

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 2. julija 2015(*)

„Predhodno odlo?anje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – Dobava blaga ali opravljanje storitev – Pogodba o finan?nem leasingu – Vra?ilo nepremi?nine, ki je predmet pogodbe o finan?nem leasingu, leasingodajalcu – Pojem ‚preklic naro?ila, zavrnitev, celotno ali delno nepla?ilo‘ – Pravica leasingodajalca do zmanjšanja dav?ne osnove – Dvojno obdav?evanje – Lo?ene dobave – Na?elo dav?ne nevtralnosti“

V zadevi C?209/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Vrhovno sodiš?e (Slovenija) z odlo?bo z dne 16. aprila 2014, ki je prispela na Sodiš?e 25. aprila 2014, v postopku

NLB Leasing, d. o. o.,

proti

Republiki Sloveniji,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, J.?C. Bonichot (poro?evalec), A. Arabadžiev, J. L. da Cruz Vilaça in C. Lycourgos, sodniki,

generalni pravobranilec: N. Jääskinen,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za NLB Leasing, d. o. o., J. Podlipnik, dav?ni svetovalec,
- za slovensko vlado T. Miheli? Žitko, agentka,
- za Evropsko komisijo C. Soulay, L. Lozano Palacios in M. Žebre, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 2(1), 14, 24(1) in 90(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo NLB Leasing, d. o. o. (v nadaljevanju: NLB), in Republiko Slovenijo, ki jo zastopa Ministrstvo za finance, ker je ta družbi NLB zavrnila popravek zneska davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), obračunanega v zvezi s sklenitvijo dveh pogodb o finančnem leasingu.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]“

4 Člen 14 Direktive o DDV določa:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

2. Za dobavo blaga se poleg transakcije iz odstavka 1 štejejo naslednje transakcije:

[...]

(b) dejanska izročitev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za določeno obdobje ali prodaje blaga z odloženim plačilom, ki določa, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najkasneje ob plačilu zadnjega obroka;

[...]“

5 Člen 24(1) Direktive o DDV določa:

„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

6 Člen 90 Direktive o DDV določa:

„1. Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.

2. Države članice lahko odstopajo od odstavka 1 v primeru celotnega ali delnega neplačila.“

Slovensko pravo

7 V skladu s členom 3(1) Zakona o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: ZDDV¹) so predmet DDV te transakcije:

„1. dobave blaga, ki jih dav?ni zavezanec oziroma zavezanka [...] opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije [...] za pla?ilo;

[...]

3. opravljanje storitev, ki jih dav?ni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje ekonomske dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije za pla?ilo;

[...]“

8 ?len 6 ZDDV-1 dolo?a:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja z opredmetenimi stvarmi kot da bi bil prejemnik lastnik.

2. Za dobavo blaga se štejejo tudi:

[...]

(b) dejanska izro?itev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za dolo?eno obdobje [...], ki dolo?a, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najpozneje ob pla?ilu zadnjega obroka;

[...]“

9 V skladu s ?lenom 14(1) ZDDV-1 pomeni „opravljanje storitev“ vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

10 ?len 39(2) in (3) ZDDV-1 dolo?a:

„2. Pri preklicu naro?ila, vra?ilu ali znižanju cene po opravljeni dobavi se dav?na osnova ustrezno zmanjša. Dav?ni zavezanec lahko popravi (zmanjša) znesek obra?unanega DDV, ?e naro?nik blaga oziroma storitev popravi (zmanjša) znesek DDV, ki ga je odbil, in ?e o tem pisno obvesti dobavitelja.

3. Dav?ni zavezanec lahko tudi popravi (zmanjša) znesek obra?unanega DDV, ?e na podlagi pravnomo?nega sklepa sodiš?a o zaklju?enem ste?ajnem postopku ali o uspešno zaklju?enem postopku prisilne poravnave ni bil popla?an oziroma ni bil popla?an v celoti. [...] ?e dav?ni zavezanec naknadno prejme pla?ilo ali delno pla?ilo za opravljeno dobavo blaga oziroma storitev, v zvezi s katero je uveljavil popravek dav?ne osnove v skladu s tem odstavkom, mora od prejetega zneska obra?unati DDV.“

11 ?len 13 Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost dolo?a:

„1. Od odškodnin se ne obra?unava in ne pla?uje DDV.

