

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MACIEJE SZPUNARA

přednesené dne 3. května 2018(1)

Věc C-153/17

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Supreme Court of the United Kingdom (Nejvyšší soud Spojeného království)]

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Články 168 a 173 – Odpověď daní zaplacené na vstupu – Leasingové operace týkající se vozidel – Zboží a služby použité zároveň k uskutečnění zdanitelných plnění i plnění osvobozených od daní – Vznik a rozsah nároku na odpověď daní – Odpověditelný podíl“

Úvod

1. Účastníci prvotního řízení vedou spor ohledně nároku žalované na odpověď daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na vstupu, zaplacené ze zboží a služeb použitých pro účely leasingových operací („hire purchase“)(2).
2. V rámci tohoto sporu mají obě dvě strany zřejmě pádné argumenty na podporu svých názorů. Nicméně mám dojem, že vedou debatu, aniž by viděly – jak praví anglické úsloví – „slona v místnosti“ („elephant in the room“). Tímto slonem je dle mého názoru nesprávná daňová kvalifikace uplatňovaná ve Spojeném království na leasingové smlouvy „hire purchase“.
3. Podle právních předpisů tohoto členského státu jsou totiž takové smlouvy považovány za dvě odlišné operace, zaprvé dodání vozidla podléhající zdanění a zadruhé poskytnutí úvěru, které je od daní osvobozené. Vzhledem k tomu, že cena vozidla fakturovaná zákazníkovi musí být povinně omezena na přesnou kupní cenu tohoto vozidla zaplacenou pronajímatelem dodavateli, částka DPH vybraná na výstupu se rovněž naprosto shoduje s DPH zaplacenou z uvedeného vozidla na vstupu a je z titulu tohoto dodání odpověditelná v plném rozsahu. Zbytek nákladů pronajímatele i jeho zisková přírůžka jsou naproti tomu pokryty příjmy z plnění spočívajícího v poskytnutí úvěru, které je osvobozeno od daní. Předkládající soud se nás tedy táže na způsoby odpověti DPH na vstupu, připadající na režijní náklady pronajímatele, v části použité pro účely

zdanitelného plnění spočívajícího v dodání vozidla, která je však ve skutečnosti financována příjmy pocházejícími z poskytnutí úvěru, které je osvobozeno od daně a nepřínáší žádnou DPH na výstupu.

4. Dle mého názoru je však nemožné poskytnout správnou odpověď na tuto otázku, aniž bychom se zabývali problémem spočívajícím v rozdělení leasingové smlouvy „hire purchase“ na dvě oddělená plnění, přičemž o jeho souladu s unijním právem v oblasti DPH mám vážné pochybnosti.

Právní rámec

Unijní právo

5. Článek 1 odst. 2 první a druhý pododstavec směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty(3) stanoví:

„Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna.

Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpote daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“

6. Článek 73 směrnice 2006/112 stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77[(4)], zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

7. Podle čl. 135 odst. 1 písm. b) této směrnice platí, že:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

b) poskytnutí a sjednání úvěrů a správa úvěrů osobou, která je poskytla;“

8. Podle čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné [k] dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpotíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;“

9. Podle čl. 173 odst. 1 prvního pododstavce uvedené směrnice:

„1. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani používá jak pro plnění, u nichž je daň odpotitelná podle článků 168, 169 a 170, tak i pro plnění, u nichž daň odpotitelná není, je odpotitelný jen podíl daně připadající na hodnotu prvního druhu plnění.“

10. Různé metody pro výpočet podílu uvedeného v tomto ustanovení (nazývaného

„odpočitatelný podíl“) jsou upravené v § 173 odst. 2 a v § 174 směrnice 2006/112.

Právo Spojeného království

11. Ustanovení provádějící směrnici 2006/112 do práva Spojeného království se nacházejí zejména ve Value Added Tax Act 1994 (zákon o DPH z roku 1994) a ve Value Added Tax Regulations 1995 (nařízení o DPH z roku 1995). Právo na odpočet DPH na vstupu se řídí § 26 zákona o DPH z roku 1994 a dále § 101 a 102 nařízení o DPH z roku 1995. Především § 102 nařízení o DPH z roku 1995 umožňuje Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa, Spojené království, dále jen „daňová správa“) přijmout speciální metodu určení odpočitatelného podílu DPH na vstupu pro osoby povinné k dani, které uskuteční zároveň zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně.

12. § 31 odst. 1 zákona o DPH z roku 1994 zavádí osvobození od daně pro dodání zboží a poskytování služeb vyjmenované v příloze 9 tohoto zákona. Skupina 5 se týká finančních služeb, do nichž spadá:

„2. Poskytnutí zálohy nebo úvěru.

[...]

3. Služba spočívající v poskytnutí úvěru spláceného ve splátkách na základě smlouvy ‚hire purchase‘, kupní smlouvy s výhradou nebo smlouvy o koupi na úvěr, tedy služba, za kterou jsou příjemci dodání zboží fakturovány a vykazovány různé náklady.“

Vysvětlivka ke skupině 5, obsažená ve stejné příloze, uvádí:

„Bod 2 zahrnuje službu poskytování úvěru určitou osobou v souvislosti s dodáním zboží nebo poskytnutím služby, které uskutečňuje tato osoba, tedy službu, za kterou jsou příjemci služeb nebo zboží fakturovány a vykazovány různé náklady.“

13. Co se týče leasingových smluv, použije se na ně podle práva Spojeného království Consumer Credit Act 1974 (zákon o spotřebitelském úvěru z roku 1974). Žalovaná v předním řízení tvrdí, že podle právních předpisů Spojeného království je pronajímatel povinen ve smlouvě o leasingu vozidla uvést pro nájemce oddělenou cenu vozidla, kterou pronajímatel zaplatil za jeho nákup. Jakákoli jiná částka fakturovaná nájemci je považována za cenu služby spočívající v poskytnutí úvěru.

Skutkový stav, řízení a předložené otázky

14. Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (dále jen „VWFS“) je společnost usazená ve Spojeném království, jež je součástí německé skupiny Volkswagen AG. Její činnost zahrnuje zejména leasingové operace s fyzickými osobami, které se týkají vozidel značek náležejících do této skupiny.

15. V tomto rámci společnost VWFS nabízí různé typy smluv, které mohou vést k nabytí vlastnictví vozidla zákazníkem, nebo mohou spočívat pouze v užívání tohoto vozidla po určitou dobu. Za účelem poskytování těchto leasingových služeb společnost VWFS nakupuje u prodejce vozidla, která následně dává svým vlastním jménem k dispozici zákazníkům, kterým také poskytuje určité související služby. Protiplnění placené zákazníkem v rámci leasingové smlouvy „hire purchase“ je rozděleno na dvě části: na cenu vozidla, která se rovná ceně zaplacené společností VWFS prodejci, a „cenu financování“, která zahrnuje veškeré další náklady a poplatky, jakož i ziskovou přírážku.

16. Z hlediska DPH je s tímto leasingovými smlouvami „hire purchase“ nakládáno jako se dvěma oddělenými plněními: jako se zdanitelným dodáním zboží a s poskytnutím úprvu osvobozeným od daně. V rámci plnění spočívajícího v dodání zboží je za protiplnění považována pouze cena vozidla, jež byla zaplacená ze strany společnosti VWFS prodejci a fakturována zákazníkovi. Tato cena tedy zahrnuje DPH, jejíž částka se rovná částce, kterou společnost VWFS zaplatila na vstupu z nabytí vozidla. Zbytek částek přijatých od zákazníka neobsahuje žádnou DPH.

17. DPH na vstupu zaplacená společností VWFS z nabytí vozidla je zcela odpotena od DPH na výstupu vybrané od zákazníka. Spor mezi společností VWFS a daňovou správou se týká práva na odpotet DPH na vstupu, kterou byly zatíženy různé režijní náklady společnosti VWFS, do té míry, v jaké byly zboží a služby generující tyto náklady použity pro účely zdanitelného plnění společnosti VWFS, tj. pro plnění spočívající v dodání vozidel.

