

62016CC0164

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MACIEJE SZPUNARA

přednesené dne 31. května 2017 (1)

Věc C-164/16

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

proti

Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (občanskoprávní senát odvolacího soudu pro Anglii a Wales, Spojené království)]

„řízení o předběžné otázce – Daž z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 14 odst. 2 písm. b) – Dodání zboží – Leasingová smlouva s opcí odkupu za značně vysokou cenu“

1.

Leasingová smlouva nadále působí obtíže při výkladu ustanovení o dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Vzhledem ke smíšené povaze této smlouvy není vždy zřejmé, zda je třeba ji kvalifikovat jako dodání zboží nebo poskytnutí služby. To má však významné důsledky pro daňové poplatníky.

2.

Ačkoli Soudní dvůr již rozhodoval v řadě věcí týkajících se leasingových smluv, v žádné z nich nebylo s konečnou platností rozhodnuto, jak kvalifikovat toto plnění z hlediska DPH. V projednávané věci bude mít Soudní dvůr možnost tuto otázku dále objasnit.

Právní rámec

Unijní právo

3.

Článek 14 směrnice 2006/112/ES (2) stanoví:

„1. ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníků.

2. Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění:

[...]

b)

skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno

nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky;

[...]"

4.

V článku 24 odst. 1 této směrnice se stanoví:

„Poskytnutím služby“ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží“.

Právo Spojeného království

5.

Článek 14 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112 byl do práva Spojeného království proveden bodem 2 písm. b) přílohy 4 Value Added Tax Act 1994 (zákon o DPH z roku 1994, dále jen „zákon o DPH“) ve spojení s článkem 5 téhož zákona.

6.

Podle článku 99 Consumer Credit Act 1974 (zákon spotřebitelských úvěrech z roku 1974) je dlužník kdykoli před okamžikem splatnosti poslední platby stanovené ve smlouvě zvané „hire purchase agreement“ oprávněn tuto smlouvu vypovědět po zaplacení částky vypočítané v souladu s článkem 100 tohoto zákona.

7.

Článek 189 zákona o spotřebitelských úvěrech z roku 1974 definuje „hire purchase agreement“ jako smlouvu, jejímž předmětem je nájem zboží oproti pravidelným platbám, kdy převod vlastnického práva k předmětu smlouvy na nájemce závisí na tom, zda jsou splněny podmínky této smlouvy a zároveň nastanou okolnosti vymezené ve smlouvě, včetně využití opce odkupu předmětu smlouvy ze strany nájemce.

Skutkový stav, právní řízení a předběžné otázky

8.

Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd (dále jen „společnost MBFS“) je dceřinou společností společnosti Daimler AG a má sídlo ve Spojeném království. Společnost MBFS poskytuje finanční služby vztahující se k užívání a nákupu vozidel. V tomto ohledu nabízí tři standardní typy smluv o užívání vozidel: smlouvu o nájmu („leasing“), smlouvu typu „hire purchase“ a smíšenou smlouvu zvanou „Agility“.

9.

Smlouva o nájmu vylučuje nabytí vozidla nájemcem po skončení doby nájmu. V převodním řízení je nesporné, že tato smlouva je ve smyslu předpisů o DPH poskytnutím služby. Naopak smlouva typu „hire purchase“ je koncipována tak, aby celková výše splátek v zásadě odpovídala ceně vozidla spolu s náklady na financování. Smlouva může uvádět buď stejné splátky, nebo mnohem vyšší poslední splátku (tzv. „balloon payment“), ale všechny tyto splátky jsou pro zákazníka v zásadě povinné. Této povinnosti se může zprostit pouze vypovězením smlouvy, které je možné na základě výše uvedených ustanovení o spotřebitelských úvěrech. Smlouva zahrnuje opci odkupu vozidla zákazníkem v okamžiku uplynutí doby trvání smlouvy, při kterém je zákazník povinen uhradit konečný symbolický poplatek (obvykle 95 GBP). Vzhledem k tomu, že součet splátek

odpovídá celkové ceně vozidla, nevyužití opce odkupu zcela splaceného vozidla postrádá hospodářský smysl. V povodním řízení je nesporné, že smlouva typu „hire purchase“ je ve smyslu předpisů o DPH dodáním zboží.

10.

Předmětem sporu v povodním řízení je smlouva typu „Agility“ a její kvalifikace z hlediska DPH.

11.

Tato smlouva je koncipována tak, aby po uplynutí doby nájmu měl nájemce opci odkupu vozidla, zaplatí-li konečnou částku („optional purchase payment“), která odpovídá očekávané průměrné hodnotě vozidla v době odkupu (v příkladech uvedených předkládajícím soudem je to 42 až 48 % povodní ceny), kdežto součet splátek odpovídá zbývajícím částem ceny vozidla spolu s náklady na financování. Podle zjištění předkládajícího soudu využívá opci odkupu vozidla v průměru asi polovina zákazníků.