2. Za odškodnino iz prejšnjega odstavka se šteje predvsem:

– dobava, ki jo dobavitelj opravi kot povra?ilo za škodo, nastalo na podlagi prejšnje dobave, ?e dobavitelj odgovarja za škodo in njene posledice na podlagi zakona ali pogodbe;

– zamudne obresti, ki jih dav?ni zavezanec zara?unava svojim dolžnikom do višine predpisanih zamudnih obresti, in stroški opomina;

- pogodbene kazni;
- povračila škode zaradi razveljavitve pogodbe, če plačnik za to ni pridobil nobenega blaga oziroma ni prejel nobene storitve.

3. Če se pogodba izpolni delno, je predmet DDV ta delna izpolnitev.“

12 Člen 41 Pravilnika o izvajanju ZDDV-1 določa:

„[...]

2. Po drugem odstavku 39. člena ZDDV-1 lahko davčni zavezanec zmanjša znesek DDV od naknadno priznanih popustov, kot so npr. superrabati in popusti zaradi slabše kakovosti blaga, če so bili dogovorjeni neposredno med dobaviteljem in prejemnikom.

3. Zmanjšanje davčne osnove po drugem odstavku 39. člena ZDDV-1 se pri dobavitelju lahko opravi ne prej kot v davčnem obdobju, v katerem je prejel pisno obvestilo prejemnika, da je popravil odbitek DDV.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

13 Družba NLB kot posojilodajalec in družba Domino ing, d. o. o. (v nadaljevanju: Domino), kot posojilojemalec sta februarja 2008 sklenili pogodbi o kratkoročnem namenskem posojilu in dogovora o „poslovnem sodelovanju“. V teh dogovorih je bilo med drugim navedeno, da je namen posojil, ki jih je družba NLB odobrila družbi Domino, nakup nepremičnine zaradi gradnje stanovanjskega objekta in da ima družba NLB možnost, če želi, financirati gradnjo tega stanovanjskega objekta, za kar je izrazila interes. Prek teh posojil je družba Domino kupila nepremičnini, katerih prejšnji lastnici sta bili, z vidika pogodb med družbama NLB in Domino, tretji osebi.

14 Družbi NLB in Domino sta aprila 2009 sklenili dva sklopa pogodb, ki po navedbah Vrhovnega sodišča pomenijo tako imenovani posel *sale and leaseback* (prodaja in povratni najem). Na eni strani je družba NLB s prodajnima pogodbama postala lastnica nepremičnin, ki ju je predhodno kupila družba Domino, na drugi strani pa se je s pogodbama o finančnem leasingu sočasno zavezala, da bo ti nepremičnini družbi Domino dala v najem za nekajmesečno obdobja. Brez poseganja v dogovora o poslovnem sodelovanju, ki sta ju ti družbi prej sklenili, sta se v pogodbah o finančnem leasingu dogovorili, da mora družba Domino pred iztekom teh pogodb izbrati eno od teh treh možnosti, in sicer: bodisi podaljšanje trajanja pogodb, bodisi vrnitev nepremičnin družbi NLB, bodisi, nazadnje, uveljavitev odkupnih opcij, ki jih je imela na teh nepremičninah, torej s poravnanjem vseh obrokov, ki mora plačati družbi NLB.

15 Pri sklenitvi pogodb o finančnem leasingu je družba NLB od zneska, ki ga je družbi Domino zaračunala s tema pogodbama – in sicer zneska, ki ustreza vsoti vseh mesečnih obrokov, vključno z odkupnima opcijama, ki ju je imela družba Domino – plačala DDV.

16 Ker družba Domino družbi NLB ob izteku pogodb o finančnem leasingu ni plačala vseh zapadlih mesečnih obrokov, je družba NLB, kot sta ji navedeni pogodbi omogočali, prevzela nepremičnini, ki sta bili predmet finančnega leasinga, v svojo posest. Družba NLB je navedeni nepremičnini kot zazidljivo stavbno zemljišče julija 2010 prodala tretji osebi, družbi Sava IP, d. o. o. (v nadaljevanju: Sava IP), pri čemer je obračunala DDV, ki je v zvezi s tem zapadel.

17 Družba NLB je, zato ker družba Domino ni izpolnila svojih obveznosti na podlagi pogodb o finan?nem leasingu, zahtevala popravek obra?unanega zneska DDV, in sicer za znesek odkupnih opcij, predvidenih s tema pogodbama.

