



## Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA  
MACIEJA SZPUNARA  
od 31. svibnja 2017.<sup>1</sup>

**Predmet C-164/16**

**Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs  
protiv  
Mercedes Benz Financial Services UK Ltd**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)  
(Žalbeni sud, Engleska i Wales, Građanski odjel, Ujedinjena Kraljevina)

„Zahtjev za prethodnu odluku – PDV – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 14. stavak 2. točka (b) –  
Isporuka robe – Ugovor o leasingu s opcijom kupnje za velik iznos”

1. Ugovor o *leasingu* i dalje stvara poteškoće pri tumačenju s obzirom na odredbe koje se odnose na porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV). S obzirom na mješovit karakter tog ugovora, nije uvijek očito treba li ga kvalificirati kao isporuku robe ili usluga. Međutim, ta kvalifikacija ima značajne posljedice za porezne obveznike.

2. Iako je Sud već odlučivao u brojnim predmetima koji se odnose na ugovor o *leasingu*, u nijednom od njih nije utvrđena konačna kvalifikacija te transakcije s obzirom na PDV. U ovom će predmetu Sud imati priliku dati dodatna pojašnjenja o tom pitanju.

### Pravni okvir

### Pravo Unije

3. Člankom 14. Direktive 2006/112/EZ<sup>2</sup> predviđa se:

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

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

[...]

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

[...]”

<sup>1</sup> Izvorni jezik: poljski

<sup>2</sup> Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

4. U skladu s člankom 24. stavkom 1. te direktive:

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

### **Zakonodavstvo Ujedinjene Kraljevine**

5. Članak 14. stavak 2. točka (b) Direktive 2006/112 prenesen je u pravo Ujedinjene Kraljevine u točki 2. podtočki (b) Priloga 4. Value Added Tax Act 1994 (Zakon o PDV-u iz 1994.), u vezi s člankom 5. tog istog zakona.

6. Člankom 99. Consumer Credit Act 1974 (Zakon o potrošačkom kreditu iz 1974.) predviđa se da, u bilo kojem trenutku prije dospijea posljednje isplate dužnika na temelju ugovora o najmu s pravom kupnje („hire purchase agreement”) koji podliježe navedenom zakonu, dužnik ima pravo raskinuti ugovor uz otkazni rok, nakon što je po potrebi isplatio iznos izračunan u skladu s člankom 100. navedenog zakona.

7. U članku 189. Zakona o potrošačkom kreditu iz 1974. ugovor o najmu s pravom kupnje („hire purchase agreement”) definira se kao ugovor prema kojem se roba daje u najam u zamjenu za periodična plaćanja osobe kojoj je roba dana u najam i njime se predviđa da najmoprimac postaje vlasnik robe ako se poštuju ugovorne klauzule i ako se ispuni jedan ili više određenih uvjeta, među kojima i onaj da najmoprimac iskoristi opciju kupnje te robe.

### **Činjenice, postupak i prethodna pitanja**

8. Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd (u daljnjem tekstu: društvo MBFS) društvo je kći društva Daimler AG sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini. Pruža financijske usluge povezane s upotrebom i kupnjom vozila. U tom pogledu nudi tri vrste standardnih ugovora za upotrebu vozila: najam („leasing”), ugovor vrste „najam s pravom kupnje” („hire purchase”) i mješovit ugovor nazvan „Agility”.

9. Ugovorom o najmu (*leasing*) najmoprimcu se ne omogućuje da po isteku ugovora kupi vozilo. Među strankama u glavnom postupku nije sporno da je taj ugovor isporuka usluga u smislu odredbi o PDV-u. Suprotno tome, ugovor o najmu s pravom kupnje („hire purchase”) osmišljen je tako da zbroj najamnina u načelu odgovara cijeni vozila, uključujući troškove financiranja. Ugovorom se mogu predvidjeti jednaki obroci ili znatno viši iznos posljednjeg obroka (tzv. „balloon payment”), ali je kupac u načelu dužan platiti sve obroke. Te se obveze može osloboditi samo raskidom ugovora, što je moguće na temelju gore navedenih odredbi o potrošačkom kreditu. Prema ugovoru kupac može kupiti vozilo po isteku ugovora, a u tom je slučaju dužan platiti posljednji simboličan iznos (obično 95 GBP). Međutim, budući da zbroj obroka odgovara ukupnoj cijeni vozila, financijski je besmisleno odbiti opciju kupnje vozila koje je u cijelosti plaćeno. U glavnom postupku nije sporno da je ugovor o najmu s pravom kupnje („hire purchase”) isporuka robe u smislu odredbi Zakona o PDV-u.

