



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

4. října 2017*

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 14 odst. 2 písm. b) – Dodání zboží – Motorová vozidla – Finanční leasing s opcí odkupu“

Ve věci C-164/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací soud (Anglie a Wales) (občanskoprávní senát), Spojené království] ze dne 29. ledna 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 21. března 2016, v řízení

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

proti

Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj) a A. Arabadžev, soudci,
generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: X. Lopez Bancalari, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. ledna 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd L. Allenem, barrister, a K. Prosserem, QC,
- za vládu Spojeného království G. Brown, J. Kraehling a S. Simmons, jakož i D. Robertsonem, jako zmocněnci, ve spolupráci s O. Thomasem, barrister,
- za nizozemskou vládu M. Bulterman a M. de Ree, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 31. května 2017,

vydává tento

* Jednací jazyk: angličtina.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd a Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (orgán daňové a celní správy ve Spojeném království, dále jen „daňový orgán“) ve věci kvalifikace předání vozidel na základě typové smlouvy, jakožto plnění podléhající dani z přidané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Článek 14 směrnice o DPH stanoví:
 - „1. ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
 2. Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění:
 - a) převod vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona;
 - 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 vlastnictví převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky.“
 - c) převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje [na základě komisionářské smlouvy o obstarání koupě nebo prodeje].
 3. Členské státy mohou považovat za dodání zboží předání určitých stavebních prací.“
 - 4 Podle čl. 24 odst. 1 směrnice se „poskytnutím služby“ rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.
 - 5 Článek 63 uvedené směrnice stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“
 - 6 Článek 64 odst. 1 též směrnice zní takto:

„Dodání zboží jiné než dodání, jehož předmětem je nájem zboží na dobu určitou nebo prodej zboží s odložením platby podle čl. 14 odst. 2 písm. b), a poskytnutí služby, které vede k postupným vyúčtováním nebo postupným platbám, se považuje za uskutečněné uplynutím období, ke kterým se tato vyúčtování nebo tyto platby vztahují.“
- #### *Právo Spojeného království*
- 7 Příloha 4 odst. 1 Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o dani z přidané hodnoty) provádí čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH.