18 V zvezi s tem je iz predložitvene odlo?be razvidno, da sta družbi NLB in Domino v skladu z dolo?ili pogodb o finan?nem leasingu sestavili dokon?ni obra?un, v skladu s katerim je družba NLB družbi Domino izpla?ala znesek, ki ustreza razliki med, na eni strani, ustvarjenim presežkom iz kupnine, prejete pri prodaji nepremi?nin družbi Sava IP, in, na drugi strani, zneski, ki jih družba Domino ni pla?ala, vklju?no z odkupnima opcijama.

19 Družba NLB je od zneska dosežene kupnine za zadevni nepremi?nini odštela znesek, prvi?, DDV, ki ga je obra?unala ob tej prodaji, drugi?, zapadlih obrokov, ki ustrezata odkupnima opcijama, ki jih družba Domino še ni pla?ala, in nazadnje, tretji?, zapadlih mese?nih obrokov, ki jih je družba Domino še vedno dolgovala družbi NLB. Preostali znesek je nato vrnila družbi Domino. Družba NLB je nato družbi Domino izdala dobropisa za znesek v višini zapadlih obrokov za odkupni opciji in s tem ta obroka stornirala.

20 Slovenski dav?ni organi so z odlo?bo z dne 5. junija 2012 zavrnilo zahtevo družbe NLB za znižanje zneska DDV, ki ga je ta družba pla?ala pri sklenitvi pogodb o finan?nem leasingu, ker naj dobropisa ne bi bila upravi?ena podlaga za zmanjšanje dav?ne osnove družbe NLB. Navedeni organi menijo, da ti pogodbi nista bili „razvezani“ in da prevzem nepremi?nine v posest s strani NLB ne pomeni „vra?ila“ v smislu ?lena 39(2) ZDDV-1, s katerim je v slovensko pravo prenesen ?len 90(1) Direktive o DDV. Po mnenju teh organov je leasingodajalec dejansko nastopal v vlogi zastavnega upnika in je nepremi?nini družbi Sava IP prodal za ra?un leasingojemalca.

21 Družba NLB je odlo?bo slovenske dav?ne uprave izpodbijala z vložitvijo najprej upravne pritožbe pri Ministrstvu za finance in nato tožbe v upravnem sporu pri pristojnem sodiš?u prve stopnje. Ti pravni sredstvi sta bili zavrjeni.

22 Družba NLB v reviziji trdi, da sta dav?na uprava in sodiš?e prve stopnje napa?no razlagala ?len 39 ZDDV-1 in ?len 90(1) Direktive o DDV. Vra?ilo nepremi?nin, ki ga je družba Domino izvedla zaradi neizpolnitve svojih pogodbenih obveznosti, naj bi povsem ustrezalo enemu od položajev iz zgoraj navedenih dolo?b. Družba NLB prav tako navaja, da ?e se ne dopusti, da lahko v okoliš?inah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, zmanjša svojo dav?no osnovo, bi to, da je pri prodaji nepremi?nin tretji družbi drugi? pla?ala DDV, pomenilo kršitev na?ela dav?ne nevtralnosti.

23 V teh okoliš?inah je Vrhovno sodiš?e prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba glede na okoliš?ine, kakršne so v postopku v glavni stvari, ?len 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da pomeni vrnitev predmeta leasinga nepremi?nine zaradi delnega nepla?ila obveznosti leasingojemalca nazaj v posest leasingodajalcu z namenom nadaljnje prodaje in popla?ila iz leasing pogodbe že po zapadlosti vseh obrokov leasinga, situacijo ‚preklica naro?ila, zavrnitve ali celotnega ali delnega nepla?ila‘ po dobavi, po kateri se dav?na osnova ustrezno zmanjša?

2. Ali je treba ?lene 2(1), 14 in 24(1) Direktive o DDV razlagati tako, da se znesek za odkupni opciji, ki predstavlja bistveni del celotne obveznosti po Pogodbah o finan?nem leasingu in ki ga je leasingojemalec pla?al leasingodajalcu na na?in, da je zaradi delnega nepla?ila obveznosti leasingodajalec odvzel predmet leasinga nazaj v svojo posest, ga prodal tretji osebi in presežek kupnine iz te prodaje izpla?al leasingojemalcu, pri ?emer je v dokon?nem obra?unu od presežka kupnine odšteli tudi zneske odkupnih opcij, šteje kot pla?ilo za izpolnitev pogodbe in dobavo blaga

in kot tako za predmet DDV; ali kot plačilo za storitev najema oziroma uporabe nepremičnine (in kot tako za predmet DDV po izbiri davčnih zavezancev); ali kot odškodnina za odpoved pogodbe, plačana za odpravo škode, utrpljene zaradi neizpolnitve leasingojemalca, ki nima neposredne zveze s kakršnokoli odplačno storitvijo in kot taka ni predmet DDV?