12.

Podle názoru Her Majesty's Revenue and Customs (daňový orgán Spojeného království) je smlouva typu „Agility“ z hlediska předpisů o DPH dodáním zboží. Tento orgán potvrdil toto stanovisko v daňovém výkladu ze dne 16. prosince 2008. Dne 23. prosince 2008 podala společnost MBFS proti tomuto rozhodnutí žalobu k soudu prvního stupně, který ji zamítl dne 17. prosince 2012. Tento rozsudek byl však zrušen soudem druhého stupně rozsudkem ze dne 2. května 2014, proti kterému podal daňový orgán kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

13.

Za těchto podmínek se Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [obžanskoprávní senát odvolacího soudu pro Anglii a Wales, Spojené království] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Jaký je význam výrazu ‚smlouvy [...], v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky‘ v čl. 14 odst. 2 písm. b) [směrnice 2006/112]?

2)

Vyžaduje zejména výraz ‚za obvyklých okolností‘ v kontextu projednávané věci, aby daňový orgán pouze ověřil, zda je ve smlouvě obsažena opce odkupu, kterou lze využít nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky?

3)

Podpřípově, vyžaduje výraz ‚za obvyklých okolností‘, aby vnitrostátní orgán provedl hlubší analýzu a určil hospodářský účel smlouvy?

4)

V případě kladné odpovědi na třetí otázku:

a)

Je výklad ?l. 14 odst. 2 dot?en tím, zda je pravd?podobné, že zákazník opci odkupu využije?

b)

Je výše ceny splatné p?i využití opce odkupu relevantní pro ú?ely ur?ení hospodá?ského ú?elu smlouvy?“

14.

Tato žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce došla Soudnímu dvoru dne 21. b?ezna 2016. Písemná vyjád?ení p?edložily: spole?nost MBFS, vlády Spojeného království a Nizozemska a Evropské komise. Spole?nost MBFS, Spojené království a Komise byly zastoupeny na jednání konaném dne 19. ledna 2017.

15.

Podle spole?nosti MBFS, nizozemské vlády a Komise se ?l. 14 odst. 2 písm. b) sm?rnice 2006/112 vztahuje na smlouvy, které zahrnují opci odkupu p?edm?tu smlouvy za takových podmínek, kdy je jisté nebo velmi pravd?podobné, že nájemce této opce využije. Vláda Spojeného království naopak považuje za irelevantní okolnost, zda k p?evodu vlastnictví p?edm?tu smlouvy dochází automaticky nebo má volitelný charakter. Podle jejího názoru se ?l. 14 odst. 2 písm. b) sm?rnice 2006/112 použije vždy, kdy se v d?sledku zaplacení poslední splátky nájemce stává vlastníkem p?edm?tu smlouvy, a to i v p?ípad?, že je platba poslední splátky dobrovolná.

Analýza

16.

Podstatou p?edb?žných otázek p?edkládajícího soudu v této v?ci, které je t?eba posoudit spole?n?, je, zda, a p?ípadn? za jakých podmínek, je t?eba smlouvu o nájmu obsahující opci odkupu p?edm?tu nájmu nájemcem po uplynutí doby nájmu považovat za dodání zboží ve smyslu ?l. 14 odst. 2 písm. b) sm?rnice 2006/112. Tuto analýzu navrhuji za?ít posouzením doslovného zn?ní tohoto ustanovení.

Doslovný výklad ?l. 14 odst. 2 písm. b) sm?rnice 2006/112

17.

Ze zn?ní ?l. 14 odst. 2 písm. b) sm?rnice 2006/112 vyplývá, že se toto ustanovení vztahuje na smlouvy, jejichž cílem je p?evést právo nakládat s hmotným majetkem jako vlastník, avšak v jejich rámci je p?evod tohoto práva odložen, pokud jde o okamžik p?edání v?ci nabyvateli, a to do okamžiku úhrady celkové ceny kupujícím.

18.

Tyto smlouvy mají ?asto smíšenou povahu, jež kombinuje prvky smlouvy o nájmu a kupní smlouvy. Jejich povahu dob?e odrážejí názvy tohoto typu smluv v n?kterých jazycích: v angli?tin? „hire purchase“ nebo ve francouzštin? „location vente“. V takových smlouvách se pronajímatel/prodávající zavazuje p?enechat v?c nájemci/kupujícímu do užívání po ur?itou dobu, a posléze, po uhrazení všech splátek ze strany nájemce, p?evést na n?ho vlastnické právo k této v?ci. Nájemci mají naopak právo v?c výlu?n? užívat a nabývají rovn?ž, na volitelném základ?

nebo automaticky, vlastnické právo po ukončení smlouvy, se kterým je svázána povinnost zaplatit veškeré smluvní platby, které dohromady tvoří kupní cenu podle smlouvy.

19.

