

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

2. srpnja 2015. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – Isporuka roba ili usluga – Ugovor o leasingu – Vraćanje nekretnine koja je predmet ugovora o leasingu davatelju leasinga – Pojam „otkaza, odbijanja, potpunog ili djelomičnog neplaćanja” – Pravo davatelja leasinga na smanjenje porezne osnovice – Dvostruko oporezivanje – Odvojene isporuke – Načelo porezne neutralnosti“

U predmetu C-209/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputilo Vrhovno sodišće (Slovenija), odlukom od 16. travnja 2014., koju je Sud zaprimio 25. travnja 2014., u postupku

NLB Leasing d.o.o.

protiv

Republike Slovenije,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Jääskinen,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za NLB Leasing d.o.o., J. Podlipnik, porezni savjetnik,
- za slovensku vladu, T. Mihelič Žitko, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, C. Soulay i L. Lozano Palacios, kao i M. Žebre, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon saslušanja nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegova mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. članka 14., članka 24. stavka 1. i članka 90. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između NLB Leasing d.o.o. (u daljnjem tekstu: NLB) i

Republike Slovenije, koju predstavlja Ministarstvo za finance (ministarstvo financija) povodom odbijanja potonjeg da NLB-u odobri ispravak iznosa poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) plaćenog nakon sklapanja dvaju ugovora o leasingu.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]

c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]“

4 Članak 14. Direktive o PDV-u određuje:

„1. Isporuka robe znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. Uz transakciju iz stavka 1., sljedeće navedeno smatra se isporukom robe:

[...]

b) stvarnu predaju robe u skladu s ugovorom za najam robe na određeno razdoblje ili za prodaju robe uz odgodu, kojim se utvrđuje prijenos vlasništva, pod uvjetom uobičajenog tijeka dogovora, najkasnije po izvršenju konačne otplate;

[...]“

5 Članak 24. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje:

„Isporuka usluga znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.“

6 Na temelju članka 90. Direktive o PDV-u:

„1. U slučaju otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja, ili smanjenja cijene nakon isporuke, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.

2. U slučaju potpunog ili djelomičnog neplaćanja, države članice mogu odstupiti od stavka 1.“

Slovensko pravo

7 U skladu s člankom 3. stavkom 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Zakon o davku na dodanu vrednost, u daljnjem tekstu: ZDDV¹), PDV-u podliježu sljedeće transakcije:

„1. Isporuka robe koju u zamjenu za plaćanje na teritoriju Republike Slovenije obavlja porezni obveznik ili porezna obveznica u okviru svoje gospodarske aktivnosti;

[...]

3. isporuka usluga uz naknadu na teritoriju Republike Slovenije koju obavlja porezni obveznik u okviru svoje gospodarske aktivnosti;

[...]“

8 U skladu s člankom 6. ZDDV-1

„1. ‚Isporuka robe‘ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

2. Isporukom robe smatra se i sljedeće:

[...]

b) stvarnu predaju robe u skladu s ugovorom za najam robe na određeno razdoblje [...], kojim se utvrđuje prijenos vlasništva, pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja, najkasnije po izvršenju konačne otplate;

[...]“

9 Članak 14. stavak 1. ZDDV-1 određuje da „isporuka usluga“ znači svaku transakciju koja ne čini isporuku robe.

10 Članak 39. stavci 2. i 3. ZDDV-1 glasi:

„[...]“

2. U slučaju otkaza, odbijanja ili smanjenja cijene nakon izvršenja transakcije, oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos. Porezni obveznik može ispraviti (smanjiti) iznos prijavljenog PDV-a ako primatelj robe ili usluga ispravi (smanji) iznos PDV-a koji je odbio i o tome pismenim putem obavijesti dobavljača.

3. Porezni obveznik također može ispraviti (smanjiti) iznos PDV-a koji treba platiti ako na temelju pravomoćne sudske odluke o zaključenom stečajnom postupku ili na temelju uspješno završenog postupka prisilne nagodbe PDV nije plaćen ili nije plaćen u cijelosti. [...] Ako porezni obveznik naknadno primi plaćanje ili djelomično plaćanje u zamjenu za svoju isporuku robe ili usluga, u odnosu na koju je ispravio oporezivi iznos u skladu s ovim stavkom, on plaća PDV na primljeni iznos.“

11 Članak 13. Pravilnika o primjeni ZDDV-1 (Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodanu vrednost) određuje:

„1. PDV se ne prijavljuje ni plaća na naknade štete.

