

Asia C-801/19

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

31.10.2019

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Upravni sud u Zagrebu (Kroatia)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan välipäätöksen tekemispäivä:

15.10.2019

Kantaja:

FRANCK d.d., Zagreb

Vastaaja:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb

Pääasian kohde

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupakin (Kroatian valtiovarainministeriön hallinnollisia riita-asioita käsittelevä muutoksenhakuelin) 28.7.2018 tekemän sellaisen päätöksen kumoaminen, joka on tehty vuosia 2013–2017 koskevan arvonlisäverotarkastuksen perusteella.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

SEUT 267 artiklan ja SEU 19 artiklan 3 kohdan b alakohdan perusteella esitetty unionin oikeuden tulkintaa koskeva pyyntö.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Voidaanko palvelua, joka perustuu siihen, että kantaja, joka ei ole luottolaitos, antaa varoja käyttöön ja saa tästä kertakorvauksen, joka on 1 prosentti

tietystä määrästä, pitää arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna ”luottojen myöntämisenä ja välityksenä sekä luotonantajan harjoittamana luottojen hallintana” huolimatta siitä, ettei kantajaa muodollisesti nimetä sopimuksessa lainanantajaksi?

2. Onko omaa vekseliä, eli arvopaperia, joka sisältää asettajan velvoitteen maksaa tietty määrä rahaa henkilölle, joka on nimetty kyseisen arvopaperin velkojaksi, tai henkilölle, joka myöhemmin hankkii kyseisen arvopaperin laissa säädetyllä tavalla, pidettävä arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettuna ”muuna siirrettävänä asiakirjana”?

3. Onko kantajan palvelu, joka perustuu siihen, että kantaja sellaista vekselin asettajan maksamaa rahallista korvausta vastaan, jonka suuruus on 1 prosentti vekselin määrästä, luovuttaa vekselin laskutusyhtiölle ja siirtää laskutusyhtiöltä saadun määrän vekselin asettajalle sekä takaa laskutusyhtiölle sen, että vekselin asettaja täyttää vekselistä johtuvan velvoitensa sen erääntyessä

a) palvelu, joka arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti on vapautettu arvonlisäverosta?

b) palvelu, joka arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaisesti on vapautettu arvonlisäverosta?

Unionin oikeussäännöt, joihin asiassa viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 135 artiklan 1 kohdan b ja d alakohta

Kansallisen oikeuden säännökset, joihin asiassa viitataan

Arvonlisäverolain (Zakon o porezu na dodanu vrijednost; Narodne novine nro:t 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 ja 115/16) 40 §:n 1 momentti

Arvonlisäveroasetuksen (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost; Narodne novine nro:t 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 115/16 ja 1/17) 67 §:n 2 momentti

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa

- 1 Vastaaja teki 28.7.2018 päätöksen (jäljempänä riidanalainen päätös), jolla se hylkäsi valituksen, jonka kantaja oli tehnyt valtiovarainministeriön verohallinnon verovelvollisten asioita käsittelevän osaston (Ministarstvo financija – Porezna uprava, Ured za porezne obveznike) 12.10.2017 tekemästä päätöksestä (jäljempänä alkuperäinen päätös), joka tehtiin sellaisia arvonlisäveroja koskevan tarkastuksen yhteydessä, jotka liittyivät korvauksiin, joita kantaja oli saanut

osallistuessaan yritys yhteistyötä koskeviin sopimuksiin. Kyseinen tarkastus koski ajanjaksoa 1.1.2013–30.3.2017. Alkuperäisessä päätöksessä vahvistettiin kantajan osalta arvonlisäveron puuttuva määrä vuosilta 2013–2017 ja 28.8.2017 saakka lasketut viivästyskorot. Kantaja määrättiin maksamaan erääntyneet määrät osoitetulle tilille kyseisessä päätöksessä asetetussa määräajassa, laskemaan erääntyneet korot 29.8.2017 alkaen maksupäivään saakka ja maksamaan ne, sekä kirjaamaan kyseiset kirjanpito tapahtumat kirjanpitoon.