I když je u tohoto typu smluv převod vlastnického práva na nájemce/kupujícího odložen, dojde k němu „za obvyklých okolností“, jelikož je obvyklým výsledkem smlouvy. K převodu vlastnictví nedojde pouze za mimořádných okolností, zejména v důsledku odstoupení od smlouvy jednou ze stran. Právo na odstoupení od smlouvy může vyplynout ze samotné smlouvy (např. v případě nedodržení smluvních povinností jednou ze stran), nebo z právních předpisů. Právo na odstoupení od smlouvy nicméně nemá kvalifikaci této smlouvy z hlediska čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112, jelikož jediným výsledkem „obvyklých okolností“ je převod vlastnictví.

20.

K převodu vlastnictví v rámci tohoto typu smluv obvykle dochází po zaplacení celkové ceny ze strany nájemce/kupujícího, přičemž tento převod může být spojen s povinností poslední uvedené osoby předložit jednostranné vyjádření v tom smyslu, že využije opce odkupu podle smlouvy. Právě v tomto kontextu je třeba chápat pojem „poslední splátka“ použitý v článku čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112. Jedná se tedy o úhradu závazné platby, kterou je nájemce/kupující povinen uhradit na základě smlouvy.

21.

Ještě je třeba dodat (i když se to netýká projednávané věci), že se čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112 kromě smluv typu „hire purchase“ vztahuje rovněž na smlouvy o prodeji na splátky, pokud se v nich stanoví, že podle smlouvy bude předán kupujícímu před zaplacením celkové ceny, ale vlastnictví na jeho přejde teprve poté, co splní tuto povinnost. Takové smlouvy sice neobsahují prvky nájmu, ale jsou funkčně podobné smlouvám typu „hire purchase“.

Leasing

22.

Smlouvy typu „hire purchase“ patří do široké kategorie leasingových smluv. Pojem „leasing“ není jasně definován a může zahrnovat smlouvy velmi odlišné právní povahy. Avšak charakteristickým rysem leasingu je, že z hlediska leasingového nájemce je leasingová smlouva obvykle náhradou za nabytí podle leasingu do vlastnictví – umožňuje mu podle smlouvy užívat jako vlastník bez jednorázového vynaložení nákladů na jeho koupi, kdežto splátky uhrazené leasingovým nájemcem (nebo případně několika po sobě následujícími leasingovými nájemci) po dobu leasingu by měly leasingovému pronajímateli v zásadě pokrýt náklady na pořízení, amortizaci a financování podle leasingu.

23.

Převod vlastnictví podle leasingu na leasingového nájemce po jeho skončení může, ale nemusí být součástí smlouvy. Většinou se lze v leasingových smlouvách setkat s tzv. opcí odkupu. Jedná se o jednostranný závazek leasingového pronajímatele převést na leasingového nájemce vlastnictví podle leasingu v případě, že poslední uvedená osoba využije opci a splní podmínky stanovené pro tento účel ve smlouvě. Mezi tyto podmínky obvykle patří povinnost zaplatit určitou částku, jejíž výše se může značně lišit, od čistě symbolických částek až po podstatnou část hodnoty podle leasingu.

24.

Podle judikatury Soudního dvora je třeba leasingovou smlouvu v zásadě považovat za poskytnutí služby (3). Soudní dvůr nicméně v rozsudku Eon Aset Menidjmont (4), a odkazem na tento první rozsudek, v rozsudku NLB Leasing (5) uvedl, že za určitých okolností může být leasingová smlouva dodáním zboží. V těchto rozsudcích Soudní dvůr v podstatě tvrdí, že „[v] případě, že smlouva o leasingu [...] stanoví, že vlastnické právo k [předmětu leasingu] bude převedeno na nájemce po ukončení platnosti smlouvy nebo nájemce získá základní vlastnosti vlastníka [předmětu leasingu], zejména je na něj převedena většina výhod a rizik spojených s právním vlastnictvím [předmětu leasingu] a že současná hodnota splátek je prakticky totožná s prodejní hodnotou [předmětu leasingu], musí být operace plynoucí z takové smlouvy považována za nabytí [...] majetku [...]“ (6).

Mezinárodní účetní standard pro leasing

25.

Soudní dvůr dospěl k tomuto závěru odkazem na mezinárodní účetní standardy zařazené do unijního práva nařízení č. 1126/2008 (7). Leasing je popsán v mezinárodním účetním standardu č. 17 (dále jen „IAS 17“). Existence ustanovení o převodu vlastnického práva předmětu leasingu na leasingového nájemce před jeho skončením nebo skutečnost, že součet splátek se v podstatě rovná tržní hodnotě předmětu leasingu, odpovídají v podstatě, jak uvádí Komise ve svém vyjádření, dvěma kritériím, která v souladu s bodem 10 písm. a) (8) a d) (9) IAS 17 „by samostatně nebo v kombinaci obvykle vedla ke klasifikaci leasingu jako finančního leasingu“.

26.

