bepaalt dat als „dienst” wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.

- 12 Overeenkomstig artikel 90, lid 1, van de richtlijn wordt in geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld. Volgens artikel 90, lid 2, kunnen de lidstaten in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling van lid 1 afwijken.
- 13 Artikel 135 van de richtlijn bepaalt dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor de volgende handelingen: b) de verlening van kredieten en de bemiddeling inzake kredieten, alsmede het beheer van kredieten door [Or. 6] degene die deze heeft verleend; j) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt a, bedoelde levering; k) de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt b, bedoelde levering van een bouwterrein; l) de verhuur en verpachting van onroerende goederen. Artikel 137, lid 1, van de richtlijn bepaalt dat de lidstaten aan de belastingplichtigen het recht kunnen verlenen ter zake van de volgende handelingen voor belastingheffing te kiezen: a) de financiële handelingen bedoeld in artikel 135, lid 1, punten b tot en met g; b) de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt a, bedoelde levering; c) de levering van onbebouwde onroerende goederen, met uitzondering van de in artikel 12, lid 1, punt b, bedoelde levering van een bouwterrein; d) de verhuur en verpachting van onroerende goederen. Artikel 137, lid 2, bepaalt dat de lidstaten de bepalingen voor de uitoefening van het in lid 1 bedoelde keuzerecht vaststellen en de omvang van dit keuzerecht kunnen beperken.

IV – Nationaal recht

- 14 De essentiële vereisten voor de verlaging van de maatstaf van heffing en de herziening van de btw-af trek zijn neergelegd in de Zakon o davku na dodano vrednost (hierna: „ZDDV-1”), waarbij de richtlijn in de Sloveense rechtsorde is omgezet. Volgens artikel 3, lid 1, punt 1, van de ZDDV-1 zijn aan de btw onderworpen, 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; en volgens lid 1, punt 3, van dat artikel, 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. Volgens artikel 6, lid 1, ZDDV-1 wordt als „levering van goederen” beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Als levering van een goed wordt ook beschouwd, 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 (artikel 6, lid 2, sub b, ZDDV-1). Artikel 14, lid 1, ZDDV-1 bepaalt dat als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is. Artikel 13, lid 1, van de uitvoeringsregeling van de ZDDV-1 (hierna: „uitvoeringsregeling”) bepaalt dat geen btw wordt aangegeven of betaald over de vergoeding van schade. Volgens lid 2 van dat artikel wordt als schadevergoeding in de zin van lid 1 inzonderheid beschouwd: de levering door een leverancier als compensatie van schade veroorzaakt door de eerdere levering van goederen indien de leverancier krachtens de wet of uit overeenkomst aansprakelijk is voor de schade; de vertragingsrente die de belastingplichtige de schuldenaar in rekening brengt tot het voorgeschreven bedrag aan vertragingsrente en aanmaningskosten; contractuele boeten; de vergoeding van schade veroorzaakt door de annulering van de overeenkomst, indien de verkrijger nog geen enkel goed of geen enkele dienst heeft ontvangen. Lid 3 van dat artikel bepaalt dat een overeenkomst die gedeeltelijk moet worden uitgevoerd, voor het uitgevoerde deel aan de btw is onderworpen.

- 15 Overeenkomstig artikel 39, lid 2, ZDDV-1 wordt de maatstaf van heffing in geval van annulering van de order, restitutie of prijsvermindering nadat de handeling is verricht, dienovereenkomstig verlaagd. De belastingplichtige [Or. 7] kan het bedrag aan aangegeven btw herzien (verlagen) als de opdrachtgever van de goederen of diensten het bedrag aan afgetrokken btw herziert (verlaagt) en daarvan schriftelijk mededeling doet aan de leverancier. Volgens artikel 41 van de uitvoeringsregeling kan de maatstaf van heffing in de zin van artikel 39, lid 2, ZDDV-1 bij de leverancier niet worden verlaagd vóór het tijdvak van heffing waarin hij de schriftelijke mededeling heeft ontvangen van de afnemer die de btw-aftrek heeft herzien. In feite had de lessor derhalve in geval van annulering van de handeling een creditnota moeten opstellen, terwijl hij de te betalen btw pas op de dag (of in het belastingtijdvak) van ontvangst van de bevestiging van de creditnota's door de lessor kon herzien. In de creditnota is het bedrag aangegeven van de maatstaf van heffing en van de belastingen waarvan de berekening is herzien.
- 16 (omissis) [wetgevingsbeslissing inzake het tarief van de btw] Volgens artikel 44 ZDDV-1 zijn onder meer van de btw vrijgesteld: verhuur of verkoop van onroerende goederen (waaronder leasing: artikel 44, punt 2, ZDDV-1) en de