10. Glavni postupak odnosi se na ugovor „Agility” i na njegovu kvalifikaciju s obzirom na odredbe Zakona o PDV-u.

11. Taj je ugovor osmišljen tako da najmoprimac po isteku trajanja najma ima opciju kupnje vozila pod uvjetom da plati posljednji iznos („optional purchase payment”) koji odgovara prosječnoj vrijednosti vozila predviđenoj na datum kupnje (u primjerima koje je dao sud koji je uputio zahtjev, taj se iznos kreće između 42 i 48 % od početne cijene); zbroj obroka odgovara preostaloj vrijednosti vozila, uključujući troškove financiranja. Prema utvrđenjima suda koji je uputio zahtjev, u prosjeku polovina kupaca izvrši opciju kupnje vozila.

12. Prema mišljenju Her Majesty's Revenue and Customs (porezno tijelo Ujedinjene Kraljevine), ugovor „Agility” predstavlja isporuku robe u smislu odredbi o PDV-u. To je tijelo potvrdilo to tumačenje u poreznom mišljenju od 16. prosinca 2008. Društvo MBFS je 23. prosinca 2008. pobijalo tu odluku pred prvostupanjskim sudom koji je 17. prosinca 2012. odbio tužbu. Međutim, ta je presuda ukinuta u drugom stupnju presudom od 2. svibnja 2014., što je porezno tijelo osporavalo pred sudom koji je uputio zahtjev.

13. U tim je okolnostima Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Žalbeni sud, Engleska i Wales, Građanski odjel, Ujedinjena Kraljevina) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Koje je značenje riječi ‚s ugovorom [...] kojim se utvrđuje prijenos vlasništva, pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja, najkasnije po izvršenju konačne otplate [otplati posljednjeg obroka]’ iz članka 14. stavka 2. točke (b) Direktive 2006/112?
2. Konkretnije, u okolnostima poput onih u ovom slučaju, nalaže li se izrazom ‚pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja’ da porezno tijelo samo utvrdi postojanje opcije kupnje koju treba iskoristiti najkasnije po otplati posljednjeg obroka?
3. Drugim riječima, nalaže li se izrazom ‚pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja’ da nacionalno tijelo učini nešto više i utvrdi gospodarski cilj ugovora?
4. Ako je odgovor na treće pitanje potvrđan:
  - (a) Bi li analiza vjerojatnosti da kupac iskoristi takvu opciju trebala utjecati na tumačenje članka 14. stavka 2. Direktive 2006/112?
  - (b) Je li iznos cijene koji se plaća pri izvršavanju opcije kupnje relevantan za utvrđivanje gospodarskog cilja ugovora?”

14. Taj zahtjev za prethodnu odluku Sud je zaprimio 21. ožujka 2016. Društvo MBFS, vlada Ujedinjene Kraljevine, nizozemska vlada i Komisija podnijeli su očitovanja. Društvo MBFS, vlada Ujedinjene Kraljevine i Komisija zastupani su na raspravi održanoj 19. siječnja 2017.

15. Prema mišljenju društva MBFS, vlade Ujedinjene Kraljevine i Komisije, članak 14. stavak 2. točka (b) Direktive 2006/112 primjenjiv je na ugovore koji sadržavaju opciju kupnje robe koja je predmet ugovora u skladu s uvjetima prema kojima je sigurno ili vrlo vjerojatno da će najmoprimac izvršiti tu opciju. Vlada Ujedinjene Kraljevine pak smatra da nije relevantno izvršava li se prijenos vlasništva nad robom koja je predmet ugovora automatski ili je taj prijenos fakultativan. Prema njezinu mišljenju, članak 14. stavak 2. točka (b) Direktive 2006/112 uvijek je primjenjiv kada najmoprimac stekne vlasništvo nad robom koja je predmet ugovora po otplati posljednjeg obroka, čak i ako je plaćanje tog posljednjeg obroka fakultativno.