Finanční (neboli kapitálový) leasing je považován za formu investice do předmětu leasingu ze strany leasingového nájemce. Situace leasingového nájemce se zde tedy podobá situaci vlastníka, který požívá všech výhod a nese veškerá rizika spojená s užíváním předmětu leasingu. Někdy je to nazýváno „ekonomickým vlastnictvím“ (10). Finanční leasing nemusí být nutně spojen s konečným přechodem formálního vlastnického práva na leasingového nájemce, například v situaci, kdy se doba leasingu rovná době ekonomické životnosti předmětu leasingu. Finanční leasing má často formu třistranného vztahu, ve kterém poskytovatel leasingu (obvykle ústřední instituce nebo specializovaná leasingová společnost) plní pouze finanční roli a předmět leasingu dodává leasingovému nájemci přímo dodavatel. V některých právních systémech je za „skutečný“ leasing považován jen finanční leasing (11).

27.

Výše citovaná judikatura Soudního dvora ale podle mého názoru neznámá, že by jakákoliv leasingová smlouva, kterou lze podle IAS 17 kvalifikovat jako finanční leasing, měla být považována za dodání zboží podle čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112.

28.

Mezinárodní účetní standardy mají sjednotit účetní záznamy takovým způsobem, aby odrážely nejvyšší možný stupeň hospodářské a finanční reality společnosti, i když to neodpovídá formální právní situaci. V případě finančního leasingu se tedy jeho předmět zahrnuje do aktiv společnosti, která je leasingovým nájemcem, i když nenabyla a nenabude vlastnictví k předmětu leasingu. Uvádí to přímo bod 21 standardu IAS 17 (12). Podle bodu 8 IAS 17 je třeba leasing považovat za finanční leasing, jestliže se na leasingového nájemce převádí „všechna [...] rizika a odměny

[výhody] vyplývající z vlastnictví [předmětu leasingu]“. V této souvislosti se jedná o ekonomické pojmy, což naznačuje možné zisky a ztráty vyplývající z užívání předmětu leasingu pro obchodní účely.

29.

Kromě toho účetní záznam konkrétního plnění vychází mimo jiné z povahy společnosti o skutečné ekonomické povaze plnění a jeho zamýšleném účinku. Z tohoto důvodu bod 9 IAS 17 uvádí, že „[a]plikace těchto definic na odlišné okolnosti, které mohou nastat u pronajímatele a nájemce, může vést k tomu, že stejný leasing bude pronajímatelem a nájemcem klasifikován odlišně“.

30.

Právní předpisy jsou však založeny na jiné logice. Větší význam má zde správná právní kvalifikace určitých smluvních ujednání a možnost přezkumu této kvalifikace s předvídatelným výsledkem ze strany (správních a soudních) orgánů, než hospodářský výsledek plnění. Právní kvalifikace musí odpovídat objektivnímu posouzení plnění jako konkrétní právní události, přičemž toto posouzení musí být pokud možno sdíleno všemi stranami právního úkonu.

31.

Z těchto důvodů se domnívám, že právní jistota vyžaduje, aby leasingové smlouvy byly pro účely DPH považovány za dodání zboží pouze v situacích, ve kterých je nesporné, že za obvyklých okolností bude nejpozději na konci smluvního období vlastnictví předmětu leasingu převedeno na leasingového nájemce. Tento závěr podporuje podle mého názoru tato argumentace.

Leasingové smlouvy a kategorie plnění ve směrnici 2006/112

32.

Směrnice 2006/112 v čl. 2 odst. 1 stanoví dvě hlavní kategorie zdanitelných plnění: dodání zboží a poskytnutí služby (jakož i pořízení zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží, které jsou ale funkčně specifickými formami dodání zboží). Dodání zboží je v zásadě vymezeno v čl. 14 odst. 1 této směrnice jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“. Kategorie poskytnutí služby vymezena není. Za poskytnutí služby se v souladu s čl. 24 odst. 1 směrnice 2006/112 považuje „každé plnění, které není dodáním zboží“. Za dodání zboží tedy lze podle mého názoru v podstatě považovat pouze takové plnění, které ve skutečnosti odpovídá definici uvedené v čl. 14 odst. 1 směrnice 2006/112 nebo které se považuje za dodání zboží na základě jiných výslovných ustanovení této směrnice. Mezi taková ustanovení patří mimo jiné čl. 14 odst. 2 písm. b), o který se v této věci jedná. Všechna ostatní plnění jsou poskytnutím služby.

33.

Ustanovení ?l. 14 odst. 1 sm?rnice 2006/112 nemluví o p?evodu vlastnického práva, ale práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Má to za cíl u?init definici dodání zboží nezávislou na rozdílných právních úpravách ?lenských stát? týkajících se okamžiku a zp?sobu p?evodu vlastnického práva v d?sledku kupní smlouvy nebo jiných právních událostí. Rozdíl se m?že týkat například toho, zda se vlastnické právo p?evádí okamžikem uzav?ení smlouvy, nebo p?edání v?ci, od kterého by závisel vznik da?ové povinnosti. V každém p?ípad? však získání práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník vyžaduje, aby v ur?itém okamžiku došlo k p?evodu vlastnického práva, nebo p?ípadn? jiného majetkového práva, které p?iznává oprávn?ní obdobná t?m, jež vyplývají z vlastnického práva.