- 2 Kantaja harjoittaa teen ja kahvin jalostusta ja se on arvonlisäverovelvollinen. Edellä mainitun verotarkastuksen yhteydessä todettiin, että kantajalla oli liikesuhteita Konzum d.d. -nimiseen yhtiöön (jäljempänä Konzum) seuraavien kolmenlaisten sopimusten perusteella: rahoituslainaa koskeva sopimus, vekselillä taattujen saatavien luovuttamista koskeva sopimus ja yritys yhteistyötä koskeva sopimus. Kyse on vakiosopimuksista, jotka toimivat vain muodollisena oikeusperustana lainojen antamiselle. Alkuperäisen päätöksen tehnyt viranomaisen totesi, että kantaja ja Konzum olivat 18.3.2013 tehneet sopimuksen, jossa vahvistettiin, että Invictus ulaganja d.o.o., kantaja ja Konzum olivat 14.3.2013 tehneet vekselillä taattujen saatavien luovuttamista koskevan sopimuksen, jossa määrättiin Konzumin asettamien sellaisten vekseleiden luovuttamisesta, jotka myöhemmin siirrettiin Franck d.d:lle ja jotka Invictus ulaganja d.o.o. -niminen yhtiö tämän jälkeen hankki. Kyseinen viranomaisen totesi myös, että 27.6.2013 oli tehty sopimus, jossa vahvistettiin, että Erste factoring d.o.o. -niminen yhtiö, kantaja ja Konzum olivat 27.6.2013 tehneet vekselillä taattujen saatavien luovuttamista koskevan sopimuksen, jossa määrättiin Konzumin asettamien sellaisten vekseleiden luovuttamisesta, jotka myöhemmin siirrettiin Franck d.d:lle ja jotka Erste factoring d.o.o. tämän jälkeen hankki. Rahoituslainaa koskevassa sopimuksessa todetaan, että Konzum, joka on lainanantaja, myöntää kantajalle (Franck d.d:lle) vekselin muodossa lainan, jota kantaja käyttää päivittäisen liiketoimintansa tarpeisiin. Kyseisen sopimuksen mukaan kantaja sitoutuu siirtämään saamansa rahat Konzumille samana päivänä, jona laskutusyhtiö ostaa vekselin. Vekselillä taattujen saatavien luovuttamista koskevan sopimuksen mukaan laskutusyhtiö sitoutuu maksamaan kantajalle, joka on asiakas, vastaavan vekselin määrän (ts. sopimuksesta riippuen 95–100 prosenttia kyseisestä määrästä). Sopimuksessa todetaan myös, että vastuu sen vekselin kattamisesta, joka on asetettu kantajan Konzumiin kohdistuvan sellaisen saatavan perusteella, joka puolestaan perustuu laskun eritelmiin, kuuluu kantajalle. Laskutusyhtiö sitoutui vaatimaan maksua päävelalliselta vekselin eräpäivänä. Kantajan, joka takasi velan, on kannettava tämä riski siihen saakka, kunnes velallinen on suorittanut saatavan laskutusyhtiölle. Yritys yhteistyötä koskevassa sopimuksessa vahvistetaan, että Konzum sitoutuu korvaamaan kantajalle kaikki kulut, jotka laskutusyhtiö mahdollisesti perii siltä, ja suorittamaan kertakorvauksen, jonka suuruus on 1 prosentti vekselillä taattujen saatavien luovuttamista koskevan sopimuksen mukaisesti määritetystä kokonaismäärästä, korvauksena sen osallistumisesta yritys yhteistyötä koskevaan sopimukseen.