18. Podle společnosti VWFS dodání vozidel zákazníkům a služby s tímto dodáními přímo spojené nutně vyžadují použití určitých zdrojů, zejména ve formě nákupu zboží a služeb, které částečně představují režijní náklady jejího fungování. DPH na vstupu zaplacená z tohoto zboží a těchto služeb musí být tedy odpotitelná od DPH, kterou musí společnost VWFS odvést do státního rozpočtu z titulu svých zdanitelných plnění, nebo musí být vrácena, pokud není DPH na výstupu dostatečná. Společnost VWFS tedy navrhla metodu pro výpočet odpotitelné části DPH na vstupu, kterou jsou zatíženy tyto režijní náklady. Tato metoda je založena na počtu plnění provedených na vstupu, přičemž každá smlouva o koupi na splátky se počítá jako dvě plnění, z nichž jedno je zdanitelné. Část režijních nákladů je tedy přiznávána k tomuto zdanitelnému plnění připadajícímu na leasingovou smlouvu „hire purchase“.

19. Daňová správa však zvolila takovou metodu výpočtu odpotitelného podílu DPH z režijních nákladů, která je založena na hodnotě zdanitelných plnění a plnění osvobozených od daně. Cena vozidla fakturovaná zákazníkovi je vyloučena z výpočtu hodnoty plnění připadajících na leasingové smlouvy „hire purchase“ (5), zbývající hodnota zdanitelných plnění připadajících na smlouvy o koupi na splátky je prakticky rovna nule (6), stejně jako odpotitelný podíl DPH z režijních nákladů.

20. Na základě této metody výpočtu odpotetu DPH stanovila daňová správa rozhodnutími ze dne 16. června a 30. září 2008 DPH dlužnou společností VWFS.

21. Společnost VWFS napadla toto rozhodnutí u First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království], který vyhovl její žalobě rozsudkem vydaným dne 18. srpna 2011. Daňová správa podala odvolání k Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [soud vyššího stupně (daňový a obchodní senát), Spojené království]. Tento soud vydal dne 12. listopadu 2012 rozsudek, kterým vyhovl tomuto odvolání. Oprávněmu prostředku podanému společností VWFS ke Court of Appeal (odvolací soud, Spojené království) bylo vyhověno rozsudkem ze dne 28. července 2015.

22. Předkládající soud povolil daňové správě podat opravný prostředek dne 23. prosince 2015 a přezkoumal jej dne 3. listopadu 2016. V rámci tohoto přezkumu se Supreme Court of the United Kingdom (Nejvyšší soud Spojeného království) rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Pokud jsou režijní náklady přiznány k leasingovým operacím (které sestávají z poskytnutí finančních prostředků osvobozených od daně a zdanitelných dodání vozidel) zahrnuty pouze do ceny poskytnutí finančních prostředků osobou povinnou k dani, operací které jsou osvobozeny od daně, má osoba povinná k dani nárok na odpotet celé nebo části DPH, kterou byly tyto náklady

zatíženy na vstupu?

2) Jaký je správný výklad bodu 31 rozsudku ze dne 8. června 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), konkrétněji odvodnění, že režijní náklady „jsou součástí obecných nákladů osoby povinné k dani a jako takové jsou nákladovými prvky tvořícími cenu výrobků podniku“

Konkrétně:

a) Má být tato pasáž vykládána v tom smyslu, že členský stát musí v případě jakékoliv speciální metody přijaté podle čl. 173 odst. 2 písm. c) směrnice [2006/112] vždy přidat určitou část daně na vstupu každému plánní?

b) Je tomu tak i tehdy, pokud ve skutečnosti nejsou režijní náklady zahrnuty do ceny zdanitelných plánní uskutečňovaných podnikem?

3) Znamená skutečnost, že režijní náklady byly skutečně vynaloženy, alespoň v určité míře, pro uskutečnění dodání vozidel, která jsou zdanitelnými plánními,

a) že určitý podíl daně zaplacené na vstupu z těchto nákladů musí být odpočitatelný?

b) Je tomu tak i tehdy, pokud ve skutečnosti nejsou režijní náklady zahrnuty do ceny dodání vozidel, která jsou zdanitelnými plánními?

4) Může být legitimní v zásadě ignorovat zdanitelná dodání vozidel (nebo jejich hodnotu) pro účely dosažení speciální metody podle čl. 173 odst. 2 písm. c) směrnice [2006/112]?

23. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla Soudnímu dvoru dne 27. března 2017. Písemná vyjádření předložily společnost VWFS, vláda Spojeného království a Evropská komise. Titíž zúčastnění byli přítomni na jednání, které se konalo dne 8. února 2018.

Analýza

Úvodní poznámky

24. Právní otázka položená předkládajícím soudem v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci může být shrnuta následujícím způsobem: má osoba povinná k dani, která uskutečňuje zároveň zdanitelná plánní a plánní osvobozená od daně, úzce spjatá s těmito zdanitelnými plánními, právo na odpočet podílu DPH na vstupu zaplacené ze zboží a služeb použitých neoddlitelným způsobem jak pro účely plánní zdanitelných, tak plánní osvobozených od daně, i přesto, že pořizovací náklady tohoto zboží a služeb nejsou nijak zahrnuty do ceny zdanitelných plánní, ale jsou zcela pokryty příjmy z plánní osvobozených od daně?

25. Tato otázka proti sobě staví dvě základní zásady systému DPH: zásadu, podle které každé plánní, které spadá do působnosti tohoto systému a není výslovně osvobozeno od daně, musí být zdaněno v každém stupni hospodářského cyklu až po dodání spotřebiteli, který nese veškerou daňovou zátěž, a zásadu, podle které musí být toto zdanění zcela neutrální, s výjimkou spotřebitele, pro všechny hospodářské subjekty, které tedy musí vybrat daň pouze ve stupni (výroby nebo distribuce), kterého se účastní, aniž by nesly ekonomickou zátěž.

26. Tedy pokud jde o režijní náklady, které nese společnost VWFS v souvislosti s jejími zdanitelnými plánními, DPH na ně připadající by měla být odvedena do státního rozpočtu. Zároveň by společnost VWFS měla být zproštěna ekonomické zátěže této DPH. Tento výsledek se mně jeví nedosažitelným za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení. Každá odpověď, kterou bude možné předkládajícímu soudu poskytnout, bude proto z hlediska

soudržnosti systému DPH nedokonalá.

27. Tento rozpor je dle mého názoru výsledkem nesprávného provedení a použití ustanovení směrnice 2006/112 na leasingové smlouvy „hire purchase“ do práva Spojeného království. Každá argumentace vyplývající jak z logiky systému DPH, účelu jeho ustanovení, tak i z judikatury Soudního dvora podle mého názoru svědčí pro to, že tyto smlouvy představují jedno plnění, které nemá být rozdělováno na různá plnění posuzovaná z hlediska DPH odlišně. Toto rozdělení plnění spočívajícího v leasingu způsobuje porušení neutrality daně pro osoby povinné k dani, snížení daňových příjmů a narušení hospodářské soutěže.

28. V předmetném stanovisku tedy Soudnímu dvoru navrhuji, aby se kromě rozboru položených předložných otázek zabýval problémem daňového posouzení leasingových smluv „hire purchase“.

29. Jsem si dobře vědom toho, že tento rozbor přesahuje rámec žádosti o rozhodnutí o předložné otázce v projednávané věci. Nicméně zůstává v mezích sporu v původním řízení, jehož předmetem je zdání plnění spočívajícího v leasingu, uskutečňovaných společností VWFS. Podle ustálené judikatury přitom platí, že v rámci postupu spolupráce mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem zavedeného článkem 267 SFEU přísluší Soudnímu dvoru poskytnout vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší, aby otázky, které jsou mu položeny, případně přeformuloval. Soudní dvor může kromě toho zohlednit i normy unijního práva, na které vnitrostátní soud ve své otázce neodkázal(7). Projednávaná věc dle mého názoru takový přístup vyžaduje.