34.

Soudní dv?r zajisté opakovan? rozhodl, že pojem „dodání zboží“ zahrnuje nejen p?evod vlastnictví zp?soby, jež upravuje dané vnitrostátní právo, ale i všechny p?evody hmotného majetku oprav?ující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (13).

35.

Tyto rozsudky se nicmén? týkají otázky okamžiku, kdy došlo k dodání zboží (v?c Shipping and Forwarding Enterprise Safe), nebo osoby, která provedla dodání (v?ci Auto Lease Holland a Fast Bunkering Klaip?da), nebo kone?n? toho, zda se p?evod práva nakládat s hmotným majetkem musí opírat o formální smlouvu, nebo m?že být d?sledkem události, jakou je držba v dobré ví?e (v?c Ewita-K). Všechny tyto v?ci se týkaly situací, v nichž došlo nebo m?lo v budoucnu dojít v souladu se smlouvou, kterou strany uzav?ely, k p?evodu vlastnického práva a bylo t?eba objasnit pouze zvláštní okolnosti tohoto p?evodu, jež byly relevantní pro stanovení da?ové povinnosti zú?astn?ných stran.

36.

Pouze ve v?ci Eon Aset Menidjmunt Soudní dv?r konstatoval, že mluvit o dodání zboží lze v situaci, ve které nebylo jasné, a v každém p?ípad? z popisu skutkového stavu nevyplyvalo, zda leasingová smlouva, o kterou se v dané v?ci jednalo, stanovila p?evod vlastnictví p?edm?tu leasingu na leasingového nájemce. Navzdory této nejednozna?nosti Soudní dv?r rozhodl, že leasing hmotného majetku lze považovat za nabytí investičního majetku, jestliže leasingová smlouva stanoví p?evod vlastnictví k p?edm?tu leasingu na leasingového nájemce nebo v p?ípad?, že leasingový nájemce má základní vlastnosti vlastníka p?edm?tu leasingu, zejména je na n?j p?evedena v?tšina požitk? a rizik spojených s právním vlastnictvím daného p?edm?tu a sou?asná hodnota splátek je prakticky totožná s tržní hodnotou p?edm?tu leasingu. Mám za to, že toto rozhodnutí vyžaduje vyjasn?ní ve sv?tle zn?ní a ú?elu ?l. 14 odst. 2 písm. b) sm?rnice 2006/112.

37.

Jak bylo uvedeno výše, zp?sob, jakým je definice dodání zboží v ?l. 14 odst. 1 sm?rnice 2006/112 formulována, má u?init tento pojem nezávislým na formáln?právních aspektech týkajících se okamžiku a zp?sobu p?evodu vlastnického práva v právních ?ádech jednotlivých ?lenských stát?. P?i ur?ení osoby povinné k DPH a okamžiku vzniku da?ové povinnosti lze tedy odhlédnout od formálního p?evodu vlastnického práva a soust?edit se na skutečný p?evod práva nakládat s v?cí.

38.

Domnívám se, že je to nicméně možné, pouze pokud se v určitém okamžiku sladí právní stav se skutečným stavem prostřednictvím formálního převodu vlastnického práva (nebo jiného práva přiznávajícího obdobná oprávnění), nebo konstatováním, že k přechodu tohoto práva došlo v důsledku určité události.

39.

Situace se může lišit pouze v případě zboží, které přirozeně a nevyhnutelně podléhá spotřebě (14). V takovém případě znamená právo užívání možnost hmotný majetek spotřebovat a rovná se tak v podstatě vlastnickému právu způsobilému, který odvoduje považovat právo užívání za dodání zboží ve smyslu DPH.

40.

Naproti tomu v případě hmotného majetku, který nepodléhá spotřebě a jehož uživatel, například leasingový nájemce, je v zásadě povinen ho vlastníkově po uplynutí doby užívání vrátit, nelze mluvit o převodu práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníkem. Předání hmotného majetku leasingovému nájemci lze tedy považovat za dodání zboží, pouze pokud je nesporné, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo k předmětu leasingu po uplynutí sjednané doby leasingu na něho převedeno. V tomto případě se leasingový nájemce nachází v situaci obdobné situaci vlastníka s touto výjimkou, že jeho právo nakládat s předmětem leasingu je časově omezeno.

41.