2. Naknadom štete iz prethodnog stavka smatraju se osobito:

– Isporuka koju dobavljač obavlja kao naknadu za štetu nastalu ranijom isporukom, ako dobavljač snosi zakonsku ili ugovornu odgovornost za štetu i njezine posljedice;

– zatezne kamate koje porezni obveznik obračunava svojem dužniku do visine zakonske

zatezne kamate, kao i troškovi povezani sa slanjem opomene;

- ugovorne kazne;
- naknada štete povezana s raskidom ugovora, ako kupac tom prigodom nije primio nikakvu robu ili uslugu.

3. Ako je ugovor djelomično izvršen, to djelomično izvršenje podliježe PDV-u.“

12 Na temelju članka 41. Pravilnika o primjeni ZDDV-1:

„[...]

2. U skladu s člankom 39. stavkom 2. ZDDV-1, porezni obveznik može smanjiti iznos PDV-a do visine naknadno dogovorenih popusta, kao što su primjerice superrabati ili popusti dogovoreni zbog smanjene kvalitete robe ako su bili ugovoreni neposredno između dobavljača i primatelja.

3. Smanjenje oporezivog iznosa kod dobavljača na temelju članka 39. stavka 2. ZDDV-1 ne može se izvršiti prije poreznog razdoblja u kojem on primi pisanu obavijest od primatelja kojom mu potonji priopćava da je ispravio odbitak PDV-a.

[...]“

Glavni postupak i prethodna pitanja

13 NLB u svojstvu zajmodavca i Domino ing, d.o.o. (u daljnjem tekstu: Domino) u svojstvu zajmoprimca u veljači 2008. sklopili su dva ugovora o kratkoročnom namjenskom zajmu, kao i ugovore o „poslovnoj suradnji“. Potonji su određivali, među ostalim, da su zajmovi koje je NLB dao društvu Domino bili namijenjeni stjecanju nekretnina radi izgradnje stambenih jedinica i da NLB može, ako želi, financirati te stambene jedinice za što je priznao da ima interes. Posredstvom tih zajmova Domino je kupio nekretnine čiji su prethodni vlasnici bile treće strane ugovora koje su sklopila društva NLB i Domino.

14 NLB i Domino sklopili su u travnju 2009. dvije skupine ugovora koji su, prema podacima Vrhovnog suda (vrhovni sud) činili transakciju nazvanu „povratni leasing“ („sale and lease back“). S jedne strane, dvama ugovorima o kupoprodaji, NLB je postao vlasnik nekretnina koje je Domino prethodno bio kupio i, s druge strane, dvama ugovorima o povratnom leasingu, NLB se istovremeno obvezao dati te nekretnine u najam društvu Domino na razdoblja od nekoliko mjeseci. Ne dovodeći u pitanje ugovore o poslovnoj suradnji koje su prethodno sklopila ta dva društva, ugovori o leasingu određivali su da, prije isteka njihove valjanosti, Domino mora izabrati neku od tri sljedeće opcije, naime: produljiti trajanje valjanosti ugovora, vratiti nekretnine NLB-u ili, konačno, primijeniti opcije kupnje kojima je raspolagalo u odnosu na te nekretnine, u tom slučaju otplaćujući sve obroke koje je dugovao NLB-u.

15 Prilikom sklapanja ugovora o leasingu, NLB je platio PDV na iznos koji je tim ugovorima fakturirao Domino, odnosno iznos koji odgovara svim mjesečnim obrocima zajedno, uključujući opcije kupnje dodijeljene potonjem.

16 S obzirom na to da Domino nije, po isteku valjanosti ugovora o leasingu, podmicao sve obroke koje je dugovao NLB-u, potonji je, u skladu s mogućnošću koju su mu navedeni ugovori pružili, vratio u svoj posjed nekretnine koje su bile predmet leasinga. NLB je u srpnju 2010. trećem društvu naziva SAVA IP d.o.o. (u daljnjem tekstu: Sava IP) prodao navedene nekretnine kao građevinsko zemljište, tom prilikom prijavljujući PDV koji je bio dužan podmiriti.

17 Zbog okolnosti da Domino nije izvršio svoje obveze na temelju ugovora o leasingu, NLB je zatražio ispravak prijavljenog iznosa PDV-a na visinu vrijednosti opcija kupnje predviđenih tim ugovorima.