- 8 Článek 189 Consumer Credit Act 1974 (zákon z roku 1974 o spotřebitelských úvěrech) definuje smlouvu o koupi na splátky jako smlouvu, jejímž předmětem je nájem zboží za pravidelné platby ze strany osoby, jíž je zboží takto pronajímáno, která stanoví, že k převodu vlastnického práva na tuto osobu dojde, pokud jsou splněny smluvní podmínky a nastane jedna či více okolností vymezených ve smlouvě, včetně využití opce ze strany této osoby.
- 9 Článek 99 zákona z roku 1974 o spotřebitelských úvěrech stanoví, že dlužník je v rámci smlouvy o koupi na splátky oprávněn kdykoli před splatností poslední platby smlouvu vypovědět. Článek 100 uvedeného zákona stanoví, že v takovém případě je dlužník povinen uhradit věřiteli částku, o kterou případně polovina „celkové ceny“ přesahuje součet již zaplacených částek a částek splatných z celkové ceny bezprostředně před ukončením smlouvy, nestanoví-li smlouva částku nižší.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 10 Mercedes-Benz Financial Services UK, dceřiná společnost společnosti Daimler AG, která má sídlo ve Spojeném království, nabízí tři typy smluv k financování užívání motorových vozidel: standardní smlouvu o nájmu zvanou „Leasing“, leasingovou smlouvu nazvanou „Hire Purchase“ a smlouvu o nájmu s opcí odkupu zvanou „Agility“, která kombinuje některé znaky prvních dvou předchozích smluv a má zákazníkům umožňovat odklad rozhodnutí mezi nájmem a koupí na pozdější dobu po předání vozidla.
- 11 Společně těmto třem typům smluv je, že si společnost Mercedes-Benz Financial Services UK ponechává po celou dobu trvání smlouvy vlastnické právo k vozidlu a nájemce hradí měsíční splátky.
- 12 Tyto typy smluv se naopak liší z hlediska možností a způsobů nabytí vozidla.
- 13 Smlouva typu „Leasing“ vylučuje jakýkoli převod vlastnického práva a stanoví maximální počet kilometrů, nad jehož rámec musí zákazník zaplatit smluvní pokutu.
- 14 Na straně druhé smlouvy typu „Hire Purchase“ a „Agility“ upravují převod vlastnického práva, avšak za rozdílných podmínek.
- 15 U prvního typu smlouvy představuje celková částka odvedených měsíčních plateb zpravidla celkovou kupní cenu vozidla spolu s náklady na financování. K nabytí vlastnictví je nutno při ukončení smlouvy uhradit pouze částku v nepatrné výši („náklady na opci“). Tato konečná platba je upravena ve smlouvě a nezávisí na využití opce. Poplatky za opci jsou hrazeny z účtu zákazníka spolu s poslední splátkou, čímž dojde k přechodu vlastnictví. Právní předpisy Spojeného království o ochraně spotřebitele však omezují částku, kterou může prodávající za podmínek smlouvy o koupi na splátky od kupujícího požadovat, takže v praxi se může zákazník vyhnout zaplacení poslední platby vypovězením smlouvy před jejím skončením.
- 16 V případě smlouvy typu „Agility“ jsou měsíční splátky zpravidla nižší než u smlouvy typu „Hire Purchase“, takže jejich celková výše činí přibližně pouze 60 % kupní ceny vozidla včetně nákladů na financování. Pokud si uživatel přeje využít opce odkupu vozidla, musí proto ještě uhradit přibližně 40 % kupní ceny. Tato „vyvazující“ částka má představovat odhadovanou průměrnou zbytkovou hodnotu vozidla na konci smlouvy. Zákazník je tři měsíce před skončením smlouvy dotázán, zda chce využít opce. Podle zjištění předkládajícího soudu využívá opci odkupu vozidla přibližně polovina nájemců.
- 17 Pro účely DPH není sporné, že smlouva typu „Leasing“ spadá do kategorie „poskytování služeb“, takže je na základě článku 64 směrnice o DPH předmětem zdanění při každé měsíční splátce, přičemž základem daně je částka měsíční platby. Nesporné je také to, že smlouva typu „Hire Purchase“

představuje naopak „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH. Podle článku 63 této směrnice proto vzniká daňová povinnost v plném rozsahu předáním vozidla, přičemž základ daně tvoří celková cena dodání.

- 18 Daňový orgán má za to, že smlouva typu „*Agility*“ představuje stejně jako smlouva typu „*Hire Purchase*“ „dodání zboží“ ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH. Požadoval proto od společnosti Mercedes-Benz Financial Services UK plné uhrazení daně v době předání vozidel, k nimž došlo na základě této smlouvy.
- 19 Mercedes-Benz Financial Services UK napadla tuto kvalifikaci u First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království], jelikož podle jejího názoru musí být smlouva typu „*Agility*“, která nutně nevyžaduje převod vlastnictví, považována za „poskytování služeb“, a povinnost k DPH vzniká proto pouze pro každou měsíční splátku.
- 20 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)] žalobu Mercedes-Benz Financial Services UK zamítl, načež tato podala odvolání k Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [vyšší soud (senát pro daňové záležitosti), Spojené království], jemuž bylo vyhověno.
- 21 Daňový orgán podal u předkládajícího soudu proti tomuto posledně uvedenému rozhodnutí opravný prostředek. Uvedený soud má za to, že vyřešení sporu, který mu byl předložen, vyžaduje výklad unijního práva a zejména čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH.
- 22 Za těchto podmínek se Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací soud (Anglie a Wales) (občanskoprávní oddělení), 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) Podpůrně, 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 čl. 14 odst. 2 dotčen tím, zda je pravděpodobné, že zákazník opci odkupu využije?
 - b) Je výše ceny splatné při využití opce odkupu relevantní pro účely určení hospodářského účelu smlouvy?“