## Ocjena

16. Sud koji je uputio zahtjev prethodnim pitanjima koja postavlja u ovom predmetu i koja valja zajedno analizirati u biti želi utvrditi predstavlja li i, ovisno o slučaju, pod kojim uvjetima, ugovor o najmu s opcijom kupnje robe koju može izvršiti najmoprimac po završetku razdoblja najma isporuku robe u smislu članka 14. stavka 2. točke (b) Direktive 2006/112. Predlažem da tu ocjenu započnemo s ispitivanjem teksta te odredbe.

## Tumačenje članka 14. stavka 2. točke (b) Direktive 2006/112

17. Iz teksta članka 14. stavka 2. točke (b) Direktive 2006/112 proizlazi da se ta odredba odnosi na ugovore čiji je predmet prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik, ali u čijem je okviru prijenos tog prava odgođen, tako da do tog prijenosa ne dolazi čim se roba preda kupcu, nego isključivo u trenutku kada kupac plati ukupnu cijenu robe.

18. Takvi su ugovori često mješovitog karaktera jer obuhvaćaju obilježja ugovora o najmu i ugovora o kupnji. To je osobito vidljivo u nazivima tih ugovora u određenim jezicima, kao „hire purchase” na engleskom ili „location-vente” na francuskom jeziku. U okviru takvog ugovora, najmodavac/prodavatelj obvezuje se da će najmoprimcu/kupcu staviti robu na raspolaganje na određeno razdoblje, a zatim, nakon što taj najmoprimac/kupac plati sve obroke, da će na njega prenijeti vlasništvo nad tom robom. Suprotno tome, najmoprimac ima isključivo pravo korištenja robe i, također, po isteku ugovora, odabirom ili automatski, stječe pravo vlasništva nad tom robom, a u zamjenu se obvezuje isplatiti sve obroke predviđene ugovorom, koji zajedno odgovaraju kupovnoj cijeni robe koja je predmet ugovora.

19. U okviru te vrste ugovora, točno je da najmoprimac/kupac stječe vlasništvo s vremenskom odgodom, ali to se odvija „pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja”, s obzirom na to da je to stjecanje rezultat uobičajenog ispunjenja ugovora. Samo je u iznimnim okolnostima moguće da do prijenosa vlasništva ne dođe, osobito kad jedna od strana raskine ugovor. Pravo na raskid ugovora proizlazi iz samog ugovora (na primjer kad jedna od strana ne ispunjava svoje obveze) ili iz zakonskih odredbi. Međutim, pravo na raskid ugovora ni na koji način ne mijenja pravnu kvalifikaciju tog ugovora s obzirom na članak 14. stavak 2. točku (b) Direktive 2006/112 jer je posljedica „uobičajenog tijeka događaja” prijenos vlasništva.

20. U okviru te vrste ugovora do prijenosa vlasništva dolazi pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja kada najmoprimac/kupac plati ukupnu cijenu, s time da taj prijenos, osim toga, može biti uvjetovan jednostranom izjavom namjere najmoprimca/kupca da će izvršiti opciju kupnje robe koja je predmet ugovora. Pojam „[posljednji obrok]” iz članka 14. stavka 2. točke (b) Direktive 2006/112 treba shvatiti u tom kontekstu. Stoga se radi o isplati konačnog iznosa koju je na temelju ugovora najmoprimac/kupac dužan izvršiti.