Tento výklad zvláště podporuje čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112, který nemluví o převodu práva nakládat s hmotným majetkem, ale prostě o převodu vlastnictví. To podle mého názoru poukazuje na to, že záměrem normotvůrce bylo rozšířit oblast působnosti tohoto ustanovení na smlouvy, které vedou k převodu vlastnického práva, i když se převod odkládá, pokud jde o okamžik předání hmotného majetku (budoucímu) kupujícímu. Při formulování uvedeného ustanovení normotvůrce pouze určil, že celé plnění je třeba od počátku považovat za dodání zboží.

42.

Článek 14 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112 musí být tedy podle mého názoru vykládán v tom smyslu, že se vztahuje pouze na takové leasingové smlouvy, u kterých je nesporné, že za obvyklých okolností dojde po uplynutí doby trvání smlouvy k převodu vlastnictví k předmětu leasingu na leasingového nájemce.

43.

S takovou situací se setkáváme především v případě smluv typu „hire purchase“, ve kterých součet leasingových splátek, jež je leasingový nájemce povinen uhradit, pokrývá celkovou cenu předmětu leasingu, jehož vlastnictví přechází na leasingového nájemce na základě smlouvy po zaplacení poslední splátky. Při takové konstrukci právního vztahu existuje možnost, že leasingový nájemce nezíská vlastnické právo k předmětu leasingu pouze v případě neplnění nebo vypovězení smlouvy jednou ze stran. Taková situace může nastat u jakéhokoliv typu smlouvy. Odpovídající úpravu daně z přidané hodnoty pak stanoví článek 90 směrnice 2006/112.

44.

Podle mého názoru lze také předpokládat, že pokud součet leasingových splátek, které je leasingový nájemce povinen uhradit, odpovídá celkové ceně předmětu leasingu a leasingový

nájemce má tedy po úhradě všech splátek možnost získat vlastnické právo k předmětu leasingu bez dalších poplatků nebo za poplatek pouze v symbolické výši, dojde k převodu vlastnictví k předmětu leasingu s pravděpodobností hraničící s jistotou, pokud by jiné jednání leasingového nájemce bylo ekonomicky iracionální.

45.

Takový předpoklad ale vyžaduje, aby leasingová smlouva stanovila opci odkupu předmětu leasingu ve prospěch leasingového nájemce, tj. aby převod vlastnictví byl závislý pouze na vůli leasingového nájemce. Pouze za této podmínky je předpoklad racionálního jednání leasingového nájemce oprávněný. Samozřejmě, že ve zvláštních případech, například pokud jsou předmětem leasingu specializované stroje nebo zařízení, pro které je těžké najít kupujícího a u kterých doba leasingu pokrývá celou dobu jejich užitečného hospodářského užívání leasingovým nájemcem, nemusí k převodu vlastnictví dojít, a to i v případě, že leasingový nájemce zaplatil leasingovými splátkami celkovou cenu předmětu leasingu. Jedná se však o výjimečné situace, které mohou být z hlediska DPH upraveny zvláštním způsobem.

46.

V důsledku toho se domnívám, že rozsudek Eon Aset Menidjunt (15), jakož i výše uvedený rozsudek NLB Leasing (16) musí být vykládány v tom smyslu, že za dodání zboží se v zásadě považuje smlouva, v rámci které dochází k převodu vlastnictví k předmětu leasingu na leasingového nájemce na základě samotné smlouvy po uhrazení všech splátek, které je leasingový nájemce povinen uhradit, jakož i leasingová smlouva, podle níž je nájemce po zaplacení všech splátek, k jejichž úhradě se zavázal, oprávněn bezplatně nebo za poplatek v symbolické výši získat vlastnické právo k předmětu leasingu formou jednostranného vyjádření vůle. V tomto druhém případě mohou nicméně zvláštní okolnosti konkrétní smlouvy naznačovat, že toto plnění představuje poskytnutí služby.

47.

Nemyslím si však, že by tuto domněnku, podle které po uplynutí doby leasingu dojde k převodu vlastnictví k předmětu leasingu na leasingového nájemce, bylo nutné rozšířit i na další situace, které IAS 17 vyžaduje kvalifikovat jako tzv. finanční leasing. Rozhodně to platí pro situace popsané v bodě 10 písm. c) (17) a e) (18), které vůbec nepředpokládají převod vlastnictví k předmětu leasingu po jeho skončení (19). Podobně je tomu v situacích popsáných v bodě 11 IAS 17, z nichž se dvě [písm. a) a b)] vztahují pouze na přenesení smluvního rizika na leasingového nájemce a třetí [písm. c)] zcela vylučuje převod vlastnického práva, neboť stanoví prodloužení leasingu na další období.

48.