verlening van kredieten of geldleningen of de bemiddeling inzake dergelijke handelingen of het beheer van kredieten of geldleningen door de kredietverlener of de verbruikverlener (artikel 44, punt a, ZDDV-1) of de levering van een gebouw of een gedeelte ervan en van het bijbehorende terrein, tenzij de levering plaatsvindt voordat het gebouw of gedeelte ervan bewoond is of voor het eerst in gebruik is genomen, of als de levering plaatsvindt binnen een termijn van twee jaar na aanvang van het eerste gebruik of de eerste overdracht (artikel 44, punt 7, ZDDV-1). Volgens artikel 44, punt 8, ZDDV-1 is ook de levering van onbebouwde onroerende goederen vrijgesteld, met uitzondering van bouwterreinen. Artikel 45 ZDDV-1 bepaalt daarnaast dat een belastingplichtige die handelingen verricht die bij artikel 44, punten 2, 7 en 8, van die wet zijn vrijgesteld van de btw, met de huurder, pachter, lessee of koper van het onroerende goed die recht heeft op aftrek van de volledige btw kan overeenkomen dat hij ter zake van deze handelingen de btw voldoet tegen het wettelijke tarief. Volgens lid 2 van die bepaling voldoet de belastingplichtige de btw in de zin van lid 1 van deze bepaling indien hij tezamen met de huurder of de koper van het onroerende goed een verklaring aflegt tegenover de bevoegde belastingdienst.

V – Procesverloop en argumenten van partijen

Administratieve procedure

- 17 Belastingorgaan in eerste aanleg: de belastingdienst van de Republiek Slovenië, kantoor Ljubljana, heeft bij beschikking (omissis) van 5 juni 2012 inzake het tijdvak van 1 tot en met 30 september 2010 verzoekster, NLB Leasing, aangeslagen voor de btw over een maatstaf van heffing van 3 418 132,75 EUR, hetgeen bij een tarief van 20 % neerkomt op een totaal van 683 626,55 EUR, vermeerderd met de gekweekte rente voor een bedrag van 4 402,09 EUR. Volgens de belastingdienst zijn de creditnota's ten onrechte uitgereikt en hebben zij derhalve geen gevolgen voor de verlaging van de maatstaf van heffing. Dat **[Or. 8]** alle termijnen in de zin van de financiëleleaseovereenkomsten zijn verschenen voordat het leaseobject is teruggenomen en de eindafrekening van de overeenkomsten is opgesteld, houdt in dat de overeenkomsten niet zijn ontbonden, maar dat de lessor door middel van verkoop van het leaseobject aan een derde zijn vordering op de lessee heeft willen compenseren. De terugname in bezit met het oog op de daaropvolgende verkoop aan een derde betekent niet dat de goederen zijn gerestitueerd in de zin van artikel 39, lid 1, ZDDV-1. De lessor heeft in feite de rol van pandnemer op zich genomen en heeft het goed enkel voor de lessee verkocht; de verkoop aan Sava IP in naam en voor rekening van de lessee levert dus een belastbare levering van goederen op die de lessee jegens een nieuwe verkrijger had moeten verrichten.
- 18 Belastingorgaan in tweede aanleg: het ministerie van Financiën, te Ljubljana (verweerder), heeft bij beschikking van 5 juni 2012 het beroep van verzoekster