- 3 Alkuperäisen päätöksen tehnyt viranomainen totesi, että kyse on kahdesta liiketoimesta, joista ensimmäisessä kantaja hyväksyy rahoituslainasopimuksen perusteella vekselin ja toisessa – joka seuraa välittömästi ensimmäistä – myy vekselin ja siirtää näin saadut rahat samana päivänä Konzumin tilille. Kantaja vastaa velallisen maksukyvyttömyydestä myytyjen vekselien osalta regressivelallisena, jos pääasiallinen vekselivelallinen ei täytä vekselinhaltijan vaatimusta eräpäivänä, sekä perii tästä sovitun korvauksen. Kyseinen viranomainen toteaa, ettei kantaja ole kyseisen tarkastuksen yhteydessä toimittanut sellaisia lähteviä laskuja ja muita asiakirjoja, jotka toimisivat tositteena kyseisestä palvelusuorituksesta ja jotka olisivat olleet kyseessä olevan vekselin hyväksymisen perusteena, eikä myöskään yksilöinyt laskuja, joihin viitattiin vekselillä taattujen saatavien luovuttamista koskevassa sopimuksissa, jotka kantaja on tehnyt laskutusyhtiöiden kanssa. Koska Konzum ei yksin kyennyt luovuttamaan omia vekseleitänsä saadakseen tarvitsemansa rahat, se sopi vekselien myymisestä yritys yhteistyötä koskevassa sopimuksessa, ja kyseisten vekselien hyväksymisen perustana oli rahoituslainaa koskeva sopimus. Kantaja ei käyttänyt varoja päivittäisen liiketoimintansa tarpeisiin rahoituslainaa koskevien sopimusten määräysten mukaisesti. Kyseiset vekselit eivät perustuneet kantajan toimittamiin tavariin tai sen suorittamiin palveluihin, minkä vuoksi vekselin perustavanlaatuinen pääasiallinen tarkoitus, eli tavaroiden luovutukseen perustuvan rahallisen veloitteen täyttäminen, puuttui.
- 4 Verotarkastuksen yhteydessä kantaja toimitti Konzumille osoitettuja laskuja, jotka sisälsivät vekseleillä taattujen saatavien perusteella lasketut maksut ilman arvonlisäveroa. Kussakin mainituista laskuista todetaan, että se on annettu yritys yhteistyötä koskevan sopimuksen perusteella ja että laskun saajalta peritään kertakorvaus, jonka suuruus on 1 prosentti vekselisaatavan kokonaismäärästä. Koska alkuperäisen päätöksen tehnyt viranomainen katsoi, ettei kantajan ja Konzumin välille ole syntynyt lainasuhdetta, vaan että kantaja ainoastaan vastaanotti vekselit, jotka se luovutti laskutusyhtiöille, kyseinen viranomainen katsoi, että kantaja vetoaa perusteettomasti arvonlisäverosta vapauttamiseen, ja se vahvisti arvonlisäverolain 4 §:n, 30 §:n ja 33 §:n mukaisesti, että kantajan oli maksettava arvonlisäveroa vekselin luovuttamisesta saadusta maksusta.

Pääasian asianosaisten keskeiset argumentit

- 5 Kantaja arvostelee kanteessaan sitä, ettei vastaaja ole vahvistaessaan verotusta kunkin liiketoimen osalta ottanut erikseen huomioon kutakin Konzumin ja laskutusyhtiönä toimineen kantajan välistä liiketoimea, mikä on ristiriidassa unionin tuomioistuimen asioissa Card Protection Plan (C-394/96) ja Volker Ludwig (C-453/05) annettuihin tuomioihin perustuvan oikeuskäytännön kanssa. Kantaja huomauttaa, että nyt käsiteltävänä olevassa asiassa yhtäältä kantajan ja Konzumin ja toisaalta kantajan ja laskutusyhtiöiden välillä on useita oikeussuhteita ja palveluja ja että kantajan Konzumille tarjoamia palveluja on tarkasteltava erikseen. Kantaja väittää, että se lainasi rahaa Konzumille rahoituslainaa koskevan sopimuksen ja yritys yhteistyötä koskevan sopimuksen