18 U tom pogledu iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da su NLB i Domino, u skladu s odredbama ugovora o leasingu, utvrdili završni račun na temelju kojeg je NLB isplatio društvu Domino iznos koji odgovara razlici između, s jedne strane, dodane vrijednosti ostvarene zahvaljujući cijeni dobivenoj prilikom prodaje nekretnina društvu Sava IP i, s druge strane, iznosa koje Domino nije platio, uključujući opcije kupnje.

19 NLB je od prodajne cijene nekretnina o kojima je riječ odbio iznos koji odgovara iznosu, kao prvo, PDV-a koji je platio prilikom te kupoprodaje, kao drugo, obrocima koji su se odnosili na opcije kupnje koje Domino još nije platio, i naposljetku, kao treće, mjesečnim obrocima koje je Domino usto još dugovao NLB-u. NLB je potom platio preostali iznos društvu Domino. Potom mu je poslao dva knjižna odobrenja za iznos koji odgovara obrocima vezanima uz opcije kupnje te je pritom otkazao te obroke.

20 Odlukom od 5. lipnja 2012. slovenska porezna tijela odbila su prihvatiti zahtjev NLB-a za smanjenje iznosa PDV-a koji je to društvo platilo prilikom sklapanja ugovora o leasingu zbog toga što dva knjižna odobrenja nisu bila zakoniti temelj za smanjenje oporezivog iznosa NLB-a. Ta tijela smatraju da ti ugovori nisu bili „otkazani“ i da povrat nekretnina od strane NLB-a nije slučaj „odbijanja“ u smislu članka 39. stavka 2. ZDDV-1, kojim se u slovensko pravo prenosi članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u. Stajalište je tih tijela da je davatelj leasinga zapravo preuzeo ulogu vjerovnika te je prodao nekretnine za račun primatelja leasinga društvu Sava IP.

21 NLB je osporavao odluku slovenske porezne uprave naknadnim podnošenjem upravne tužbe ministarstvu financija, a potom sudske tužbe nadležnom prvostupanjskom sudu. Te dvije tužbe su odbijene.

22 U svojoj žalbi NLB tvrdi da su porezna uprava i prvostupanjski sud pogrešno protumačili članak 39. ZDDV-1 i članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u. Povrat nekretnina, koji je Domino izvršio zbog neispunjenja svojih ugovornih obveza, doista odgovara jednom od slučajeva predviđenih u prethodno navedenim odredbama. NLB također navodi da, ako se ne prizna da NLB može smanjiti svoj oporezivi iznos u okolnostima o kojima je riječ u glavnom postupku, na temelju porezne neutralnosti bilo bi povrijeđeno jer je NLB platio PDV drugi put prilikom prijenosa nekretnina na treće društvo.

23 U tim okolnostima Vrhovno sodišće je odlučilo prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) Uzimajući u obzir okolnosti kao što su one u glavnom postupku, treba li članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da vraćanje nekretnine – koja je predmet leasinga – natrag u posjed davatelja leasinga iz razloga što primatelj leasinga djelomično nije ispunio svoju obvezu plaćanja u svrhu daljnje prodaje i izvršenja drugih obveza određenih u ugovoru o kojem je riječ, a nakon dospjeća svih obroka navedenog leasinga – predstavlja slučaj „otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomičnog neplaćanja“ nakon isporuke, poslije čega se oporezivi iznos smanjuje za odgovarajući iznos?

2) Treba li članak 2. stavak 1., članak 14. i članak 24. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da iznos dviju opcija kupnje, koji predstavlja bitni dio svih obveza iz ugovora o leasingu i koji je primatelj leasinga plaćao davatelju leasinga na takav način da je davatelj leasinga zbog toga što primatelj leasinga djelomično nije ispunio svoju obvezu plaćanja uzeo predmet leasinga natrag u

svoj posjed, prodao ga trećoj osobi i višak naplaćene cijene iz te prodaje isplatio primatelju leasinga, pri čemu je u završnom računu od viška naplaćene cijene također oduzeo iznose opcija kupnje, treba smatrati naknadom za ispunjenje ugovora i isporukom dobara koja kao takva podliježe PDV-u ili naknadom za usluge najma ili uporabu nekretnine (koja kao takva podliježe PDV-u po izboru poreznih obveznika) ili naknadom štete zbog raskida ugovora, koja je isplaćena za popravljavanje štete pretrpljene zbog neispunjenja od strane primatelja leasinga i koja nije u izravnoj vezi ni sa kakvim pružanjem usluga uz naknadu te kao takva ne podliježe PDV-u?