tegen de bestreden beschikking van het in eerste aanleg oordelende orgaan verworpen (omissis). Het stelt dat uit de eindafrekening voortvloeit dat de lessor met de verkoop van het onroerende goed zijn belang uit de overeenkomsten volledig heeft verwezenlijkt en de financiëleleaseovereenkomsten heeft uitgevoerd. Door middel van de verkoop van het onroerende goed aan Sava IP heeft hij hetzelfde economische belang verwezenlijkt als wanneer de lessee zijn verplichtingen uit de overeenkomsten binnen de daarin neergelegde termijn was nagekomen. Het overschot van de koopsom heeft hij aan de lessee uitgekeerd. Dientengevolge kan niet worden gesproken van beëindiging van de financiëleleaseovereenkomsten en restitutie. Op basis van de stukken kan geenszins worden geconcludeerd dat de aftrek van de bedragen van de aankooptermijnen (3 418 132,72 EUR) en de aftrek van de btw-bedragen (900 000,00 EUR) de vergoeding vormen van de schade die is veroorzaakt door de schending van de financiëleleaseovereenkomsten, die niet aan btw is onderworpen. De overeenkomsten zijn niet voortijdig ontbonden, aangezien de lessor de overeenkomsten niet heeft ontbonden (hij heeft immers geen mededeling van verbreking gedaan) en de looptijd van de lease is dus in overeenstemming met de overeenkomsten op 16 juli 2009 dan wel 16 oktober 2009 verstreken. Op dezelfde dag is de laatste termijn van beide overeenkomsten opeisbaar geworden. Noch is aangetoond dat de overeenkomsten met wederzijdse instemming zijn beëindigd en het leaseobject is gerestitueerd. Aangezien met de terugkeer van het onroerende goed in bezit van de lessor op 16 juli 2010 de goederen niet zijn gerestitueerd in de zin van de ZDDV-1, hebben de uitgereikte creditnota's geen grondslag en kan de lessor op basis daarvan niet de maatstaf van heffing verlagen en de btw-aangifte herzien. De stellingen van het verzoekschrift dat de lessor recht heeft op teruggave van de btw voor een bedrag van 900 000,00 EUR, die hij ter zake van de verkoop van het onroerende goed aan Sava IP heeft voldaan en in de btw-aangifte heeft opgenomen, zijn ongegrond. Zoals voortvloeit uit de eindafrekening heeft hij dat bedrag namelijk afgetrokken van de koopsom die hij aan de lessee heeft uitgekeerd en die btw-kosten aldus op hem afgewenteld.

Gerechtelijke procedure

- 19 Verzoekster stelt in het verzoekschrift tegen de beschikking van verweerster dat de vraag of de goederen zijn gerestitueerd van essentieel belang is, ongeacht de civielrechtelijke conclusies met betrekking tot de btw, want in geval van restitutie moet de eerste aangifte worden herzien. De omstandigheid dat de [Or. 9] de uitstaande verplichtingen uit de financiëleleaseovereenkomsten zijn gecompenseerd, betekent niet dat de overeenkomsten zijn uitgevoerd, noch dat de goederen niet zijn gerestitueerd. Het gaat om ontbinding van overeenkomsten wegens niet-nakoming van de verplichtingen door een partij en derhalve om het positieve belang van de lessor, namelijk de waarde van het goed, dat aan de wederpartij zou toebehoren als de overeenkomsten juist zouden zijn uitgevoerd. Er moet rekening worden gehouden met de voorschriften voor aansprakelijkheid voor schade. Dat alle leasetermijnen zijn verschenen, doet aan deze conclusie niet

af. De overeenkomsten zijn met wederzijdse instemming of door verstrijken van de tijd beëindigd. Het is onjuist te stellen dat zij had moeten verklaren dat zij de overeenkomsten had willen ontbinden, aangezien de overeenkomsten al niet meer werken doordat de lessor weer in het bezit is van het leaseobject. Aangezien de lessor volgens de leaseovereenkomsten juridisch eigenaar van het goed is, kan hij het verkopen; de lessee daarentegen niet, omdat hij enkel onmiddellijk bezitter is. Daarom is de stelling dat hij de rol van pandnemer op zich heeft genomen onjuist. Er zou sprake zijn geweest van levering als de lessee eveneens juridisch eigenaar van het grondstuk was geworden. De stelling dat door het verstrijken van de leaseperiode ook de termijn voor de aankoop van het leaseobject zou zijn verschenen, kan niet worden aanvaard, want deze termijn verschijnt enkel indien de lessee zijn optierecht van aankoop uitoefent, bevoegdheid waarvan Domino ing evenwel geen gebruik heeft gemaakt, zodat zij enkel gehouden was de verplichtingen na te komen, met uitsluiting van de waarde van de koopoptie. De levering aan de lessee moest worden geannuleerd, aangezien de lessor hetzelfde leaseobject niet twee keer aan twee verschillende personen kan overdragen; zodoende zou hij het neutraliteitsbeginsel schenden.