3. Če je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da gre za plačilo za dobavo blaga in izpolnitev pogodbe, je nadaljnje vprašanje, ali načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, da je leasingodajalec izstopni DDV obračunal dvakrat, in sicer prvič ob sklenitvi Pogodb o finančnem leasingu (tudi za znesek odkupnih opcij, ki je predstavljal večji del pogodbene vrednosti) ter drugič zaradi delno neplačanih obveznosti leasingojemalca ob (nadaljnji) prodaji te nepremičnine tretji osebi, glede na to, da je breme DDV od te druge dobave s končnim obračunom prenesel na leasingojemalca?

Vprašanja za predhodno odločanje

Drugo vprašanje

24 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da sta družba NLB kot leasingodajalec in družba Domino kot leasingojemalec sklenila pogodbi o finančnem leasingu, katerih predmet je najem dveh nepremičnin. Iz te odločbe je prav tako razvidno, da je družba NLB, ker družba Domino ni izpolnila obveznosti, v skladu s tema pogodbama prevzela posest nad navedenima nepremičninama, ju prodala tretji osebi in presežek kupnine od te prodaje vrnila družbi Domino, pri čemer je v končnem obračunu od te kupnine odštela tudi zneska odkupnih opcij. V tem okviru predložitveno sodišče z drugim vprašanjem, ki ga je treba obravnavati najprej, v bistvu sprašuje, ali je treba člene 2(1), 14 in 24(1) Direktive o DDV razlagati tako, da storitev leasinga, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, pomeni dobavo blaga ali opravljanje storitev v smislu teh določb.

25 Spomniti je treba, da na podlagi člena 267 PDEU Sodišče nima pristojnosti za uporabo pravil prava Unije za posamezen primer (sodba Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, točka 21). V zadevi, kakršna je ta v glavni stvari, mora torej predložitveno sodišče opraviti pravne kvalifikacije, ki so potrebne za rešitev spora o glavni stvari. Sodišče pa mu mora posredovati vsa potrebna napotila, da ga pri tej presoji usmerja (sodba Patriciello, C-163/10, EU:C:2011:543, točka 23).

26 Zato in neodvisno od vprašanja, ali je zadevna storitev leasinga glede na dejansko stanje, na katero se nanaša spor o glavni stvari, dejansko del enotne transakcije, sestavljene iz več elementov, kar mora preveriti predložitveno sodišče, je treba navedenemu sodišču posredovati usmeritve, na podlagi katerih bo lahko presojalo pravno naravo storitve leasinga za namene DDV.

27 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v skladu s členom 24(1) Direktive o DDV „opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga“. Kar zadeva pojem „dobava blaga“, ta v skladu s členom 14(1) te direktive zahteva „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“. Poleg tega člen 14(2)(b) Direktive o DDV določa, da je „dobava blaga“ dejanska izročitev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za določeno obdobje, ki določa, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najkasneje ob plačilu zadnjega obroka.

28 V zvezi s tem je iz ustaljene sodne prakse razvidno, da je treba poslovni najem razlikovati od finančnega najema, za katerega je značilen prenos večine prednosti in tveganj, povezanih s pravnim lastništvom, na leasingojemalca. To, da se prenos lastništva opravi ob izteku pogodbe ali da je diskontirana vsota obrokov skoraj enaka tržni vrednosti blaga, sta merili, ki vsako zase ali skupaj omogočata ugotavljanje, ali je pogodbo mogoče opredeliti kot finančni najem (glej v tem smislu sodbo Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, točka 38).

29 Poleg tega se pojem dobava blaga ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z upoštevним nacionalnim pravom, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik (sodba Eon Aset Menidjunt, C?118/11, to?ka 39 in navedena sodna praksa).