nojalla ja veloitti kyseisestä palvelusta korvauksen (jota voidaan pitää korkona), minkä vuoksi se oli olennaisilta osin sopimuksen osapuoli, joka suoritti palvelun. Kantaja väittää näin ollen, että sen tarjoama palvelu on itse asiassa ollut lainantoon perustuva palvelu, joka on vapautettu arvonnalisäverosta arvonnalisäverolain 40 §:n 1 momentin b kohdan nojalla, ja se korostaa olleensa se osapuoli, joka on kantanut kyseiseen liiketoimeen liittyvän riskin maksuhetkestä siihen saakka, kunnes Konzum maksoi vekselin kokonaisuudessaan. Se väittää, että alkuperäisen päätöksen tehnyt viranomainen päätteli kuitenkin, ettei kantaja ole lainanantaja tai lainanvälittäjä, vaan lainanottaja, yksinomaan siitä syystä, että se määriteltiin rahoituslainaa koskevissa sopimuksissa lainanottajaksi (ja että viranomainen otti siten huomioon sopimuksen osapuolten muodollisen määritelmän merkityksellisenä tekijänä suhteen luonteen arvioinnissa) huolimatta siitä, että se totesi, ettei kantaja käyttänyt kyseisiä varoja liiketoimintansa tarpeisiin vaan siirsi ne heti Konzumille.

- 6 Kantaja väittää lisäksi, että vaikka se olisikin lainanottaja, palvelu vapautettaisiin arvonnalisäverosta arvonnalisäverolain 40 §:n 1 momentin d kohdan nojalla, koska kyseessä oli kyseisessä säännöksessä tarkoitettu liiketoimi, joka koskee ”muuta siirtokelpoisia asiakirjoja”. Se katsoo, ettei vastaaja ole kuitenkaan ottanut huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, joka on relevanttia arvonnalisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan b ja d alakohdan ja arvonnalisäverolain 40 §:n 1 momentin b ja d kohdan tulkinnan kannalta, erityisesti siltä osin kuin on kyse käsitteen ”muut siirrettävät asiakirjat” tulkinnasta, jonka osalta kantaja viittaa unionin tuomioistuimen ratkaisuun asiassa Granton Advertising (C-461/12). Alkuperäisen päätöksen tehnyt viranomainen päätteli, ettei kyse ole muista siirrettävistä asiakirjoista, koska vekseleillä ei käydä kauppaa pääomamarkkinoilla. Kantaja toteaa tältä osin, että arvonnalisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan englanninkielisessä toisinnossa käytetään ilmaisua ”negotiable instruments”, joka kyseisen direktiivin kroatiankielisessä versiossa on käännetty ilmaisuksi ”utrživi instrumenti” (kaupankäynnin kohteena olevat asiakirjat), kun taas arvonnalisäverolain 40 §:n 1 momentin d kohdassa – jolla arvonnalisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohta on pantu täytäntöön Kroatian lainsäädännössä – käytetään käsitettä ”drugi prenosivi instrumenti” (”muut siirtokelpoiset asiakirjat”). Kantaja vetoaa näin ollen unionin tuomioistuimen tuomioon asiassa Velvet & Steel Immobilien (C-455/05), jossa unionin tuomioistuin vahvisti, että tietyn ilmaisun merkitystä ei voida arvioida pelkästään sen sanamuodon perusteella, vaan että ilmaisua on tulkittava ottamalla huomioon asiayhteys, johon se liittyy, sekä arvonnalisäverodirektiivin tarkoitus ja systematiikka. Se väittää, että ilmaisulla ”utrživi instrumenti” (”kaupankäynnin kohteena olevat asiakirjat”) ei ole erityistä merkitystä Kroatian lainsäädännössä ja että tämän käsitteen asiayhteyttä ja unionin tuomioistuimen olemassaolevaa oikeuskäytäntöä on analysoitava yksityiskohtaisemmin. Se huomauttaa, että arvonnalisäverosta vapauttaminen on EU-oikeuden itsenäinen käsite, jota on tulkittava yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa, ja käsitteen ”drugi prenosivi instrumenti” (”muut siirtokelpoiset asiakirjat”) on oltava itsenäinen myös pääomamarkkinoita koskevien säännösten suhteen. Kantaja viittaa unionin tuomioistuimen tulkintaan, jonka mukaan kukin kyseisen arvonnalisäverolain