- 20 De Sloveense bestuursrechter, die in eerste aanleg oordeelt, heeft het beroep van verzoekster bij vonnis verworpen. In de rechtsoverwegingen van het bestreden vonnis heeft hij de beschikking en de motivering van de belastingorganen bevestigd. De belangrijkste grond voor verwerping van het beroep en bevestiging van de rechtmatigheid en wettelijkheid van de beschikkingen van de belastingorganen is dat de financiëleleaseovereenkomsten zijn uitgevoerd zoals bepaald voor het geval van financiële niet-nakoming en de zekerheid is uitgewonnen. Met de verkoop op de vrije markt heeft verzoekster haar contractueel belang volledig verwezenlijkt. Aangezien de voorwaarden voor ontbinding, verbreking of beëindiging van de overeenkomsten niet zijn vervuld, is er geen grondslag voor herziening van de btw-aangifte van verzoekster. De terugkeer van het onroerende goed in het bezit van de lessor is geen bewijs voor de ontbinding van de overeenkomsten. Ook de tegenwerping dat er sprake is van een verbintenis tot vergoeding van de schade uit de overeenkomsten is ongegrond.
- 21 Verzoekster heeft beroep in cassatie (buitengewoon beroep) ingesteld tegen de beslissing van de rechter in eerste aanleg. Zij voert dezelfde middelen van beroep aan als in eerste aanleg en uit haar stellingen komt naar voren dat verweerster en de rechter in eerste aanleg artikel 39 ZDDV-1 en artikel 90 van de richtlijn onjuist hebben uitgelegd, want zij meent dat de omstandigheid dat de lessee door de niet-nakoming van zijn verplichtingen het bezit van het leaseobject aan de lessor heeft gerestitueerd (zij het na verschijnen van alle leasetermijnen) met het oog op verkoop en compensatie in de zin van de financiëleleaseovereenkomsten, een geval van „annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk[e] niet-betaling” na levering in de zin van artikel 90 van de richtlijn oplevert, zodat de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd. Subsidiair stelt verzoekster dat het neutraliteitsbeginsel is geschonden, hetgeen een schending van het materiële recht oplevert. **[Or. 10]**

VI – Juridische vraagstukken

- 22 Met betrekking tot de beschreven omstandigheden van het hoofdgeding is de vraag of de restitutie van het leaseobject (onroerend goed) aan de lessor wegens niet-betaling van de verplichtingen van de lessee met het oog op verkoop en compensatie van de leaseovereenkomsten, zij het na het verschijnen van alle leasetermijnen, een geval van „annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk[e] niet-betaling” na levering in de zin van artikel 90 van de richtlijn oplevert, zodat de maatstaf van heffing dienovereenkomstig moet worden verlaagd. De Vrhovno sodišče meent dat deze voorschriften op uiteenlopende wijze kunnen worden uitgelegd.
- 23 In verband daarmee rijst de vraag of het bedrag voor de koopoptie, dat het grootste deel van de waarde van de financiëleleaseovereenkomsten vertegenwoordigt en de lessee aan de lessor heeft betaald doordat het leaseobject wegens niet-betaling van de verplichtingen 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, in de zin van de artikelen 2, lid 1, 14 en 24, lid 1, van de richtlijn 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 compenseren 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.
- 24 Volgens de Vrhovno sodišče is het met het oog op de uitlegging noodzakelijk rekening te houden met het doel dat partijen met de overeenkomsten nastreefden. Verzoekster heeft gesteld dat zij het onroerende goed heeft verworven, niet om het te kunnen gebruiken of ter beschikking te hebben, maar om het in lease te kunnen geven en met de uit de financiering voortvloeiende inkomsten haar commerciële belang te verwezenlijken. Afgaande op de tekst ervan strekten de overeenkomsten tot commerciële samenwerking, de kredietovereenkomsten en later de financiëleleaseovereenkomsten ertoe dat de lessee eigenaar zou worden van het onroerende goed en daarop een woning zou oprichten, zodat de lessor er belang bij had het project te financieren. Anderzijds zijn de kredietovereenkomsten vervangen door de financiëleleaseovereenkomsten, die enkel een optie van aankoop van het leaseobject bevatte en niet de overgang van rechtswege van de eigendom bij betaling van de laatste termijn behelsden. Desondanks vertonen andere bepalingen van de financiëleleaseovereenkomsten volgens de Vrhovno sodišče de kenmerken van financiële lease en niet van operationele lease, die (louter) de huur van het leaseobject tot voorwerp heeft. De looptijd van de financiëleleaseovereenkomsten was echter bijzonder kort (enkele maanden) en het

grootste deel van de totale waarde van de overeenkomsten werd gevormd door het bedrag voor de koopoptie.