30 Zato je treba v primeru, da pogodba o finan?nem leasingu, ki se nanaša na nepremi?nino, dolo?a bodisi to, da se lastništvo ob izteku pogodbe prenese na leasingojemalca, bodisi to, da leasingojemalec razpolaga z glavnimi upravi?enji lastninske pravice nad to nepremi?nino, zlasti da se nanj prenese ve?ina prednosti in tveganj, povezanih s pravnim lastništvom navedene nepremi?nine in je diskontirana vsota obrokov skoraj enaka tržni vrednosti blaga, transakcijo, ki izhaja iz take pogodbe, obravnavati kot pridobitev investicijskega blaga (glej v tem smislu sodbo Eon Aset Menidjunt, C?118/11, to?ka 40).

31 V zvezi s tem dejansko stanje, ki ga zadeva spor o glavni stvari, in sicer zlasti dolo?ila dogovorov o „poslovnem sodelovanju“ ter transakcije, opravljene na podlagi dokon?nega obra?una, kaže na to, da je bil namen pogodb o finan?nem leasingu prenos lastništva nepremi?nin, ki sta bili predmet navedenih pogodb, na družbo Domino, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e glede na merila, navedena v to?kah od 26 do 30 te sodbe.

32 Iz zgoraj navedenih premislekov izhaja, da je treba ?lene 2(1), 14 in 24(1) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba v primeru, da pogodba o finan?nem leasingu, ki se nanaša na nepremi?nino, dolo?a bodisi to, da se lastništvo ob izteku te pogodbe prenese na leasingojemalca, bodisi to, da leasingojemalec razpolaga z glavnimi upravi?enji lastninske pravice nad to nepremi?nino, zlasti da se nanj prenese ve?ina prednosti in tveganj, povezanih s pravnim lastništvom navedene nepremi?nine in je diskontirana vsota obrokov skoraj enaka tržni vrednosti blaga, transakcijo, ki izhaja iz take pogodbe, obravnavati kot pridobitev investicijskega blaga.

Prvo vprašanje

33 Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba glede na okoliš?ine spora o glavni stvari, kot so razvidne iz to?ke 24 te sodbe, ?len 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da vrnitev nepremi?nine, ki je predmet leasinga, leasingodajalcu pomeni primer preklica naro?ila, zavrnitve, celotnega ali delnega nepla?ila ali znižanja cene v smislu te dolo?be.

34 Predložitveno sodiš?e mora pravno okvalificirati transakcije, ki sta jih izvedli družbi NLB in Domino, Sodiš?e pa mu mora posredovati vsa potrebna napotila, da ga pri tej presoji usmerja.

35 V zvezi s tem je treba opozoriti, da morajo v skladu s ?lenom 90(1) Direktive o DDV, ki se nanaša na preklic naro?ila, zavrnitev ali celotno ali delno nepla?ilo ali znižanje cene po dobavi, države ?lanice zmanjšati dav?no osnovo in torej znesek DDV, ki ga dolguje dav?ni zavezanec, vsaki? ko dav?ni zavezanec po transakciji ni prejel dela ali celotnega pla?ila. Ta dolo?ba je izraz temeljnega na?ela Direktive o DDV, na podlagi katerega dav?no osnovo tvori dejansko prejeto pla?ilo, njegov korelat pa je, da dav?na uprava iz naslova DDV ne more prejeti zneska, ki je višji od tistega, ki ga je prejel dav?ni zavezanec (sodba Almos Agrárk?lkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, to?ka 22).

36 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se člen 90(1) Direktive o DDV – razen v primerih razveljavitve ali razveze pogodb, v katerih so stranke znova postavljene v položaj, v katerem so bile pred sklenitvijo pogodbe, in davčni zavezanec nima več svoje terjatve – nanaša le na položaje, v katerih druga pogodbeni stranka terjatve, ki jo je dolžna izpolniti na podlagi te pogodbe, ne izpolni oziroma jo izpolni le delno (glej v tem smislu sodbo *Almos Agrárkölkereskedelmi*, C-337/13, EU:C:2014:328, točki 23 in 24).

37 Zato davčne osnove davčnega zavezanca ni mogoče zmanjšati, če je ta v pogojih, določenih s to pogodbo, dejansko prejel celotno plačilo v zameno za storitev, ki jo je opravil, ali če prejemnik te storitve – ne da bi bila pogodba razvezana ali razveljavljena – v razmerju do davčnega zavezanca ni več zavezan k plačilu dogovorjene cene.