säännöksissä mainituista esimerkeistä antaa oikeuden tiettyyn rahasummaan. Se toteaa, että näin ollen on perusteltua katsoa, että ilmaisulla ”muuta siirrettäviä asiakirjoja” tarkoitetaan ainoastaan sellaisia oikeuksia, jotka – vaikka kyseessä ei ole saaminen tai sekki – antavat oikeuden tiettyyn rahasummaan. Kantaja katsoo, että vekseli on instrumentti, joka oikeuttaa haltijansa tiettyyn rahasummaan ja joka on verrattavissa muihin arvonlisäverolain 40 §:n 1 momentin d kohdassa tarkoitettuihin asiakirjoihin, joten sitä on pidettävä arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettuna muuna siirrettävänä asiakirjana tai arvonlisäverolain 40 §:n 1 momentin d kohdassa tarkoitettuna muuna siirtokelpoisena asiakirjana, ja siten liiketoimet, joihin liittyy vekseleitä, ovat arvonlisäverosta vapautettuja. Kantaja väittää, että vastaaja ei noudata unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä ja että se kieltäytyy noudattamasta arvonlisäverodirektiiviä, koska se ei tulkitse kansallista oikeutta unionin oikeuden relevanttien säännösten ja niiden tavoitteiden valossa. Kantaja viittaa tältä osin direktiivin tulkintavaikutukseen.

- 7 Kantaja viittaa arvonlisäverolain 8 §:n 5 momenttiin ja arvonlisäverodirektiivin 28 artiklaan, jotka koskevat tilanteita, joissa välittäjä toimii omista nimissään, mutta toisen henkilön lukuun, luoden siten kuvitelman siitä, että välittäjä vastaanotti palvelun henkilöltä, jonka puolesta hän neuvotteli, ja toimitti sen sitten loppukäyttäjälle, ja väittää, että nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kyse tällaisesta tilanteesta. Kantaja väittää, ettei se ole osallistunut palvelujen tarjoamiseen piilovälittäjänä, vaan että se on sopimuksen osapuoli, jolla on erilliset oikeudet ja velvollisuudet saman sopimussuhteen osapuolina oleviin Konzumiin tai laskutusyhtiöön nähden. Kantaja ei voinut neuvotella laskutusyhtiöiden lukuun, koska laskutusyhtiöt olivat suoraan osallisina tässä oikeussuhteessa, jonka osalta ne perivät korvauksensa, josta arvonlisävero oli maksettu. Toisaalta, jos kantaja olisi neuvotellut Konzumin puolesta ja Konzum ei olisi toimittanut arvonlisäveron alaisia palveluja, kantajan saamasta korvauksesta ei olisi kannettu tätä veroa. Se, että kantaja sai rahaa laskutusyhtiöiltä, ei vaikuta kantajan ja Konzumin välisten oikeussuhteiden luonteeseen eikä kantajan tästä palvelusta perimien korvausten verotukseen. Näin ollen kyse ei voi olla piiloneuvotteluista.
- 8 Vastaaja esittää, että nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse palvelusta, joka liittyy neuvotteluun velan suorittamisesta laskutusyhtiön ja Konzumin välillä, ja että 1 prosentin korvauksesta, jonka kantaja on kyseisestä palvelusta laskuttanut, on maksettava arvonlisäveroa arvonlisäverolain 40 §:n 1 momentin b kohdan ja arvonlisäveroasetuksen 67 §:n 2 momentin mukaisesti. Kyse on arvonlisäverollisesta palvelusta eikä luottosuhteesta tai laskutuksesta, koska – jos kyse olisi laskutuksesta – luovutettujen vekselien olisi perustuttava tavaroiden tai palvelujen toimituksiin, eikä kantaja ole kyennyt yksilöimään yhtäkään laskua tai eritelmää, joka olisi ollut kyseisten vekselien perustana. Vastaaja katsoo, etteivät kaikki arvopaperit ole automaattisesti siirrettäviä asiakirjoja ja etteivät nyt käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevat vekselit täyttäneet välttämättömiä edellytyksiä sille, että niillä voitaisiin käydä kauppaa pääomamarkkinoilla. Vastaaja katsoo näin ollen, että kyse on tavanomaisesta palvelusta, joka on verollinen, koska siitä on laskutettu, eikä sopimussuhde, johon tulkintaan kantaja