21. Podredno (budući da se to ne odnosi na ovaj predmet), treba dodati da se članak 14. stavak 2. točka (b) Direktive 2006/112, osim na ugovore o najmu s pravom kupnje, odnosi i na ugovore o kupnji na rate, prema kojima se roba koja je predmet ugovora predaje kupcu prije plaćanja ukupne cijene, ali se vlasničko pravo prenosi na kupca tek nakon što ispuni tu obvezu. Takvi ugovori ne sadržavaju elemente najma, nego su funkcionalno slični ugovorima o najmu s pravom kupnje.

## Leasing

22. Ugovori o najmu s pravom kupnje pripadaju kategoriji ugovora o *leasingu* u širem smislu riječi. Pojam „leasing” nije precizno definiran te može obuhvaćati vrlo različite ugovore. Međutim, njegova je svojstvena značajka da je ugovor o *leasingu*, sa stajališta primatelja *leasinga*, često zamjena za stjecanje vlasništva nad robom koja je predmet ugovora; primatelj *leasinga* može je upotrebljavati kao vlasnik, a da pritom ne treba odjednom isplatiti ukupnu kupovnu cijenu, pri čemu najamnine koje je tijekom trajanja ugovora o *leasingu* plaćao primatelj *leasinga* (ili eventualno kasniji primatelji *leasinga*) ipak trebaju u načelu pokriti troškove davatelja *leasinga* za stjecanje, amortizaciju i financiranje robe.

23. Ugovorom se po isteku *leasinga* može predvidjeti prijenos vlasništva nad robom koja je njegov predmet, ali to nije obvezni element. Ugovori o *leasingu* najčešće sadržavaju opciju kupnje. Radi se o jednostranoj obvezi davatelja *leasinga* da na primatelja *leasinga* prenese vlasništvo nad predmetom ugovora kad taj primatelj *leasinga* izvrši tu opciju i ispuni uvjete iz ugovora u tom pogledu. U pravilu, jedan je od tih uvjeta da se plati određeni iznos koji može izrazito varirati od isključivo simboličnog iznosa do znatnog dijela vrijednosti robe.

24. Prema sudskoj praksi Suda, ugovor o *leasingu* treba u načelu kvalificirati kao isporuka usluga<sup>3</sup>. Sud je međutim presudio u svojoj presudi Eon Aset Menidjmont<sup>4</sup>, kao i u presudi NLB Leasing<sup>5</sup> upućivanjem na prvu presudu, da u određenim okolnostima ugovor o *leasingu* može predstavljati isporuku robe. U tim je presudama odlučio da, „ako ugovor o *leasingu* [...] pre[d]viđa bilo prijenos vlasništva [nad robom koja je predmet ugovora] na primatelja *leasinga* po isteku valjanosti tog ugovora bilo da primatelju *leasinga* omogućuje raspolaganje bitnim odrednicama prava vlasništva nad [navedenom robom], s obzirom na to da je većina koristi i rizika svojstvenih pravnom vlasništvu nad tom [robom] prenesena na primatelja *leasinga*, a diskontirani iznos obroka je praktički istovjetan tržišnoj vrijednosti robe, transakciju treba smatrati stjecanjem [robe] [...]”<sup>6</sup>.

### Međunarodni računovodstveni standardi u pogledu leasinga

25. Sud je došao do tog zaključka na temelju međunarodnih računovodstvenih standarda koji su Uredbom (EZ) br. 1126/2008<sup>7</sup> uvedeni u pravo Unije. *Leasing* je opisan u međunarodnom računovodstvenom standardu br. 17 (u daljnjem tekstu: MRS 17). Postojanje klauzule kojom se predviđa da se vlasništvo nad robom koja je predmet *leasinga* po isteku ugovora prenosi na primatelja *leasinga* i činjenica da je zbroj najamnina u načelu jednak tržišnoj vrijednosti navedene robe u biti odgovaraju, kao što ističe Komisija u svojim očitovanjima, dvama kriterijima koji „pojedinačno ili u kombinaciji obično dovode do razvrstavanja najma kao financijskoga najma”, u skladu s točkom 10. podtočkama (a)<sup>8</sup> i (d)<sup>9</sup> MRS-a 17.