3) Ako je u odgovoru na drugo pitanje riječ o naknadi za isporuku dobara i ispunjenje ugovora, sljedeće pitanje se odnosi na to je li na temelju porezne neutralnosti u suprotnosti s time da je davatelj leasinga dva puta obradunao izlazni PDV, odnosno, prvi put prilikom sklapanja ugovora o leasingu (također i na iznos opcija kupnje, koji je činio veći dio ugovorene vrijednosti) i drugi put, zbog toga što primatelj leasinga djelomično nije ispunio svoju obvezu, prilikom (daljnje) prodaje te nekretnine trećoj osobi iako je teret plaćanja PDV-a za tu drugu isporuku u završnom računu prenesen na primatelja leasinga?

O prethodnim pitanjima

Drugo pitanje

24 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da su NLB, kao davatelj leasinga, i Domino, kao primatelj leasinga, sklopili dva ugovora o leasingu kojima je predmet bio najam dviju nekretnina. Čini se da iz te odluke proizlazi i da je NLB, iz razloga što Domino nije izvršio svoje obveze, sukladno tim ugovorima vratio u svoj posjed navedene nekretnine, prodao ih trećoj osobi i višak naplaćene cijene iz te prodaje isplatio društvu Domino, pri čemu je u završnom računu od viška naplaćene cijene oduzeo iznose opcija kupnje. U tim okolnostima, svojim drugim pitanjem koje valja najprije razmotriti, sud koji je uputio zahtjev u biti pita Sud treba li članak 2. stavak 1., članak 14. i članak 24. stavak 1. Direktive o PDV-u tumačiti na način da pružanje leasinga poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja transakciju isporuke robe ili usluga u smislu tih odredaba.

25 Valja podsjetiti da u okviru članka 267. UFEU-a Sud nije nadležan primijeniti pravna pravila Unije na određeni predmet (presuda Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, t. 21.). U predmetu poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, na sudu koji je uputio zahtjev je da izvrši potrebne pravne kvalifikacije za rješavanje glavnog spora. Nasuprot tomu, na Sudu je da mu pruži sve potrebne informacije kako bi ga usmjerio u donošenju te ocjene (presuda Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, t. 23.).

26 Neovisno o tome, s obzirom na odnosne činjenice iz glavnog postupka, predstavlja li usluga leasinga o kojoj je riječ, zapravo, jedinstvenu transakciju koja se sastoji od više elemenata, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, potonjem valja podnijeti dokaze koji dopuštaju ocjenjivanje, u svrhu PDV-a, pravne naravi usluge leasinga.

27 U tom pogledu, valja podsjetiti da, u skladu s člankom 24. stavkom 1. Direktive o PDV-u, „isporuka usluga“ znači svaku transakciju koja ne čini isporuku robe.“ Kad je riječ o „isporuci robe“, on zahtijeva, u skladu s člankom 14. stavkom 1. te direktive, „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik“. Osim toga, članak 14. stavak 2. točka (b) Direktive o PDV-u „isporuku robe“ smatra stvarnom predajom robe u skladu s ugovorom koji predviđa najam te robe tijekom određenog razdoblja, kojim se utvrđuje prijenos vlasništva, pod uvjetom uobičajenog tijeka dogovora, najkasnije po izvršenju konačne otplate.

28 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da ugovor o operativnom leasingu treba razlikovati od financijskog leasinga, s obzirom na to da potonjeg karakterizira prijenos na

primatelja leasinga ve?ine koristi i rizika svojstvenih pravnom vlasništvu. ?injenica da se prijenos vlasništva izvršava po isteku valjanosti ugovora ili da je diskontirani iznos obroka prakti?ki istovjetan tržišnoj vrijednosti robe predstavlja, svaka za sebe ili zajedno, kriterije na temelju kojih je mogu?e utvrditi može li se odre?eni ugovor kvalificirati kao ugovor o financijskom leasingu (vidjeti, u tom smislu, presudu Eon Aset Menidjunt, C?118/11, EU:C:2012:97, t. 38.).

29 Osim toga, pojam isporuke robe ne odnosi se na prijenos vlasništva u oblicima propisanim mjerodavnim nacionalnim pravom, ve? uklju?uje svaku transakciju prijenosa materijalne imovine koju izvrši jedna stranka, koja ovlaš?uje drugu stranku da njome raspolaže kao da je vlasnik te robe (presuda Eon Aset Menidjunt, C?118/11, t. 39. i navedena sudska praksa).