38 Iz zgoraj navedenih premislekov izhaja, da je treba člen 90(1) Direktive o DDV razlagati tako, da davčnemu zavezancu ne dopušča, da bi zmanjšal svojo davčno osnovo, če je dejansko prejel celotno plačilo v zameno za storitev, ki jo je opravil, ali če druga pogodbeni stranka, ne da bi bila pogodba razvezana ali razveljavljena, ni več zavezana plačati dogovorjene cene.

Tretje vprašanje

39 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba načelo davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni zavezanec DDV plača prvič ob sklenitvi pogodbe o finančnem leasingu, ki zajema odkupno opcijo, in drugič ob prodaji blaga, ki je predmet te pogodbe, tretji družbi zaradi neizpolnitve obveznosti leasingojemalca.

40 V zvezi s tem je treba spomniti, da iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da načelo davčne nevtralnosti, ki je temeljni element skupnega sistema DDV, nasprotuje temu, da obdavčitev poslovnih dejavnosti davčnega zavezanca povzroči dvojno obdavčenje (glej v tem smislu sodbi *Puffer*, C-460/07, EU:C:2009:254, točki 45 in 46, in *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, točka 42).

41 Sodišče je prav tako presodilo, da je treba za namene DDV vsako transakcijo običajno obravnavati kot ločeno in samostojno, kakor izhaja iz člena 1(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV (sodba BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, točka 29). Kljub temu je treba v nekaterih okoliščinah več formalno ločenih transakcij, ki bi lahko bile opravljene ločeno in bi bile zato ločeno predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, če transakcije niso samostojne (glej v tem smislu sodbo *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:434, točka 20).

42 V skladu s to sodno prakso mora predložitveno sodišče preveriti, ali je treba transakcije iz postopka v glavni stvari, in sicer na eni strani storitve, opravljene za družbo Domino, in na drugi prodajo nepremičnin tretji družbi, šteti za „enotno dobavo“. To velja zlasti, če sta dva ali je več elementov ali dejanj, ki jih dobavi davčni zavezanec, tako tesno povezanih, da objektivno sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko dobavo, katere razdelitev bi bila umetna.

43 Če se izkaže, da navedenih transakcij ni mogoče šteti za enotno dobavo, načelo davčne nevtralnosti ne nasprotuje temu, da so, kar zadeva DDV, posebej obdavčene.

44 Iz zgoraj navedenih premislekov izhaja, da je treba na?elo dav?ne nevtralnosti razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da sta storitev finan?nega leasinga, ki se nanaša na nepremi?nine, na eni in prodaja teh nepremi?nin tretji osebi (ki ni stranka pogodbe o finan?nem leasingu) na drugi strani, kar zadeva DDV, lo?eno obdav?eni, ?e teh transakcij ni mogo?e šteti za enotno dobavo, kar presodi predložitveno sodiš?e.

Stroški

45 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (drugi senat) razsodilo:

1. ?lene 2(1), 14 in 24(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je treba v primeru, da pogodba o finan?nem leasingu, ki se nanaša na nepremi?nino, dolo?a bodisi to, da se lastništvo ob izteku pogodbe prenese na leasingojemalca, bodisi to, da leasingojemalec razpolaga z glavnimi upravi?enji lastninske pravice nad to nepremi?nino, zlasti da se nanj prenese ve?ina prednosti in tveganj, povezanih s pravnim lastništvom navedene nepremi?nine in je diskontirana vsota obrokov skoraj enaka tržni vrednosti blaga, transakcijo, ki izhaja iz take pogodbe, obravnavati kot pridobitev investicijskega blaga.
2. ?len 90(1) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da dav?nemu zavezancu ne dopuš?a, da bi zmanjšal svojo dav?no osnovo, ?e je dejansko prejel celotno pla?ilo v zameno za storitev, ki jo je opravil, ali ?e mu druga pogodbeni stranka, ne da bi bila pogodba razvezana ali razveljavljena, ni ve? zavezana pla?ati dogovorjene cene.
3. Na?elo dav?ne nevtralnosti je treba razlagati tako, da ne nasprotuje temu, da sta storitev finan?nega leasinga, ki se nanaša na nepremi?nine, na eni in prodaja teh nepremi?nin tretji osebi (ki ni stranka pogodbe o finan?nem leasingu) na drugi strani, kar zadeva davek na dodano vrednost, lo?eno obdav?eni, ?e teh transakcij ni mogo?e šteti za enotno dobavo, kar presodi predložitveno sodiš?e.

Podpisi

* Jezik postopka: slovenš?ina.