K předložným otázkám

30. Připomínám, že podstatou předložných otázek předkládajícího soudu je, zda osoba povinná k dani, která poskytuje služby složené pro účely DPH ze dvou odlišných plnění, z jednoho zdanitelného a z jednoho osvobozeného od daně, přičemž veškeré režijní náklady těchto plnění jsou zahrnuty do ceny plnění osvobozených od daně, má nárok na odpočet části DPH na vstupu z těchto režijních nákladů z toho důvodu, že jsou zčásti použity pro účely zdanitelných plnění. Jak jsem již uvedl v úvodních poznámkách, tato otázka musí být analyzována ve světle dvou základních zásad DPH: zásady daňové neutrality pro osoby povinné k dani a zásady obecného uplatňování daně.

Daňová neutralita a právo na odpočet

31. DPH je spotřební daň. I když osoby povinné k dani vybírají a odvádějí daň do státního rozpočtu, nesmí nést její ekonomickou zátěž proto, že ta spočívá zcela na spotřebiteli. Takto je definována daňová neutralita v oblasti DPH. Této neutrality je dosaženo prostřednictvím dvou mechanismů: přičtením DPH k ceně dodání nebo plnění uskutečněných osobou povinnou k dani (DPH na výstupu) a odpočtem DPH zaplacené touto osobou povinnou k dani v ceně zboží a služeb, které nabyta za účelem použití při zdanitelných činnostech (DPH na vstupu). Tyto mechanismy se opakují v každém stupni výroby a distribuce (nebo poskytnutí služeb) až ke spotřebiteli, který nemá právo na odpočet a nese tak veškerou daňovou zátěž. Pokud osoba povinná k dani nemůže odpočíst DPH na vstupu, je účetověce přerušena a břemeno daně nese tato osoba. Ve skutečnosti pak nejčastěji tato osoba povinná k dani skrytě zahrne tuto DPH do ceny svých vlastních dodání zboží či poskytnutí služeb. Tato DPH od nynějška zahrnutá do hodnoty zboží nebo služeb tak uměle zvýší DPH ze zboží a služeb, které se nacházejí v dalším stupni výrobního nebo distribučního řetězce, čímž vytvoří kaskádový účinek (nebo „daň z daně“), jev známý z jiných systémů nepřímých daní, kterému měla právo DPH zamezit. Neexistence práva na odpočet má tedy nepříznivý účinek nejen na dotyčnou osobu povinnou k dani, ale obecně na všechny dotčené

subjekty a na fungování celého systému. I když se v případě osvobození od daní s tímto negativním úinkem počítá(8), v případě zdanitelných plnění mu musí být v co nejvyšším možném rozsahu zamezeno.

32. Soudní dvůr proto klade zvláštní důraz na nárok osob povinných k dani na odpočet. Podle ustálené judikatury představuje nárok osob povinných k dani odpočet od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná a byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH, je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen. DPH se vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce, každé plnění tedy musí být posouzeno samostatně, nezávisle na DPH splatné za předcházející nebo pozdější plnění. Na výstupu musí být zboží nebo služby uplatňované k odvodu tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdanitelných plnění a na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani. Pokud jsou tyto dvě podmínky splněny, má osoba povinná k dani v zásadě právo na odpočet DPH odvedené na vstupu. Výsledek ekonomické operace je pro nárok na odpočet irelevantní, pakliže samotné plnění podléhá DPH. Je-li tedy cena dodání nižší než nákladová cena, nelze odpočet poměrně snížit podle rozdílu mezi touto cenou a těmito náklady, třebaže je uvedená cena podstatně nižší než nákladová cena, ledaže by uvedená cena byla čistě symbolická(9).

33. Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, je v zásadě nezbytná k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu a aby mohl být určen rozsah takového nároku. Nicméně Soudní dvůr rovněž přiznal nárok na odpočet DPH osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou vynaložené náklady součástí režijních výdajů této osoby povinné k dani. Takové výdaje mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani. Naproti tomu, pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozených od daní nebo nepodléhajících DPH, nemůže dojít ani k vybrání daní na výstupu, ani k odpočtu daní na vstupu(10).

34. Ve věci v původním řízení je mezi stranami nesporné, že část zboží a služeb představujících režijní náklady společnosti VWFS je použita pro účely zdanitelných plnění této společnosti, tedy pro dodání vozidel. To se zdá být logické, jelikož tato plnění se nemohou uskutečnit bez zásahu společnosti VWFS, přičemž tento zásah samozřejmě vyžaduje zapojení určitých zdrojů. Zdálo by se tedy zjevné, že společnost VWFS musí mít právo na odpočet DPH na vstupu z režijních nákladů v té míře, v jaké jsou tyto náklady použity pro účely plnění spočívajících v dodání vozidel uskutečňovaných společností VWFS.

35. Nicméně vzhledem k tomu, že tyto režijní náklady nejsou zahrnuty do ceny těchto zdanitelných plnění, ale do ceny plnění spočívajícího v poskytnutí úvodu, které je od daní osvobozené, právo na odpočet se dostává do rozporu se zásadou obecného uplatňování daní.

Právo na odpočet, cena služeb a obecné uplatňování daní

36. Podle § 1. 1 odst. 2 prvního a druhého pododstavce směrnice 2006/112 je DPH všeobecnou daní. DPH podléhá každé plnění a je vypočtená z ceny zboží nebo služby, které je předmětem plnění. Aby každé plnění bylo účinně zatíženo daní vypočítané z ceny a daň zaplacená na vstupu mohla být součástí odečtena, musí být náklady přecházejících plnění nutně zahrnuty do této ceny. To ostatně výslovně uvádí § 1. 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice 2006/112, který stanoví, že DPH podléhá „každé plnění [...] po odpote daní, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu“(11).

37. Jediná plnění, která se mohou vyhnout zdanění(12), jsou ta, která jsou osvobozena podle ustanovení směrnice 2006/112. Nicméně plnění osvobozená od daní v zásadě nezakládají právo na odpote. Jedinými výjimkami jsou zde plnění s přeshraničním prvkem: dodání uvnitř Společenství (která však budou zdaněna v členském státě pořízení), vývozy, určitá plnění v rámci mezinárodní dopravy, plnění ve prospěch mezinárodních organizací nebo velvyslanectví atd. Naproti tomu, co se týká plnění uskutečňovaných na území členského státu, nesouvisejících s mezinárodním obchodem, nestanoví směrnice 2006/112 osvobození od daní s právem na odpote, kromě dočasného zachování již platných osvobození v různých členských státech na základě článků 109 až 129 této směrnice.

38. Pokud Soudní dvůr výslovně nestanovil jako podmínku nároku na odpote, že cena zboží a služeb použitých pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani musí být jedním z nákladových prvků tvořících cenu plnění na výstupu, je to proto, že tento požadavek nutně vyplývá ze samotné logiky systému DPH.

39. Soudní dvůr považuje tento požadavek za samozřejmý, jak správně podotknul předsedávající soud ve své druhé předběžné otázce. Podle judikatury tak nárok na odpote DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, v důsledku toho předpokládá, že výdaje vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluúčících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpote(13). Stejně je tomu i v případě, kdy vynaložené náklady jsou součástí režijních nákladů osoby povinné k dani a jako takové jsou prvky spoluúčícími cenu zboží a služeb, které tato osoba poskytuje(14).

40. Je samozřejmé, že v realitě hospodářské činnosti nemusí ceny v některých zvláštních situacích pokrývat veškeré náklady. Tyto situace nemohou být pravidlem, jelikož činnost by pak nebyla výdělečná. Nicméně je poměrně obvyklé, zejména na počátku činnosti, že podnik uskutečňuje investice, jejichž výše přesahuje výši prodeje. Bude mít tedy nárok na odpote a vrácení DPH na vstupu z těchto investic, nicméně toto vrácení bude následně pokryto DPH na výstupu z budoucích plnění uskutečňovaných podnikem. Podnik na konci svého ekonomického života může být taktéž nucen prodat zboží za nižší cenu, než byly jeho pořizovací náklady, například v rámci likvidace. Taková situace je ale nutně zcela dočasná. Osoba povinná k dani, která není zřízena za účelem zisku, jako je obec, může z různých důvodů prodat zboží za cenu nižší, než byla jeho pořizovací cena(15). V takových situacích Soudní dvůr připouští osobě povinné k dani nárok na odpote v plném rozsahu(16).