Na rozdíl od tvrzení Komise obsaženého v jejím vyjádření v projednávané věci se dále nedomnívám, že leasingová smlouva by měla být považována za dodání zboží v situaci popsané v bodě 10 písm. b) IAS 17 (20). Rozhodnutí o nabytí vlastnictví k předmětu leasingu nemusí záviset pouze na jeho ceně, zakládá se spíše na analýze potřeb společnosti a vhodnosti předmětu leasingu pro její další činnost, nebo na možnosti jeho prodeje za výhodnou cenu. V případě, že cena odkupu tvoří podstatnou část celkové ceny předmětu leasingu, nic podle mého názoru neumožňuje přijmout výše uvedený předpoklad, podle kterého leasingový nájemce takové opce využije, a to i v případě, že cena odkupu je mnohem nižší, než je tržní hodnota předmětu leasingu v době jeho skončení. Naopak, například v případě, že společnost nastanou situaci popsané v bodě 10 písm. b) a c) IAS 17, což není těžké si představit, existuje podle mého názoru vyšší pravděpodobnost, že k převodu vlastnictví nedojde.

49.

Výklad čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112, který navrhuji, je v souladu s doslovným zněním tohoto ustanovení. Pro připomenutí, toto ustanovení se vztahuje na smlouvu, „v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“.

50.

Smlouva musí tedy zaprvé obsahovat ustanovení o převodu vlastnictví. Takovým ustanovením je buď ujednání o automatickém převodu vlastnictví na konci smluvního období, nebo opce odkupu předmětu leasingu. Uvedené ustanovení se tedy nevztahuje na smlouvy, které neobsahují žádné ujednání o převodu vlastnictví.

51.

Zadruhé k převodu vlastnictví musí dojít za obvyklých okolností. Za obvyklé okolnosti je třeba považovat sled událostí uvedených ve smlouvě, a tedy obvyklé plnění smlouvy. Tento pojem lze rozšířit i na činnosti, jakou je například využití opce odkupu, které je sice formálně fakultativní, ale v praxi představuje jediný ekonomicky rozumný způsob, jak postupovat. Naopak tento pojem nemůže zahrnovat situace, kdy má leasingový nájemce z ekonomického hlediska možnost reálné volby, protože „za obvyklých okolností“ může k převodu vlastnictví stejně tak dojít, jako nedojít.

52.

A konečně zatím, k převodu vlastnictví musí dojít nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky (21). Splátkou je třeba dle mého názoru rozumět jakoukoli částku, kterou je leasingový nájemce povinen na základě smlouvy zaplatit. V leasingových smlouvách obsahujících opci odkupu dává platba poslední splátky možnost využít této opce. Nicméně v případě, že součet (povinných) splátek odpovídá celkové ceně předmětu leasingu a využití opce nevyžaduje dodatečné poplatky ve značné výši, je nutno mít za to, že se možnost využít opci prakticky rovná převodu vlastnictví. Právě z tohoto předpokladu vychází výklad, jenž umožňuje, aby rozsah působnosti čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112 zahrnoval takové smlouvy.

53.

Naopak v situaci, kdy opce odkupu představuje pro leasingového nájemce reálnou volbu, nelze zaplacení všech povinných splátek považovat za okolnost, v jejímž důsledku dochází k převodu vlastnictví, jelikož touto okolností je již jeho rozhodnutí využít opci. Žádná smlouva tohoto typu tedy nesplňuje požadavek, aby k převodu došlo nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky.

V případě, že by se pojem „poslední splátka“ vykládal jako odkaz na zaplacení kupní ceny, vedlo by to k absurdnímu závěru, podle kterého by všechny smlouvy obsahující opci odkupu předmětu leasingu po jeho skončení spadaly do rozsahu působnosti čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112, a tedy představovaly dodání zboží.

54.

Použití čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112 na leasingové smlouvy, které neobsahují taková ustanovení, jaká jsou uvedena v bodě 45 tohoto stanoviska, by tak bylo v rozporu nejen se znáním a účelem tohoto ustanovení, ale i obecněji se systémem a logikou klasifikace typů zdanitelných plnění, přijaté v této směrnici. Znamenalo by to totiž, že za dodání zboží by se považovalo plnění, jehož hlavním účelem je přenechání určité věci do užívání, a je tedy službou par excellence, a převod vlastnického práva k této věci je dodatečným a případným prvkem.

55.

Jak bylo uvedeno výše, leasing je často náhradou za vlastnictví věci, ale na rozdíl od smluv typu „hire purchase“ není prostředkem k získání vlastnického práva. Hospodářské subjekty často upřednostňují možnost využívat výrobní prostředky jako součást služby poskytované jiným subjektem, než získat tyto výrobní prostředky do svého vlastnictví. Jednou z výhod tohoto přístupu je skutečnost, že není nutné zaplatit předmětem v plné výši DPH v souvislosti s pořízením výrobních prostředků, které budou vytvářet obrát, a tedy možnost odpočtu této daně až v budoucnu. Nemyslím si, že by se měla tato smluvní svoboda (samozřejmě s výjimkou případů podvodu a zneužití) omezit tím, že by se bez zjevného důvodu za dodání zboží považoval právní vztah, který strany záměrně koncipovaly jako poskytnutí služby.

Závěry

56.