K předběžným otázkám

- 23 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda a v jakém rozsahu je třeba výraz „smlouva o nájmu, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“ použitý v čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, vykládat v tom smyslu, že se vztahuje na takovou smlouvu o nájmu s opcí odkupu, jako je typ smlouvy dotčené ve věci v původním řízení.
- 24 Úvodem je třeba připomenout, že taková smlouva o nájmu motorového vozidla s opcí odkupu, jako je smlouva typu „*Agility*“ nabízená společností Mercedes-Benz Financial Services UK, patří mezi smlouvy nazývané smlouvy o finančním nebo kapitálovém leasingu.

- 25 Jak uvedl generální advokát v bodech 22 a 23 svého stanoviska, vyznačují se tyto smlouvy tím, že slouží jako náhrada za bezprostřední nabytí vlastnictví, jelikož leasingový nájemce může věc užívat, aniž musí v okamžiku, kdy mu je věc předána, uhradit celou kupní cenu.
- 26 Tento typ smluv může nebo nemusí mít charakteristiky srovnatelné s nabytím věci, jelikož v nich strany mohou ujednat, že se leasingový nájemce může rozhodnout uvedenou věc po uplynutí doby nájmu nabyt, či nikoli (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, body 34 a 37).
- 27 Skutečnost, že má být na konci smlouvy převedeno vlastnické právo nebo že současná hodnota splátek je prakticky totožná s prodejní hodnotou zboží, představují, samostatně nebo společně, kritéria umožňující určit, zda smlouva může být kvalifikována jako „smlouva o finančním leasingu“ (viz rozsudky ze dne 16. února 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 38 a ze dne 2. července 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, bod 30).
- 28 Kvalifikace smlouvy jako „smlouvy o finančním leasingu“ však nemá sama o sobě takovou povahu, aby skutečné předání věci uskutečněné na jejím základě bylo považováno za operaci spadající do kategorie operací podléhajících DPH. K tomu, aby bylo takové předání považováno za „dodání zboží“ ve smyslu směrnice o DPH, je ještě třeba zjistit, zda je předmětem smlouvy „nájem obsahující klauzuli, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“ ve smyslu čl. 14 odst. 2 písm. b) této směrnice.
- 29 Tato právní kvalifikace vyžaduje splnění dvou předpokladů.
- 30 Zaprvé je třeba toto ustanovení vykládat tak, že předpokládá, že smlouva, na jejímž základě dochází k předání věci, musí obsahovat výslovnou klauzuli o přechodu vlastnictví k této věci z leasingového pronajímatele na leasingového nájemce.
- 31 Ze samotného znění čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH totiž vyplývá, že toto ustanovení odkazuje nikoli na převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník, jako je tomu v případě prvního odstavce tohoto článku, ale explicitně na „nabytí vlastnictví“ k tomuto zboží.
- 32 Kromě toho používá toto ustanovení výraz „splátky“, který je rozšířený u úvěrových smluv a je naopak neobvyklý u čistě nájemních smluv, které obecně hovoří o „nájemném“.
- 33 Jak uvedl generální advokát v bodě 50 svého stanoviska, pokud smlouva obsahuje opci odkupu předmětu leasingu, lze mít za to, že obsahuje výslovnou klauzuli o přechodu vlastnictví.
- 34 Z druhého musí z ustanovení smlouvy, objektivně posuzovaných k okamžiku jejího podpisu, jasně vyplývat, že vlastnické právo k věci přejde automaticky na leasingového nájemce, jestliže smlouva bude plněna podle plánu až do jejího konce.
- 35 Z výrazu „za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“ nelze totiž vyvodit nic jiného než to, že zaplacení poslední částky leasingovým nájemcem dlužné na základě smlouvy vede právně k přechodu vlastnictví k věci, která je předmětem smlouvy, na tohoto nájemce.
- 36 Pokud smlouva upravuje doložku, která tak jako v případě typu smlouvy dotčené ve věci v původním řízení stanoví, že leasingový nájemce má možnost využít opce odkupu, je nutné příslušné spojení „za obvyklých okolností“ považovat za výraz, který odkazuje pouze na to, že smlouva plněná v dobré víře jejími stranami bude v souladu se zásadou *pacta sunt servanda* plněna předvídatelně až do jejího konce.