41. Tyto situace však nemohou být srovnávány se situací existující v projednávané věci, kdy osoba povinná k dani pouze ve vztahu k určité části jí vykonávaných činností financuje, v souladu s ustanoveními vnitrostátního práva členského státu, pravidelně a nepřetržitě výdaje spojené se zdanitelnou činností pomocí příjmů pocházejících z činnosti osvobozené od daní. Přiznat v takovém případě nárok na odpote by znamenalo dotovat tuto osobu povinnou k dani, potažmo celé odvětví činnosti, systematicky poskytovanými vrátkami DPH na vstupu, která je v zásadě odpoteitelná, avšak v praxi odpoteitelná není z důvodu její neexistence na výstupu.

42. V tomto ohledu nesdílím názor společnosti VWFS, obsažený v jejím vyjádření, že státní

rozpočet neutrpí žádnou finanční ztrátu, protože spornou DPH na vstupu společnost VWFS zaplatí a dodavatelé ji uvedou ve svých daňových přiznáních. Tato DPH byla totiž zaplacená a uvedena v daňovém přiznání, jelikož je splatná podle ustanovení daňového práva. Je pravda, že dosti složitý mechanismus DPH vede k tomu, že jeho uplatnění je spojeno s výměnou ve směru tam a zpět mezi osobami povinnými k dani a daňovou správou, ale na konci této výměny musí státní rozpočet zpravidla vždy vykazovat kladné saldo balance: taková je povaha každého zdanění. V důsledku toho, pokud má být ze státního rozpočtu vrácena DPH vybraná na vstupu, která nebude kompenzována výběrem DPH na výstupu, státní rozpočet nepochybně utrpí ztrátu v podobě snížení daňových příjmů.

43. Komise se ve svém vyjádření ve snaze vysvětlit situaci společnosti VWFS navrhla považovat dodání vozidel uskutečňovaná společností VWFS za dodání uskutečňovaná se ztrátou, což by si společnost VWFS mohla jakožto člen skupiny dovolit, přičemž skupina by mohla tuto ztrátu kompenzovat. Podle Komise by tak část režijních nákladů společnosti VWFS připadající na dodání vozidel byla zahrnuta do ceny těchto dodání, což by v souladu s judikaturou Soudního dvora připomenutou výše zakládalo nárok na odpočet DPH na vstupu z této části režijních nákladů(17).

44. Tento uměle vykonstruovaný návrh není relevantní nejméně ze dvou důvodů.

45. Zaprvé je tento návrh v rozporu s právními předpisy Spojeného království, popsány stranami sporu v převodním řízení, které vyžadují, aby zákazníkovi byla fakturována, jakožto cena dodání vozidla, výlučně přesná cena pořízení vozidla pronajímatelem od dodavatele, bez jakýchkoli jiných nákladů. Pronajímatel tedy nemá možnost zahrnout do ceny dodání jinou částku, ani kdyby souhlasně snížil cenu vozidla pod cenu, kterou za něj sám zaplatil. Účelem tohoto požadavku je pravdivě informovat zákazníka, jehož by nebylo možné dosáhnout, pokud by pronajímatel manipuloval s pořizovací cenou vozidla.

46. Zadruhé je návrh Komise včasně nesprávný. Ve sporu v převodním řízení je totiž nesporné, že společnost VWFS neuskutečňuje žádné dodání se ztrátou, ale že financuje režijní náklady připadající na dodání pomocí příjmů z plnění poskytujícího v poskytování úveru, které je osvobozené od daně, přičemž tyto režijní náklady jsou nákladovým prvkem tvořícím cenu. Příslušnost společnosti VWFS ke skupině nemá žádný vliv na ziskovost leasingových služeb.

47. Na závěr se zdá, že přiznání nároku na odpočet DPH na vstupu z režijních nákladů financovaných pomocí příjmů z plnění osvobozených od daně společností VWFS by se rovnalo částečnému uplatnění osvobození od daně na tato plnění, společnost s nárokem na odpočet, v rozporu s čl. 1 odst. 2 prvním pododstavcem směrnice 2006/112.

Závěr této části

48. Společnost VWFS na jedné straně nepochybně používá část zboží a služeb představující její režijní náklady pro účely svých zdanitelných plnění, musí mít tedy nárok na odpočet DPH na vstupu, která zatížila jejich pořízení. Na druhé straně se tento nárok na odpočet potýká s jinými základními zásadami systému DPH. Pokládám proto za nemožné nalézt správné řešení problému, který byl nastolen v předběžných otázkách v projednávané věci, aniž bych provedl bližší rozbor daňového režimu leasingových smluv „hire purchase“ v právu Spojeného království z hlediska směrnice 2006/112.

Kvalifikace leasingových smluv „hire purchase“ z hlediska DPH

49. Soudní dvůr již několikrát poskytnul výklad ustanovení unijního práva týkajících se DPH v kontextu smluv o koupi na splátky nebo leasingových smluv. V těchto věcech se nicméně jednalo

nejastěji o určení, zda taková smlouva měla být kvalifikována jako dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Pro zjištění, zda taková smlouva představuje jediné plnění nebo několik oddělených plnění, bude třeba vycházet předně z judikatury Soudního dvora, která se týká komplexních plnění.

Judikatura Soudního dvora týkající se komplexních plnění

50. Směrnice 2006/112 neobsahuje zvláštní pravidla upravující komplexní plnění. Naopak z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice 2006/112 vyplývá, že v zásadě každé plnění musí být posuzováno jako oddělené a samostatné. Nicméně plnění spočívající z hospodářského hlediska v jediné službě nemá být uměle rozdělováno, aby nebyla narušena funkčnost systému DPH(18). Toto narušení systému DPH by bylo o to závažnější, pokud by jeden z prvků komplexního plnění byl osvobozen od daně, jako je tomu v projednávané věci.

51. V nyní již ustálené judikatuře dospěl Soudní dvůr k závěru, že za určitých okolností musí být několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, a vést tak odděleně ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. O jediné plnění se jedná, zejména pokud jsou dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani tak těsně spojena, že objektivně tvoří jediné neoddelitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Pro účely určení, zda plnění sestávající z více plnění představuje jediné plnění pro účely DPH, bere Soudní dvůr v úvahu hospodářský účel tohoto plnění i zájmy příjemce plnění(19).

52. Mimoto skutečnost, že je fakturována jediná cena nebo že byly smluvně dohodnuty oddělené ceny, nemá rozhodující význam pro účely určení, zda existují dvě nebo více oddělených a samostatných plnění nebo jediné hospodářské plnění. Plnění tedy může být považováno za jediné plnění, třebaže jsou zákazníkům fakturovány oddělené ceny za různé složky, z nichž se toto plnění skládá(20).

53. Aby bylo možné určit, zda plnění představuje jediné komplexní plnění, nebo zda se jedná o oddělená plnění, je třeba určit, zda každá složka tohoto plnění je z hospodářského hlediska sama o sobě pro zákazníka cílem, nebo zda pro něj má význam pouze komplexní plnění jakožto celek(21).

54. Na závěr, i když je v cíl vnitrostátních soudů určit, zda osoba povinná k dani poskytuje v konkrétním případě jediné plnění, a v této souvislosti provést všechna konečná posouzení skutkového stavu, je však na Soudním dvoře, aby uvedeným soudům poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být pro rozhodnutí ve věci, která je jim předložena, užitečné(22).