30 Stoga, ako ugovor o leasingu nekretnine previ?a bilo prijenos vlasništva na primatelja leasinga po isteku valjanosti tog ugovora bilo da primatelju leasinga omogu?uje raspolaganje bitnim odrednicama prava vlasništva nad tom nekretninom, s obzirom na to da je ve?ina koristi i rizika svojstvenih pravnom vlasništvu nad tom nekretninom prenesena na primatelja leasinga, a diskontirani iznos obroka je prakti?ki istovjetan tržišnoj vrijednosti robe, transakciju nastalu iz takvog ugovora treba smatrati kapitalnim dobrom (vidjeti, u tom smislu, presudu Eon Aset Menidjunt, C?118/11, t. 40.).

31 U tom pogledu, ?injenice o kojima je rije? u glavnom postupku, naime, osobito odredbe ugovora o „poslovnoj suradnji“ kao i transakcije izvršene prema završnom ra?unu, upu?uju na to da je cilj ugovora o leasingu bio prijenos vlasništva nad nekretninama koje su predmet navedenih ugovora na Domino, što je na sudu koji je uputio zahtjev da ispita s obzirom na kriterije navedene u to?kama 26. do 30. ove presude.

32 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da ?lanak 2. stavak 1., ?lanak 14. i ?lanak 24. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da ako ugovor o leasingu nekretnine previ?a bilo prijenos vlasništva na primatelja leasinga po isteku valjanosti tog ugovora bilo da primatelju leasinga omogu?uje raspolaganje bitnim odrednicama prava vlasništva nad tom nekretninom, s obzirom na to da je ve?ina koristi i rizika svojstvenih pravnom vlasništvu nad tom nekretninom prenesena na primatelja leasinga, a diskontirani iznos obroka je prakti?ki istovjetan tržišnoj vrijednosti robe, transakciju nastalu iz takvog ugovora treba smatrati kapitalnim dobrom.

Prvo pitanje

33 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li, u okolnostima o kojima je rije? u glavnom postupku, koje proizlaze iz to?ke 24. ove presude, ?lanak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da vra?anje nekretnine – koja je predmet leasinga – natrag u posjed davatelja leasinga predstavlja slu?aj otkaza, odbijanja ili potpunog ili djelomi?nog nepla?anja ili smanjenja cijena u smislu te odredbe.

34 Iako je na sudu koji je uputio zahtjev da izvrši pravnu kvalifikaciju transakcija koje su izvršili NLB i Domino, na Sudu je da mu pruži sve potrebne informacije kako bi ga usmjerio u donošenju te ocjene.

35 S tim u vezi valja podsjetiti na to da ?lanak 90. stavak 1. Direktive o PDV?u, koji se odnosi na slu?aj otkaza, odbijanja odnosno potpunog ili djelomi?nog nepla?anja ili smanjenja cijene nakon što je transakcija izvršena, obvezuje države ?lanice na smanjenje oporezivog iznosa i, posljedi?no, iznosa PDV?a koji porezni obveznik mora platiti svaki put kada, nakon zaklju?enja transakcije, nije primio dio ili potpuni iznos protu?inidbe. Ova odredba izraz je temeljnog na?ela Direktive o PDV?u, prema kojemu je oporezivi iznos odre?en iznosom stvarno primljene protu?inidbe, odakle logi?no slijedi da porezna uprava ne može na ime PDV?a primiti ve?i iznos od iznosa koji je primio porezni obveznik (presuda Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13,

EU:C:2014:328, t. 22.).

36 Iz sudske prakse Suda proizlazi da, osim služajeva otkaza ili raskida ugovora, u kojima su stranke vraćene u položaj u kojem su se nalazile prije sklapanja ugovora i porezni obveznik više nema svoju tražbinu, članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u predviđa samo situacije u kojima druga strana ugovora ne podmiri ili samo djelomično podmiri tražbinu koju ipak duguje na temelju tog ugovora (vidjeti, u tom smislu, presudu *Almos Agrárkülkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, t. 23. i 24.).

37 Posljedično, oporezivi iznos poreznog obveznika ne može biti smanjen ako, u uvjetima predviđenima u ugovoru, taj porezni obveznik zaista primi sva plaćanja kao naknadu za uslugu koju je pružio ili ako, u služaju da ugovor nije otkazan ili raskinut, korisnik te usluge poreznom obvezniku više ne duguje ugovorenu cijenu.