- 25 De belastingorganen en de rechter in eerste aanleg onderschrijven de eerste uitlegging, namelijk dat de onderhavige zaak een geval van uitvoering van de overeenkomsten door uitwinning van de zekerheid en levering van het goed door de lessor aan de lessee vormt, zodat er geen grondslag is voor restitutie aan de lessor van de door hem aangegeven btw. **[Or. 11]** De rechter in eerste aanleg heeft verklaard dat niet is aangetoond dat de overeenkomsten zijn ontbonden, omdat er geen verklaring van verbreking is afgelegd en er geen sprake was van beëindiging door verstrijken van de tijd noch van beëindiging met wederzijdse instemming van partijen. Een en ander betekent dat de overeenkomsten zijn uitgevoerd. Verzoekster heeft deze conclusie betwist en gesteld dat in dit verband enkel fiscaalrechtelijke gronden van belang zijn en niet civielrechtelijke. Bovendien zijn haars inziens ook de civielrechtelijke gronden onjuist omdat het enkele verzoek om restitutie van het leaseobject of verhuurobject vóór het verstrijken van de looptijd van de overeenkomsten volgens vaste rechtspraak van de Vrhovno sodišče ook een vorm van ontbinding van de overeenkomst is. Als de beschreven handelingen beschouwd moeten worden als een uitvoering van een enkele handeling, rijst voor de Vrhovno sodišče de vraag of de omstandigheid dat de lessee (volgens haar eigen verklaring) de afgetrokken voorbelasting heeft herzien (verlaagd), terwijl de lessor tweemaal btw heeft betaald ter zake van de levering van het goed, namelijk bij de sluiting van de financiëleleaseovereenkomsten (ook voor het bedrag van de koopoptie, dat het grootste deel van de waarde van de overeenkomsten vertegenwoordigde) en, vanwege de niet-betaling van de verplichtingen van de lessee, bij de daaropvolgende verkoop van het onroerende goed aan een derde, Sava IP, in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel. De rechter in eerste aanleg heeft geoordeeld dat deze omstandigheid in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel aangezien de last van de btw ter zake van de tweede levering volgens de eindafrekening op de lessee drukt. De vraag rijst of deze uitlegging, waarbij de interne verhoudingen tussen de partijen in aanmerking worden genomen, rechtmatig is in het licht van het beginsel van neutraliteit van de btw en de methode van btw-aangifte, wat ook het onderwerp van de derde vraag vormt.
- 26 Als de overeenkomsten als uitgevoerd moeten worden beschouwd, rijst de vraag of de betaling door partijen moet worden beschouwd als tegenprestatie voor de dienst van verhuur of gebruik van het onroerende goed. De lessor heeft zijn contractbelang verwezenlijkt en heeft de gehele betaling ontvangen die in de financiëleleaseovereenkomsten was overeengekomen; de lessee daarentegen heeft zijn oogmerk, juridisch eigenaar van het leaseobject worden, niet verwezenlijkt. Op basis van deze tweede uitlegging moet ook rekening worden gehouden met de contractuele bepalingen die in punt 5 van dit verzoek om een prejudiciële beslissing zijn beschreven en met de bedoeling van partijen. Bovendien moet

worden nagegaan of de prestaties wederkerig zijn.¹ Verzoekster stelt in dat verband dat zij recht heeft op teruggave van de betaalde btw omdat de verhuur van onroerende goederen is vrijgesteld van btw. Niettemin zijn de bepalingen van Europees en van nationaal recht identiek, zowel voor de verhuur van onroerend goed als voor de verkoop ervan: krachtens artikel 135 van de richtlijn en artikel 44 ZDDV-1 zijn deze activiteiten vrijgesteld van btw. Enkel de levering van bouwterreinen is aan de belasting onderworpen. Op verhuur en verkoop is artikel 137 van de richtlijn of artikel 45 ZDDV-1 van toepassing, op grond waarvan de koper en de verkoper onder de in dat artikel vermelde voorwaarden kunnen overeenkomen dat ter zake van de handeling btw wordt geheven (en de verkoop daarnaast niet onderworpen is aan belasting ter zake van de overdracht van onroerende goederen). De vraag rijst dus of de huur of het gebruiksrecht van het onroerende goed automatisch aan belasting wordt onderworpen ingeval de tegenprestatie voor financiële leasing is onderworpen aan belasting, maar het eigendomsrecht niet is overgegaan, en moet worden verondersteld dat het om een tegenprestatie gaat voor een dienst van verhuur of gebruik van een goed voor de periode waarin de lessee het onroerende goed in zijn bezit heeft gehad of het genot ervan heeft gehad [Or. 12]. Daarnaast rijst de vraag of het totaal van de huurpenningen gelijk kan zijn aan de verkoopprijs en dus aan het bedrag dat de lessee had moeten betalen als hij ook juridisch eigenaar van het onroerende goed was geworden.