26. Financijski najam (ili *leasing*) smatra se oblikom ulaganja primatelja *leasinga* u robu koja je predmet *leasinga*. Tako je situacija u kojoj se nalazi primatelj *leasinga* slična situaciji vlasnika, koji ima sve pogodnosti i prihvaća sve rizike svojstvene upotrebi robe koju je uzeo u *leasing*. Ta se pojava ponekad naziva „gospodarsko vlasništvo”<sup>10</sup>. Međutim, financijski najam nužno ne podrazumijeva konačan prijenos formalnog vlasničkog prava na primatelja *leasinga*, na primjer u slučaju u kojem je trajanje *leasinga* jednako trajanju razdoblja rentabilne upotrebe robe koja je predmet *leasinga*. Financijski najam često ugovaraju tri strane, a u tom odnosu davatelj *leasinga* (obično kreditna institucija ili poduzetnik specijaliziran za *leasing*) osigurava samo financiranje, a dobavljač primatelju *leasinga* izravno isporučuje robu koja je predmet *leasinga*. U nekim se pravnim sustavima isključivo financijski najam kvalificira kao „pravi” *leasing*<sup>11</sup>.

3 Presude od 17. srpnja 1997., ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, t. 11.), i od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 61.)

4 Presuda od 16. veljače 2012. (C-118/11, EU:C:2012:97)

5 Presuda od 2. srpnja 2015. (C-209/14, EU:C:2015:440)

6 Presude od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 40.) i od 2. srpnja 2015., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, t. 30.)

7 Uredba Komisije (EZ) br. 1126/2008 od 3. studenoga 2008. o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća (SL 2008., L 320, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 13., svezak 46., str. 3.)

8 U skladu s kojom se „najmom [...] prenosi vlasništvo nad imovinom na najmoprimca po završetku razdoblja najma”.

9 Prema kojoj se „na početku najma sadašnjom [...] vrijednosti minimalnih plaćanja najma pokriva gotovo čitava poštena vrijednost imovine dane u najam”.

10 Vidjeti presudu od 8. veljače 1990., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, t. 10.).

11 Na primjer, institucija *leasinga* u francuskom pravu ili ugovor o *leasingu* koji je uređen poljskim Građanskim zakonikom (vidjeti Bénédicte, F., „Le crédi-bail financier en France”, Uniform Law Review, br. 1-2/2011, str. 291. do 332.; Katner, W. J., „Leasing in the Polish civil code”, *ibid.*, str. 401. do 414.). Vidjeti također von Bar, Ch. i drugi (izd.), Principles, Definitions and Model Rules of European Private Law, Sellier, München, 2009., str. 292., u kojem se, u skladu s anglosaksonskom pravnom tradicijom, najam s mogućnosti kupnje (*leasing*) izjednačuje s običnim ugovorom o najmu (ponekad kvalificiranim kao „true lease”), dok ugovori „hire purchase” nisu uključeni u tu kategoriju.

27. Prema mojem mišljenju, iz gore navedenih presuda Suda ipak ne proizlazi da se svi ugovori o *leasingu* koji se mogu kvalificirati kao financijski najam na temelju MRS-a 17 trebaju smatrati isporukom robe u smislu članka 14. stavka 2. točke (b) Direktive 2006/112.

28. Cilj je međunarodnih računovodstvenih standarda uskladiti knjiženja kako bi što bolje odražavala gospodarsku i financijsku stvarnost poduzetnika, čak i ako to ne odgovara formalnoj pravnoj situaciji. Tako se roba koja je predmet financijskog najma upisuje u imovinu iskazanu u bilanci primatelja *leasinga*, iako primatelj nije niti neće steći vlasništvo. Točka 21. MRS-a 17 odnosi se izričito na tu situaciju<sup>12</sup>. U skladu s točkom 8. MRS-a 17, najam se klasificira kao financijski najam ako se njime na primatelja *leasinga* prenose „svi značajni rizici i koristi povezani s vlasništvom”. U tom je kontekstu riječ o ekonomskim pojmovima kojima se definiraju dobit i gubitci koji mogu biti posljedica upotrebe, u svrhu gospodarske djelatnosti, robe koja je predmet *leasinga*.