- 37 Jak uvedl generální advokát v bodech 51 a 53 svého stanoviska, je toto smluvně určené vyústění přechodu vlastnického práva neslučitelné s existencí skutečné ekonomické alternativy pro leasingového nájemce, která mu umožňuje, aby v okamžiku, v němž se musí rozhodnout, v závislosti na vlastních zájmech věc buď nabyl, tuto věc leasingovému pronajímateli vrátil, anebo si ji nadále pronajal.
- 38 Jinak by tomu bylo pouze tehdy, kdyby se využití opce odkupu, byť zcela formálně fakultativní, zdálo být v praxi z hlediska finančních smluvních podmínek jedinou ekonomicky rozumnou volbou, kterou by mohl leasingový nájemce učinit. Tak tomu může být zejména v případě, stanoví-li tak smlouva, pokud v okamžiku, k němuž může být opce využita, bude součet smluvních splátek odpovídat prodejní ceně věci včetně nákladů na financování a leasingový nájemce nebude muset v důsledku využití opce uhradit značnou dodatečnou částku.
- 39 Takový výklad znění čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH je potvrzen obecnou systematikou této směrnice v oblasti klasifikace zdanitelných plnění.
- 40 Jakýkoli jiný výklad by totiž nutil vnitrostátní daňové orgány u smluv, které se tak jako smlouvy v projednávané věci objektivně nepojí od počátku jejich plnění ke zdanitelným operacím, provádět šetření za účelem zjištění úmyslu smluvního partnera osoby povinné k dani k okamžiku využití opce, a případně k provedení oprav.
- 41 Taková povinnost by přitom byla v rozporu s cílem sledovaným systémem DPH, jímž je zajištění právní jistoty a usnadnění úkonů spojených s výběrem daně tím, že se až na výjimečné případy bude vycházet z objektivní povahy dotyčného plnění (obdobně viz rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP Group, C-4/94, EU:C:1995:107, bod 24).
- 42 Skutečnost, zda smlouva, na jejímž základě bylo vozidlo předáno uživateli, splňuje podmínky uvedené v tomto rozsudku, musí určit v konkrétním případě a v závislosti na okolnostech vlastních každé věci pouze vnitrostátní soud, který je příslušný k posouzení skutkového stavu.
- 43 Z výše uvedených úvah vyplývá, že výraz „smlouva o nájmu, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“ použitý v čl. 14 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH, musí být vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na typovou smlouvu o nájmu s opcí odkupu, pokud lze z finančních podmínek smlouvy vyvodit, že využití opce se jeví jako jediná ekonomicky rozumná volba, kterou bude moci nájemce v daném okamžiku učinit, pokud je smlouva plněna až do konce, což musí ověřit vnitrostátní soud.

K nákladům řízení

- 44 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Výraz „smlouva o nájmu, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky“ použitý v čl. 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 se vztahuje na typovou smlouvu o nájmu s opcí odkupu, pokud lze z finančních smluvních podmínek vyvodit, že využití opce se jeví jako jediná ekonomicky rozumná volba, kterou bude moci nájemce v daném okamžiku učinit, pokud je smlouva plněna až do konce, což musí ověřit vnitrostátní soud.

Podpisy.