55. Co se týče takových leasingových smluv, o jaké jde ve věci v povodním řízení, domnívám se na rozdíl od toho, co tvrdí vláda Spojeného království a Komise ve svých písemnostech, že ve světle výše citované judikatury musí být považovány za jediné plnění, jejichž rozdělení by bylo umělé povahy.

56. Ani získání úvěru, ani pořízení nebo pronájem vozidla totiž nepředstavují samy o sobě cíl pro nájemce, který je stranou leasingové smlouvy „hire purchase“. Jeho cílem je užívání vozidla za podmínek uvedených v leasingové smlouvě, které by nebyly splněny v rámci žádného jiného způsobu pořízení vozidla. Takto nájemce na jedné straně získá nové vozidlo, jehož veškeré parametry si zvolí, jelikož pronajímatel koupí vozidlo dle potřeb konkrétního zákazníka. Nájemce má poté vozidlo ve své autonomní a výlučné dispozici (s výjimkou menších omezení) a obvykle má mimo jiné možnost stát se jeho vlastníkem při skončení smluvního vztahu. Tyto znaky odlišují leasing od prostého nájmu. Na druhé straně nájemce není povinen uhradit plnou cenu vozidla,

jelikož tato se platí ve splátkách. Nenese ani hospodářská rizika spojená s vlastnictvím vozidla, jako jsou rizika poruchy, nehody nebo nutnost likvidace vozidla na konci jeho životnosti, jelikož dokud nevyužil opce odkupu, nese tato rizika pronajímatel. Nakonec nájemce často využívá doplňkových plnění, jako je servisní údržba vozidla. Leasingová smlouva „hire purchase“ se tedy z hlediska nájemce odlišuje též od prosté koupě vozidla.

57. Nesdílím tedy názor Komise, dle něž je leasingová smlouva „hire purchase“ rovnocenná nabytí vozidla prostřednictvím poskytnutí úvěru za tímto účelem, v důsledku čehož by bylo nutné považovat tuto smlouvu za dvě oddělená plnění, přičemž jedno plnění spočívá v poskytnutí úvěru a druhé v dodání vozidla. Je pravda, že vozidlo lze pořídit různými způsoby, včetně uzavření smlouvy o bankovním úvěru.

58. Zprv by se však nejednalo o stejné smluvní strany, protože společnost VWFS dle informací obsažených v jejím vlastním vyjádření neuskutečňuje dodání vozidel mimo rámec leasingových smluv „hire purchase“ a financuje pořízení těchto vozidel pouze v rámci takových smluv. Nájemce by se tedy musel obrátit na úvěrovou instituci a poté na prodejce vozidel.

59. Z druhé, jak měl Soudní dvůr již možnost rozhodnout, skutečnost, že by tato osoba v zásadě mohla poskytnout obdobné služby, není určující pro kvalifikaci komplexního plnění. Možnost, že dílčí plnění tvořící jediné plnění budou za jiných okolností poskytována odděleně, je totiž vlastní konceptu jediného složeného plnění(23).

60. Zatímco nabytí vlastnictví vozidla, ať už prostřednictvím bankovního úvěru či nikoli, neumožňuje disponovat s vozidlem za stejných podmínek, v mnoha ohledech výhodnějších, jako jsou podmínky leasingové smlouvy „hire purchase“ popsané v bodě 56 tohoto stanoviska.

61. Nakonec, za čtvrté podle nedávné judikatury Soudního dvora(24) a v souladu s tvrzeními vlády Spojeného království vyjádřenými v její odpovědi na písemnou otázku položenou Soudním dvorem v projednávané věci, některé druhy smluv o koupi na splátky nabízené společností VWFS by měly být posuzovány nikoli jako dodání zboží, ale jako poskytování služeb, čímž se blíží spíše prostému nájmu. Podle logiky rozdělení plnění by každý pronájem mohl být posuzován tak, že zahrnuje službu poskytnutí úvěru, protože nájemné placené nájemcem pokrývá obvykle nejen odpisy předemtu smlouvy, ale rovněž jiné náklady vlastníka, včetně případných nákladů na financování.

62. Nesdílím ani obavy Komise, podle níž by kvalifikace leasingové smlouvy „hire purchase“ jako jediného zdanitelného plnění vedla k nerovnému zacházení ve srovnání s plněním spočívajícím v poskytování úvěru, které je osvobozené od daně. Poskytovatelé finančních služeb osvobozených od DPH se totiž nacházejí v jiné situaci než dodavatelé takových plnění, jako je poskytování vozidel v rámci leasingových smluv „hire purchase“(25). Jejich zdanění tedy nevede k porušení zásady daňové neutrality, ale právě naopak, protože osoby povinné k dani mohou využít svého nároku na odpočet(26).

63. Závěr, podle něhož leasingová smlouva „hire purchase“ musí být kvalifikována jako jediné plnění, spíše než jako dvě oddělená plnění, je podpořen i judikaturou Soudního dvora, která se týká daňového režimu plnění spočívajících v dodáních spojených s financováním.

Judikatura týkající se dodání spojených s financováním

64. Je pravda, jak poznamenala vláda Spojeného království, že Soudní dvůr rozhodl, ve věci týkající se smlouvy o koupi pozemku a výstavby domu, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb, který umožní svému zákazníkovi odložit platbu ceny, prostřednictvím úhrady úroků, poskytuje v zásadě úvěr osvobozený od daně ve smyslu ustanovení týkajících se DPH(27). Tento

výklad je založen zejména na požadavku rovného zacházení mezi kupujícím, který získá úvěr (ve formě odkladu zaplacení kupní ceny) od svého dodavatele, a kupujícím, který získá bankovní půjčku(28).

65. Nicméně nebezpečí takového nerovného zacházení se mi nejeví v případě takových leasingových smluv, jako jsou smlouvy, o které jde ve věci v předvodním řízení, jako prokázané. Podle pravidla distributivity násobení ve vztahu ke sčítání totiž při konstantních nákladech na financování (v procentech hodnoty financovaného zboží) platí, že pro kupujícího bude cena stejná v případě, kdy koupí zboží s DPH financuje pomocí úvěru osvobozeného od daně, jako v případě, kdy zaplatí cenu zboží bez DPH navýšenou o náklady na financování a DPH se připočte k celkové ceně(29). Odvodnění Soudního dvora v uvedeném rozsudku není tedy dle mého názoru přímo použitelné v projednávané věci.

66. Mimoto judikatura prodělala značný vývoj od vyhlášení výše uvedeného rozsudku. Dva rozsudky považuji za obzvláště relevantní.

67. Prvním je rozsudek ve věci Stock'94(30). V této věci Soudní dvůr rozhodl, že „operace [...], v jejímž rámci jeden hospodářský subjekt dodává zboží zemědělci a poskytuje mu zápujku určenou k nákupu tohoto zboží, představuje pro účely [směrnice 2006/112] jedinou operaci, v níž dodání zboží představuje hlavní plnění. Základem daně uvedené jediné operace je jak cena uvedeného zboží, tak úroky uhrazené ze zápujek poskytnutých zemědělci“ (31). V této věci šlo o vztah zemědělského družstva, v rámci něhož hospodářský subjekt poskytoval zemědělci úvěr, který ti mohli použít pouze na nákup osiva a jiných výrobních prostředků od stejného subjektu. Zemědělci platili, kromě ceny zakoupeného zboží, též úroky z poskytnuté zápujky. Jednalo se tedy, stejně jako v projednávané věci, o otázku, zda toto plnění představovalo dvě odlišná plnění, zdanitelné dodání zboží a od daně osvobozené poskytnutí úvěru, nebo jediné komplexní plnění.

68. Soudní dvůr měl zprvu za to, že poskytnutí zápujek nepředstavuje z pohledu zemědělce samostatné plnění, jelikož tyto finanční prostředky nelze volně použít; z druhé dotčený subjekt nemůže z důvodu, že nemá oprávnění jednat jako úvěrová instituce, poskytovat zemědělci zápujky, aniž jsou tyto zápujky určeny k nákupu zboží u tohoto subjektu(32), a zatímco, že dodání zboží a zápujka sledují stejný hospodářský cíl(33). Za těchto podmínek představovalo toto plnění jako celek podle Soudního dvora jedinou operaci z hlediska DPH.