vetoaa arvonlisäverosta vapauttamisen perustelemiseksi. Näin ollen unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, johon kantaja vetoaa, ei voida soveltaa. Kantaja pitää kuitenkin asian kannalta merkityksellisenä sitä, että sopimussuhde jatkuu sen jälkeen, kun rahasumma on maksettu Konzumin tilille, ja että kyse on ollut itse asiassa lainasta. Vastaaja väittää, että kyseisen järjestelyn mukaisesti Konzumin velvollisuus päättyy maksettaessa vekseli, joka tosiasiallisesti annettiin vakuudeksi nykyiselle vekselin haltijalle, toisin sanoen laskutusyhtiöille, ja että Konzum suoritti velkansa kantajan velkojille maksuosoitusta käyttäen ja täytti siten velvollisuutensa kantajaa kohtaan.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 9 Asiaa käsittelevä tuomioistuin on päättänyt esittää ennakkoratkaisukysymyksiä, koska arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan b ja d alakohdan ja arvonlisäverolain 40 §:n 1 momentin b ja d alakohdan sanamuotojen välillä on tiettyjä eroja, erityisesti siltä osin kuin on kyse arvonlisäverolain mainitussa säännöksessä – jolla EU-oikeuden kyseinen säännös saatetaan osaksi Kroatian lainsäädäntöä – käytetystä ilmaisusta ”utrživi instrumenti” (siirrettävät asiakirjat) ja arvonlisäverodirektiivissä käytetystä ilmaisusta ”prenosivi instrumenti” (siirtokelpoiset asiakirjat) [Kääntäjän huomautus: käsitteiden pitäisi olla toisin päin, eli Kroatian lainsäädännössä ”prenosivi instrumenti” ja direktiivissä ”utrživi instrumenti”].
- 10 Asiaa käsittelevä tuomioistuin ottaa huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön, jonka mukaan oikeutta arvonlisäverosta vapauttamiseen on tulkittava suppeasti, mutta myös sen, että yrityksille on annettava mahdollisuus toimia jokseenkin samoin edellytyksin. Arvonlisäverodirektiivin tarkoituksena on vahvistaa arvonlisäveroa koskevia säännöksiä, jotka eivät vääristä kilpailuolosuhteita tai estä tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. On yleisesti katsottu, että arvonlisäverojärjestelmällä saavutetaan mahdollisimman yksinkertainen ja tasapuolinen verotus, kun veronkanto toimitetaan mahdollisimman yleisesti ja järjestelmän soveltamisalaan kuuluvat kaikki tuotannon ja jakelun vaiheet sekä palvelujen suoritukset, ja että on sisämarkkinoiden ja jäsenvaltioiden edun mukaista ottaa käyttöön yhteinen järjestelmä.
- 11 Kansallinen tuomioistuin katsoo, ettei käsiteltävänä oleva tilanne kuulu arvonlisäverolain 40 §:n 1 momentin b alakohdan eikä arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan b alakohdan soveltamisalaan, mutta se on epävarma sen suhteen, voidaanko kyseiseen tilanteeseen soveltaa arvonlisäverolain 40 §:n 1 momentin d kohtaa tai arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohtaa. Asiaa käsittelevä tuomioistuin on varmuuden vuoksi päättänyt esittää kantajan pyynnön mukaisesti kaikki kolme ennakkoratkaisukysymystä.