- 27 Volgens de derde uitlegging, die verzoekster bepleit, vormt het bedrag van de koopopties de vergoeding voor de ontbinding van de overeenkomst, die wordt uitgekeerd als compensatie voor schade als gevolg van niet-nakoming door de lessee, maar houdt het geen verband met welke dienst onder bezwarende titel dan ook. Als zodanig is het bedrag niet aan btw onderworpen. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie blijkt dat een betaling moet worden opgevat als tegenprestatie voor een dienst wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, waarbij de betaalde bedragen de daadwerkelijke tegenprestatie vormen voor een individualiseerbare dienst die is verricht in het kader van een rechtsverhouding waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.² De vraag rijst of het mogelijk is de terbeschikkingstelling van het onroerende goed aan de lessee gedurende de looptijd van de leaseovereenkomsten, waarna het onroerende goed bij wijze van uitoefening van het zekerheidsrecht is verkocht, in het licht van het doel van de overeenkomsten zoals beschreven in punt 24 van het onderhavige verzoek (namelijk dat de lessee eigenaar wordt van het onroerende goed en daarop een woning opricht), te beschouwen als het over en weer uitwisselen van prestaties en dus als belastbaar feit. Daarnaast moet in overweging worden

¹ – Zie bijvoorbeeld arrest van 26 september 2013, C-283/12.

² – Zie arresten van 8 maart 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Jurispr. blz. 1443, punten 11, 12 en 16; 3 maart 1994, *Tolsma*, C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 14; 21 maart 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, Jurispr. blz. I-3293, punt 39; 23 maart 2006, *FCE Bank*, C-210/04, Jurispr. blz. I-2803, punt 34, en 18 juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, C-277/05, punt 19.

genomen welke betaling in de overeenkomsten was overeengekomen voor het geval van tekortkoming in de nakoming, zoals voortvloeit uit de bijzondere omstandigheden (punt 5 van het onderhavige verzoek). Volgens deze uitlegging is het leaseobject weer in bezit gekomen van de lessor, een situatie die teruglevering van het goed of „restitutie van het goed na levering” in de zin van de bepalingen van de ZDDV-1 en de richtlijn oplevert, zodat herziening van de btw-aangifte voor het bedrag dat overeenkomt met de btw-creditnota's is toegestaan, mits aan de andere vereisten van artikel 39 ZDDV-1 is voldaan.

28 Gelet op het voorgaande verzoekt de Vrhovno sodišče het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267, derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- Moet artikel 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, in het licht van omstandigheden zoals in het hoofdgeding, aldus worden uitgelegd dat de restitutie van het leaseobject (onroerend goed) aan de lessor wegens niet-betaling van de verplichtingen van de lessee met het oog op verkoop en compensatie van de leaseovereenkomst, zij het na het verschijnen van alle leasetermijnen, een geval van „annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijk[e] niet-betaling” na levering oplevert, zodat de maatstaf van heffing dienovereenkomstig moet worden verlaagd?
- Moeten de artikelen 2, lid 1, 14 en 24, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van **[Or. 13]** 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, aldus worden uitgelegd dat het bedrag voor de koopoptie, dat het grootste deel van de verplichtingen uit de financiëleleaseovereenkomsten vertegenwoordigt en de lessee aan de lessor heeft betaald doordat het leaseobject wegens niet-betaling van de verplichtingen 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?

- 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 financiëleleaseovereenkomsten (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-betaling van de verplichtingen van de lessee), aangezien de btw ter zake van deze tweede levering volgens de eindafrekening op de lessee drukt?

Ljubljana, 16 april 2014

[ondertekeningen en bijlagen] (omissis)

(omissis)