69. Komise v odpovědi na jednu z otázek během jednání uvedla, že považuje tento rozsudek za „zvláštní“. Nicméně neshledávám na něm nic zvláštního, Soudní dvůr pouze zvolil funkční přístup k posuzovanému vztahu, aby určil jeho skutečnou povahu.

70. Pokud Soudní dvůr mohl takto rozhodnout v situaci, ve které kromě dodání zboží existoval skutečný finanční tok mezi dodavatelem a kupujícím, musí přitom totéž a tím spíše platit i v případě leasingové smlouvy „hire purchase“, kde jediný „tok“ představuje dodání vozidla, jehož cenu nájemce platí ze svých vlastních prostředků. Obdobně jako ve výše uvedeném rozsudku, tak i v případě leasingových smluv, o něž jde ve věci v předvodním řízení, není účel poskytnutí úvěru nezávislý na dodání zboží, pronajímatel nenabízí financování mimo rámec leasingových smluv „hire purchase“ a všechny prvky těchto smluv sledují stejný hospodářský cíl, a to nakládání s vozidlem za podmínek upravených leasingovou smlouvou „hire purchase“. Odvodnění Soudního dvora ve věci Stock'94 lze tedy plně použít i v projednávané věci.

71. Druhým je rozsudek Part Service(34), který se ještě přímějším způsobem zabývá leasingovými smlouvami a jejich rozdělením na oddělené operace. Tato věc se týkala smluv o finančním pronájmu vozidel, rozdělených na několik plnění tak, že pronajímatel dostával od nájemce, z titulu zdanitelného plnění, částku, která se v podstatě rovnala kupní ceně vozidla od

dodavatele. Zbývající část byla hrazena nájemcem jinému subjektu, patřícímu do stejné skupiny jako pronajímatel, z titulu pojistné a záruční smlouvy, tedy plnění osvobozeného od daně. Tyto částky byly následně převedeny pronajímateli. Italská daňová správa měla za to, že různé závazky převzaté stranami, třebaže byly obsaženy v různých smlouvách, představovaly jako celek jedinou smlouvu uzavřenou mezi těmi stranami. Podle daňové správy bylo protiplnění placené uživatelem za finanční pronájem uměle rozděleno za účelem snížení základu daně a úloha pronajímatele byla rozdělena mezi samotného pronajímatele a jiný subjekt(35).

72. Soudní dvůr provedl analýzu podmítných smluv ve světle své judikatury týkající se komplexních plnění(36). Poukázal především na to, že podmítné operace se vyznačují následujícími prvky:

- obě společnosti podílející se na operacích finančního pronájmu náležejí k téže finanční skupině;
- samotné plnění leasingové společnosti je rozděleno, přičemž typický prvek financování je svěřen jiné společnosti za účelem rozdělení na úrovňové, pojišťovací a zprostředkovatelské plnění;
- plnění leasingové společnosti je tak omezeno na plnění spočívající v pronájmu vozidla;
- nájemné placené nájemcem činí celkem o něco málo vyšší částku, než je kupní cena věci;
- toto plnění, nahlížené samostatně, se v důsledku toho zdá hospodářsky nerentabilní, takže životaschopnost podniku nemůže být zajištěna pouze prostřednictvím smluv uzavřených s nájemci;
- leasingová společnost dostává protiplnění z finančního pronájmu pouze díky kumulaci nájemného placeného nájemcem a částek placených druhou společností téže skupiny(37).

73. Soudní dvůr následně označil tuto praxi za v rozporu s cílem čl. 11 části A odst. 1 šesté směrnice(38), kterým je zdanit vše, co představuje protiplnění, které bylo či má být získáno od nájemce. Jelikož totiž pronájem vozidel na základě smluv o finančním pronájmu představuje poskytování služeb ve smyslu článku 6 šesté směrnice(39), toto plnění běžně podléhá dani z přidané hodnoty, u níž musí být základ daně určen v souladu s čl. 11 části A odst. 1 šesté směrnice. Sledovaným výsledkem tak bylo získání daňového zvýhodnění souvisejícího s osvobozením od daně, podle čl. 13 části B písm. a) a d) šesté směrnice(40), plnění svěřených společností, která je smluvním partnerem leasingové společnosti(41).

74. Ve věci Part Service byly předběžné otázky položeny v souvislosti se zneužitím práva, Soudní dvůr tedy neposkytl kategorickou odpověď a posouzení případného zneužívajícího účelu ponechal na předkládajícím soudu. Ve věci v původním řízení nemůže být společnost VWFS obviňována z jakéhokoli zneužití, jelikož rozdělení leasingových smluv „hire purchase“ zjevně právo Spojeného království nepřipouští, pokud jej přímo nevyžaduje. Nic to nemění na skutečnosti, že se analýza této praxe, provedená Soudním dvorem v bodě 57 rozsudku Part Service(42), plně uplatní na situaci ve věci v původním řízení, s touto výjimkou, že se v dané věci nejedná ani o dva poskytovatele, ani o dvě smlouvy, ale o jednu smlouvu s jedním poskytovatelem, přičemž k rozdělení dochází pouze v okamžiku informování nájemce o nájemném. Umělá povaha tohoto rozdělení je proto zjevnější.

75. Informace vyplývající z rozsudku citovaného v předchozím bodě jsou dle mého názoru zcela aktuální s ohledem na okolnosti věci v původním řízení. Skutečnost, že jde o praxi, kterou právo Spojeného království nepřipouští nebo vyžaduje, na tomto zjištění nic nemění. Soudní dvůr

totiž posuzuje soulad určité praxe nikoli s vnitrostátním právem členského státu, ale s ustanoveními unijního práva. Pokud má tedy za to, že rozdělení smlouvy o finančním pronájmu na jednotlivé oddělené operace je v rozporu se zásadou zdanění celého protiplnění přijatého z titulu dané operace, což přináší neoprávněné daňové zvýhodnění ve formě osvobození od daně, platí toto zjištění jak pro zneužívající praktiky osob povinných k dani, tak pro ustanovení vnitrostátního práva vyžadující takové rozdělení.

76. Na závěr této části mých úvah mám za to, že výše uvedená analýza judikatury týkající se daňového režimu komplexního plnění a konkrétněji včetně smluv o finančním pronájmu je již dostatečná pro závěr, že rozdělení leasingových smluv, o které jde ve věci v původním řízení, na zdanitelná dodání zboží a na poskytování úvodu osvobozená od daně, které připouští nebo vyžadují právní předpisy Spojeného království, je v rozporu s ustanoveními směrnice 2006/112, tak jak jsou vykládána Soudním dvorem.

77. Takový režim těchto smluv je dle mého názoru rovněž v rozporu s úelem osvobození od daně týkajícího se úrovňových operací, zakotveného v čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112, a se zásadou restriktivního výkladu výjimek.

Účel osvobození úrovňových operací od daně

78. Systém DPH je založen na všeobecném zdanění všeho zboží a služeb v každém stupni výroby a distribuce (nebo poskytnutí služeb). DPH je nicméně daní ze spotřeby, což znamená, že hospodářská zátěž daně dopadá na tomto stupni. Tato zátěž se tedy posouvá v každém stupni hospodářského cyklu do dalšího stupně, až do stupně spotřeby. Díky mechanismu odpočtu daně na vstupu se kumulace daňové zátěže týká pouze hodnoty přidané v každém stupni, přičemž daň zůstává pro hospodářské subjekty neutrální.

79. Každé osvobození od daně porušuje tento princip, čímž tak narušuje řádné fungování daňového mechanismu a zkresluje hospodářskou soutěž v důsledku porušení neutrality. Pokud je totiž zboží nebo služba osvobozená od daně, daň na vstupu nemůže být z důvodu neexistence daně na výstupu odpočtena. Se subjektem osvobozeným od daně se tedy zachází jako se spotřebitelem a on sám nese daňovou zátěž. Proto musí být veškerá osvobození od DPH vykládána striktně, tj. zpěsobem, kterým se omezí na nezbytné minimum z hlediska jejich účelu nebo důvodu jejich zavedení(43).