S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky předložené Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [občanskoprávní senát odvolacího soudu pro Anglii a Wales, Spojené království] následovně:

„Článek 14 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že na základě tohoto ustanovení se za dodání zboží považuje leasingová smlouva, která stanoví převod vlastnictví k předmětu leasingu na leasingového nájemce na základě smlouvy po jeho skončení nebo která obsahuje ustanovení o převodu vlastnictví k předmětu leasingu na leasingového nájemce formou jednostranného vyjádření vůle ze strany leasingového nájemce, a součet splátek, které je povinen leasingový nájemce na základě smlouvy uhradit bez ohledu na vyjádření vůle z jeho strany, se prakticky rovná kupní ceně předmětu leasingu spolu s náklady na financování.“

(1) – Původní jazyk: polština.

(2) – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

(3) – Zejména viz rozsudky ze dne 17. července 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, bod 11), a ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 61).

(4) – Rozsudek ze dne 16. února 2012 (C-118/11, EU:C:2012:97).

(5) – Rozsudek ze dne 2. července 2015 (C-209/14, EU:C:2015:440).

(6) – Rozsudky ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 40), a ze dne 2. července 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 30).

(7) – Nařízení Komise ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 (Ú. v. st. 2008, L 320, s. 1).

(8) – Podle kterého se jedná o „leasing, kdy se na konci nájemní doby převádí vlastnictví aktiva na nájemce“.

(9) – Podle kterého se jedná o situaci, kdy „k počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb [...] přinejmenším rovná reálné hodnotě pronajatého aktiva“.

(10) – Viz rozsudek ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 10).

(11) – Například institut „crédit-bail“ ve francouzském právu nebo leasingová smlouva upravená v polském občanském zákoníku (v uvedeném pořadí viz F. Bénédict, „Le crédit-bail financier en France“, Uniform Law Review, č. 1-2/2011, s. 291–332; W. J. Katner, „Leasing in the Polish civil code“, tamtéž, s. 401-414). Rovněž viz Ch. von Bar a kol. (red.), Principles, Definitions and Model Rules of European Private Law, Sellier, Mnichov, 2009, s. 292, kde se v souladu s anglosaskou právní tradicí rovná nájem s opcí odkupu (leasing) běžné smlouvě o nájmu (někdy označované jako „true lease“), přičemž jsou z této kategorie naopak vyloučeny smlouvy typu „hire purchase“.

(12) – „Transakce a ostatní události jsou zaúčtovány a vykázány v souladu s jejich podstatou a finanční skutečností, a nikoli pouze v souladu s právní formou. I když z právního pohledu může nájemce u leasingových smluv získat žádné vlastnické právo k najatému aktivu, v případě finančních leasingů podstata a finanční realita spoívají v tom, že nájemce získává ekonomické užítky z užívání najatého aktiva po podstatnou část jeho ekonomické životnosti výměnou za přijetí závazku platit za toto právo částku blížíci se k datu počátku leasingu reálné hodnotě najatého aktiva a odpovídajícím finančním nákladům“.

(13) – Zejména viz rozsudky ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 7), ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, bod 32), ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 39), ze dne 18. července 2013, Ewita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 33), a ze dne 3. září 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 51).

(14) – Například paliva, jako ve věcech, ve kterých byly vydány rozsudky ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), a zde 3. září 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536).

(15) – Rozsudek ze dne 16. února 2012 (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 40).

(16) – Rozsudek ze dne 2. července 2015 (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 30). Tento rozsudek se nicméně týkal situace, ve které samotný Soudní dvůr uvedl, že základní skutečnosti naznačují vůli stran k převodu vlastnictví předmětu leasingu (viz bod 31 rozsudku).

(17) – Podle kterého se jedná o situaci, kdy „doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, i když vlastnictví není“.

(18) – Podle kterého se jedná o situaci, kdy „pronajatá aktiva jsou tak zvláštní povahy, že pouze tento konkrétní nájemce je m?že využít bez zásadních úprav“.

(19) – Samoz?ejm? mluvím o situaci, kdy tyto okolnosti nastanou samostatn?, a nikoli ve spojení s okolnostmi popsány v bod? 46 tohoto stanoviska.

(20) – Podle kterého se jedná o situaci, kdy „nájemce má opci koupit aktivum za cenu, o které se p?edpokládá, že bude podstatn? nižší než reálná hodnota k datu možného využití opce, a v dob? vzniku leasingu je dostate?n? jisté, že tato opce bude využita“.

(21) – Již samotné použití pojmu „splátka“ (a podobných pojm? v jiných jazykových verzích sm?rnice 2006/112, například „instalment“ v angli?tin? nebo „Rate“ v n?m?in?) – neobvyklého v rámci smlouvy o nájmu, ve které se mluví spíše o nájemném – nazna?uje, že normotv?rce m?l na mysli smlouvy, jejichž kone?ným cílem je p?evod vlastnictví.