38 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da članak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da ne dopušta da porezni obveznik smanji svoj oporezivi iznos ako je potonji zaista primio sva plaćanja kao naknadu za uslugu koju je pružio ili ako, u služaju da ugovor nije otkazan ili raskinut, druga strana ugovora mu više ne duguje ugovorenu cijenu.

Treće pitanje

39 Svojim trećim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načelo porezne neutralnosti tumačiti na način da je u suprotnosti s time da porezni obveznik plati PDV prvi put prilikom sklapanja ugovora o leasingu koji sadržava opciju kupnje i drugi put, kada prenese robu koja je predmet tog ugovora trećem društvu zbog toga što primatelj leasinga nije ispunio svoje obveze.

40 U tom pogledu, valja podsjetiti da iz sudske prakse Suda proizlazi da se načelo porezne neutralnosti, svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a, protivi tomu da oporezivanje poslovnih aktivnosti poreznog obveznika dovede do dvostrukog oporezivanja (vidjeti, u tom pogledu, presude *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, t. 45. i 46., kao i *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, t. 42.).

41 Sud je isto tako presudio da u svrhu PDV-a svaku uslugu treba uobičajeno smatrati zasebnom i neovisnom, kao što proizlazi iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka Direktive o PDV-u (presuda *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, t. 29.). Međutim, u određenim okolnostima, više formalno različitih usluga, koje bi mogle biti isporučene odvojeno i na taj način odvojeno podlijegati oporezivanju ili poreznom oslobođenju, treba smatrati jedinstvenom transakcijom kada nisu samostalne (vidjeti, u tom smislu, presudu *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, t. 20.).

42 Sukladno toj sudskoj praksi, na sudu koji je uputio zahtjev je da provjeri treba li transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku, naime, s jedne strane, usluge pružene u korist društva *Domino* i, s druge strane, prijenos nekretnina na treće društvo, smatrati „jedinstvenom uslugom“. Riječ je o jedinstvenoj transakciji, pogotovo kada su dva ili više elemenata ili akata koje je dostavio porezni obveznik tako usko povezani da tvore, objektivno, jednu gospodarski nedjeljivu isporuku čije bi razdvajanje bilo umjetne naravi.

43 Kad se pokaže da se navedene transakcije ne mogu smatrati jedinstvenom uslugom, načelo porezne neutralnosti se ne protivi tomu da ih se odvojeno oporezuje u svrhu PDV-a.

44 Iz prethodnih razmatranja proizlazi da načelo porezne neutralnosti treba tumačiti na način da se ne protivi tomu da se, s jedne strane, pružanje leasinga nekretnina i, s druge strane,

prijenos tih nekretnina na tre?u stranku (ugovora o leasingu) odvojeno oporezuju u svrhu PDV-a, ako se te transakcije ne mogu smatrati jedinstvenom uslugom, što je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni.

Troškovi

45 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (drugo vije?e) odlu?uje:

1. ?lanak 2. stavak 1., ?lanak 14. i ?lanak 24. stavak 1. Direktive Vije?a 2006/112/EZ o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tuma?iti na na?in da ako ugovor o leasingu nekretnine predvi?a bilo prijenos vlasništva na primatelja leasinga po isteku valjanosti tog ugovora bilo da primatelju leasinga omogu?uje raspolaganje bitnim odrednicama prava vlasništva nad tom nekretninom, s obzirom na to da je ve?ina koristi i rizika svojstvenih pravnom vlasništvu nad tom nekretninom prenesena na primatelja leasinga, a diskontirani iznos obroka je prakti?ki istovjetan tržišnoj vrijednosti robe, transakciju nastalu iz takvog ugovora treba smatrati kapitalnim dobrom.

2. ?lanak 90. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da ne dopušta da porezni obveznik smanji svoj oporezivi iznos ako je potonji zaista primio sva pla?anja kao naknadu za uslugu koju je pružio ili ako, u slu?aju da ugovor nije otkazan ili raskinut, druga strana ugovora mu više ne duguje ugovorenu cijenu.

3. Na?elo porezne neutralnosti treba tuma?iti na na?in da se ne protivi tomu da se, s jedne strane, pružanje leasinga nekretnina i, s druge strane, prijenos tih nekretnina na tre?u stranku (ugovora o leasingu) odvojeno oporezuju u svrhu PDV-a, ako se te transakcije ne mogu smatrati jedinstvenom uslugom, što je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni.

Potpisi

* Jezik postupka: slovenski