80. Body odvodní směrnice 2006/112 nevysvětlují důvody, které vedly normotvorce Evropské unie k daňovému osvobození finančních služeb, mimo jiné služeb poskytování úvodu. Takové osvobození nicméně existuje ve většině států, které zavedly DPH. V literatuře se všeobecně připouští, že tyto služby, spočívající pouze ve finančních pohybech, jsou příliš obtížně zdanitelné z důvodu složitosti určení daňového základu(44).

81. K výskytu takových obtíží v leasingových smlouvách nedochází. V tomto druhu smluv je na jedné straně přesně vymezené plnění spočívající v poskytnutí věci, která je předmětem smlouvy, k užívání, případně s možností nabytí jejího vlastnictví, a na straně druhé peněžní protihodnota v podobě nájemného a případných dodatečných plateb. Základ daně lze tedy snadno určit – tvoří jej veškeré platby, které pronajímatel obdrží od nájemce. Skutečnost, že tyto platby pokrývají rozličné náklady pronajímatele, tedy vedle nákladů na pořízení předmětu smlouvy i náklady na financování, režijní náklady nebo cenu doplňkových plnění, na tom nic nemění, jelikož všechny tyto náklady jsou vynakládány v souvislosti s plněním spočívajícím v přenechání předmětné věci k užívání.

82. Kvalifikace takové smlouvy, byť i částečně, jako poskytnutí úvodu tedy přesahuje nezbytný rámec osvobození stanoveného v čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 a neodpovídá cíli

tohoto osvobození. Tato kvalifikace tedy porušuje zásadu všeobecnosti zdanění uvedenou v čl. 1 odst. 2 prvním pododstavci této směrnice. Soudní dvůr ostatně použil stejné odvodnění v rozsudku Velvet & Steel Immobilien, v němž měl za to, že úelem daňového osvobození finančních operací bylo zhojení obtíží spojených s určením daňového základu a odpočitatelné částky DPH, jakož i předcházení zvýšení ceny spotřebních úvrát. Dále Soudní dvůr rozhodl, že „jelikož to, že převzetí závazku opravení nemovitosti podléhá DPH, s sebou takové obtíže nenese, není odvodňené, aby byla tato operace osvobozena“(45).

83. Je nutné v tomto směru doplnit, že kvalifikace určitého plnění jako poskytování úvrát, v rámci vnitrostátního práva členského státu, samo o sobě nestačí k tomu, aby bylo tomuto plnění přiznáno osvobození od daně stanovené směrnicí 2006/112. Podle judikatury Soudního dvora totiž osvobození od daně uvedená v čl. 135 odst. 1 směrnice 2006/112 jsou autonomními pojmy unijního práva, jejichž úelem je zabránit rozdílu v používání režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy(46).

84. Podle mého názoru tedy čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 nepředstavuje dostatečný základ pro částečné osvobození takové leasingové operace, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, od daně.

Závěr této části

85. Z těchto úvah dle mého názoru jasně vyplývá, že ve světle různých ustanovení směrnice 2006/112, tak jak jsou vykládána Soudním dvorem, nemají být leasingové operace, takového druhu jako operace, o které jde ve věci v původním řízení, rozlišována na oddělené operace dodání zboží a poskytnutí úvrát. Částečné osvobození od daně, které vyplývá z tohoto rozdělení, znevýhodňuje poskytovatele těchto služeb tím, že je zbavuje nároku na odpočet DPH na vstupu z části jejich výdajů, snižuje daňové příjmy jak rozpočtu dotyčného členského státu, tak Unie, a může narušit hospodářskou soutěž, pokud jsou stejná plnění posuzována v různých členských státech odlišně(47).

86. Nepopírám právo zákonodárce Spojeného království vyžadovat od poskytovatelů leasingu z důvodu ochrany spotřebitele, aby sdělovali nájemci zvlášť částky připadající na poizovací cenu vozidel. Tento způsob uvádění cen nicméně není určující a neměl by vést k rozlišování těchto plnění pro účely uplatnění DPH, v souladu s judikaturou citovanou v bodě 52 tohoto stanoviska(48).

Závěrečné poznámky

87. Podle mého názoru je jedinou správnou odpovědí, kterou lze na předběžné otázky v projednávané věci poskytnout, že leasingové smlouvy, o jaké se jedná ve sporu v původním řízení, představují jediné a komplexní plnění, které má podléhat zdanění, při němž dodavatelé mají nárok na odpočet celkové DPH na vstupu připadající na zboží a služby použité pro účely těchto plnění.

88. Takové řešení se samozřejmě bude moci uplatnit plně až v budoucnu. Pokud jde o předchozí situace, včetně sporu v původním řízení, je problém složitější.

89. Na straně jedné poskytovatelé leasingových služeb využívali právního daňového osvobození svých plátců z důvodu jejich rozdělení na dvě oddělené operace, z čehož jedna byla osvobozena od daně. Na druhé straně bylo toto osvobození od daně v rozporu s unijním právem, protože za obvyklého stavu věci by měly využít nároku na odpot celkové DPH na vstupu související s tímto plátcí. Vystává tedy otázka, zda mají mít nárok na tento odpot navzdory právnímu osvobození od daně.

90. Judikatura Soudního dvora poskytuje vodítka pro odpověď na tuto otázku. Vyplývá z ní, že i když je osvobození od daně stanovené vnitrostátním právem neslučitelné se směrnicí 2006/112, článek 168 této směrnice neumožňuje osobě povinné k dani využít tohoto osvobození a současně uplatnit nárok na odpot daně(49). Je pravda, že Soudní dvůr takto rozhodl v případě odpotu DPH na vstupu vztahující se na zboží a služby použité osobou povinnou k dani pouze pro účely plátců osvobozených od daně. Domnívám se nicméně, že stejné řešení by mělo být zvoleno i v případě DPH na vstupu ze zboží a služeb, které – aťkoli jsou právní použity pro účely zdanitelných plátců – tvoří jako celek nákladový prvek ceny plátců osvobozených od daně. V obou těchto situacích platí totiž stejná logika systému DPH, a sice že odpot daní na vstupu je spojen s vybráním daně na výstupu(50).

91. Subsidiární ustanovení směrnice 2006/112, podle kterých mají být leasingové služby považovány za jediné zdanitelné plátcí, zejména její článek 73, jsou podle mého názoru dostatečně přesná a bezpodmínečná, aby se jich osoby povinné k dani mohly přímo dovolávat, přičemž osoby povinné k dani mohou požadovat zdanění svých leasingových služeb jako celku, aby tak mohly využít nároku na odpot DPH na vstupu(51). Přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda je to v praxi ve věci v právním řízení možné.

Závěry

92. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené Supreme Court of the United Kingdom (Nejvyšší soud Spojeného království) následovně:

„Ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že takové leasingové smlouvy, o jaké se jedná ve věci v právním řízení, představují jediné a komplexní plátcí, které musí podléhat zdanění, přičemž poskytovatelé mají nárok na odpot celé daně z přidané hodnoty (DPH) na vstupu ze zboží a služeb použitých pro účely poskytování těchto služeb.

Osoby povinné k dani, které využily právního daňového osvobození těchto plátců v souladu s vnitrostátním právem, nemají nárok na odpot DPH na vstupu, která zatížila zboží a služby použité pro účely těchto plátců, jejichž cena byla zahrnuta do ceny plátců osvobozených od daně. Přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda lze od těchto osob povinných k dani vyžadovat úplné zdanění uvedených plátců, aby mohly využít nároku na odpot.“

1— Právní jazyk: francouzština.

- 2 Jedná se o smlouvy, které mají v různých právních řádech různé názvy („hire purchase“ v angličtině, „location-vente“ nebo „crédit-bail“ ve francouzštině, anglofonní výraz „leasing“ je užíván v řadě právních řádů, mimo jiné v německém a v polském), prostřednictvím nichž specializované společnosti nakupují investiční zboží podle požadavků svých zákazníků a vyhražují si vlastnické právo k tomuto zboží, přičemž je dají zákazníkům do pronájmu za poplatky vypořádané takovým způsobem, aby byly zajištěny odpisy tohoto zboží a pokryty náklady na financování. Obvykle smlouvy poskytují nájemcům opci odkupu pronajatého zboží, kterou mohou uplatnit na konci nájmu zaplacením ceny odpovídající odhadní zbytkové hodnotě zboží.
- 3 Úř. věst. 2006, L 347, s. 1
- 4 Tyto články nejsou v projednávané věci relevantní.
- 5 Tato cena totiž představuje pouze hodnotu vozidla a DPH na vstupu z nabytí vozidla je zcela odpočtena od DPH na výstupu z téhož vozidla.
- 6 Tato hodnota je rovna nule, s touto výjimkou, že některé platby nezahrnuté do ceny vozidla, jako jsou poplatky za předčasné splacení nebo náklady spojené s využitím opce odkupu, jsou považovány za příslušející ke zdanitelným plněním.
- 7 Viz nedávný rozsudek ze dne 13. října 2016, M. a S. (C-303/15, EU:C:2016:771, bod 16 a citovaná judikatura).
- 8 K úřelu osvobození finančních operací od daně viz bod 78 a následující tohoto stanoviska.
- 9 Naposledy viz rozsudek ze dne 22. června 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, body 30 až 35, 40 a 41).
- 10 Naposledy viz rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, body 27, 28 a 32).
- 11 Kurzivou opatřil autor stanoviska.
- 12 Kromě případností nespadaajících do systému DPH, například z toho důvodu, že jsou bezplatné.
- 13 Viz zejména rozsudky ze dne 29. října 2009, SKF (C 29/08, EU:C:2009:665, bod 57 a citovaná judikatura), jakož i ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 27).
- 14 Viz zejména rozsudky ze dne 29. října 2009, SKF (C 29/08, EU:C:2009:665, bod 58 a citovaná judikatura), jakož i ze dne 22. října 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 28).
- 15 Tak tomu bylo v řízení ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 22. června 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466).
- 16 Viz bod 32 tohoto stanoviska.
- 17 Viz body 32 a 33 předemtného stanoviska.
- 18 Viz rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 29).
- 19 Zejména viz rozsudek ze dne 8. prosince 2016, Stock'94 (C-208/15, EU:C:2016:936, bod 26, 27 a 29 a citovaná judikatura).
- 20 Zejména viz rozsudek ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere (C-276/09,

EU:C:2010:730, body 29 a 30 a citovaná judikatura).

21 Viz rozsudky ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, bod 24); ze dne 2. prosince 2010 Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, bod 30), jakož i ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 25).

22 Viz zejména rozsudek ze dne 8. prosince 2016, Stock' 94 (C-208/15, EU:C:2016:936, bod 30).

23 Viz rozsudek ze dne 27. září 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 26).

24 Viz rozsudek ze dne 4. října 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734).

25 Viz rozsudek ze dne 2. prosince 2010 Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, bod 31).

26 K dopadům osvobození od daně na neutralitu DPH viz body 78 a násl. tohoto stanoviska.

27 Rozsudek ze dne 27. října 1993, Muys' en De Winter's Bouw-en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, výrok).

28 Rozsudek ze dne 27. října 1993, Muys' en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, bod 14) a stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Muys' en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:81, body 10 a 11).

29 Vezmeme-li jako příklad zboží za 1000 eur bez daně, kdy DPH činí 20 % a celkové náklady na financování 30 %. V případě financování bankovním úvěrem nám vychází: cena zboží s DPH – 1200 eur, náklady na financování 360 eur, celkem 1560 eur. V případě koupě na splátky: cena zboží bez daně navýšená o náklady na financování 1300 eur, k tomu DPH 260 eur, celkem 1560 eur. Schématické znázornění: $(a+ta) + s(a+ta) = (a+sa) + t(a+sa)$, kde a = cena zboží bez daně, t = sazba DPH, s = náklady na financování. Inspiraci pro tyto výpočty jsem našel u Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, s. 274.

30 Rozsudek ze dne 8. prosince 2016 (C-208/15, EU:C:2016:936).

31 Rozsudek ze dne 8. prosince 2016 (C-208/15, EU:C:2016:936, první odrážka výroku).

32 To znamená naprostý obrat ve srovnání s bodem 13 rozsudku ze dne 27. října 1993, Muys' en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, podle kterého výraz poskytnutí a sjednání úvěru“ použitý pro vymezení působnosti osvobození od daně je dostatečně široké, aby zahrnovalo i úvěr poskytnutý dodavatelem zboží ve formě odkladu platby. Podle rozsudku ze dne 8. prosince 2016, Stock'94 (C-208/15, EU:C:2016:936), má být obvykle takový úvěr považován za vedlejší plnění ve vztahu k dodání zboží a nebude tedy možné jej osvobodit od daně.

33 Rozsudek ze dne 8. prosince 2016, Stock'94 (C-208/15, EU:C:2016:936, body 32 až 34).

34 Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108)

35 Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, body 8 až 17).

- 36 Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, body 48 až 53).
- 37 Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 57).
- 38 Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), jejíž znění bylo přepracováno směrnicí 2006/112. Článek 11 části A odst. 1 šesté směrnice odpovídá nyníjší článek 73 směrnice 2006/112.
- 39 Nyní články 24 až 29 směrnice 2006/112. Je nutné poznamenat, že některé smlouvy o finančním pronájmu mohou být kvalifikovány jako dodání zboží ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice 2006/112, což nic nemění na tom, že podléhají zdanění.
- 40 Nyní čl. 135 odst. 1 písm. a) a b) směrnice 2006/112.
- 41 Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, body 59 až 61).
- 42 Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).
- 43 Pokud jde o osvobození stanovené v čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112 viz rozsudek ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 34).
- 44 Viz zejména Tait, A., *Value Added Tax*. International Practice and Problems, International Monetary Fund, Washington 1988, s. 92 až 100. Viz též Parolini, A., Exemptions in VAT Law – Recent Case Law of the CJEU, v: Lang, M. (éd.), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*, Vídeň, 2016, s. 285, a Pardon J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, s. 274.
- 45 Rozsudek ze dne 19. dubna 2007, Velvet Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, bod 24).
- 46 Rozsudek ze dne 26. května 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 33 a citovaná judikatura).
- 47 V této souvislosti jako příklad poznamenám, že ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 19. září 2017, Komise v. Irsko (registrační daň), (C-552/15, EU:C:2017:698) poskytovatelé služeb nájmu a leasingu vozidel v Severním Irsku přímo konkurují poskytovatelům stejných služeb usazeným v Irsku.
- 48 Strany na jednání uvedli, že tato povinnost vyplývá ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/48/ES ze dne 23. dubna 2008, o smlouvách o spotřebitelském úvěru a o zrušení směrnice Rady 87/102/EHS (Úř. věst. 2008, L 133, s. 66). Nicméně, zaprvé, podle čl. 2 odst. 2 písm. d) této směrnice se tato nevztahuje na „smlouvy o pronájmu nebo leasingové smlouvy, u kterých není stanovena povinnost odkupu předemtu smlouvy ani ve smlouvě samotné, ani v jiné samostatné smlouvě“. Podle informací poskytnutých vládou Spojeného království v odpovědi na písemnou otázku Soudního dvora přitom žádný z druhů smluv o koupi na splátky, používaný společností VWFS, neobsahuje povinnost koupit, ale pouze její opci. Zadruhé, pokud může být dotyčná povinnost vyvozena z čl. 10 odst. 2 písm. e) směrnice 2008/48, jedná se o povinnost informovat nájemce, která nemůže určovat daňový režim plnění.
- 49 Rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 45).

50 Rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 43).

51 Viz rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 47 a obdobn? bod 56 druhá a t?etí odrážka).