29. Osim toga, knjiženje određene transakcije osobito se temelji na poznavanju poduzetnika stvarne gospodarske naravi transakcije i njezinu željenom učinku. Čak se i u točki 9. MRS-a 17 navodi da „[p]rimjena ovih definicija u različitim okolnostima u kojima se nalaze najmodavac i najmoprimac može dovesti do toga da oni isti najam različito klasificiraju. Na primjer, to može biti slučaj ako najmodavac ima koristi od jamstva za ostatak vrijednosti koje je osigurala stranka koja nije povezana s najmoprimcem”.

30. Međutim, pravne odredbe imaju drukčiju logiku. Pravilna pravna kvalifikacija primijenjenih ugovornih rješenja i mogućnost tijela javne vlasti (upravna i sudska) da nadziru tu kvalifikaciju uz predvidljivi ishod važnije su od gospodarskog rezultata određene transakcije. Pravna kvalifikacija treba odgovarati objektivnoj ocjeni transakcije kao konkretnog pravnog događaja, pri čemu se s tom ocjenom, koliko je to moguće, moraju slagati sve osobe i tijela koja su dio pravnih odnosa.

31. Iz prethodnih razloga, smatram da pravna sigurnost zahtijeva da se ugovori o *leasingu* ne kvalificiraju kao isporuka robe u svrhu PDV-a osim ako se može sa sigurnošću smatrati da će primatelj *leasinga*, pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja, steći vlasništvo najkasnije po isteku ugovora. Prema mojem mišljenju, to je potkrijepljeno argumentacijom koja slijedi.

### **Ugovori o leasingu i kategorije transakcija u Direktivi 2006/112**

32. Člankom 2. stavkom 1. Direktive 2006/112 predviđaju se dvije glavne kategorije oporezivih transakcija: isporuka robe i isporuka usluga (kao i stjecanje robe unutar Zajednice i uvoz robe, koji međutim, na funkcionalnom planu, predstavljaju poseban oblik isporuke robe). U skladu s člankom 14. stavkom 1. Direktive 2006/112, isporuka robe definira se, u načelu, kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”. Kategorija isporuke usluga, međutim, nije definirana. U skladu s člankom 24. stavkom 1. Direktive 2006/112, isporuka usluga znači „svaka transakcija koja ne čini isporuku robe”. Prema mojem mišljenju, tako se isporukom robe može smatrati samo transakcija koja stvarno odgovara definiciji iz članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112 ili koja je eventualno izjednačena s isporukom robe na temelju drugih izričitih odredbi navedene direktive, među kojima je članak 14. stavak 2. točka (b). Sve druge transakcije čine isporuku usluga.

<sup>12</sup>

„Transakcije i drugi događaji obračunavaju se i iskazuju u skladu s njihovim sadržajem i financijskom stvarnošću, a ne samo na temelju pravnoga oblika. Iako zbog pravnoga oblika ugovora o najmu najmoprimac ne može steći zakonsko pravo vlasništva nad unajmljenom imovinom, u slučaju financijskoga najma sadržaj i financijska stvarnost su takvi da najmoprimac stječe gospodarske koristi od uporabe unajmljene imovine tijekom većeg dijela njegova gospodarskog vijeka u zamjenu za preuzetu obvezu da će za to pravo plaćati iznos koji je na početku najma približno jednak poštenoj vrijednosti imovine, te s tim povezane financijske troškove.”

33. Članak 14. stavak 1. Direktive 2006/112 ne odnosi se na prijenos vlasničkog prava nego na prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik. Cilj je te formulacije učiniti definiciju isporuke robe neovisnom o različitim propisima država članica koji se odnose na vrijeme i način prijenosa vlasničkog prava na temelju ugovora o kupnji ili drugih pravnih događaja. Razlika se, na primjer, može odnositi na pitanje prenosi li se vlasništvo u trenutku sklapanja ugovora ili isključivo u trenutku predaje stvari, o čemu će ovisiti trenutak nastanka porezne obveze. U svakom slučaju, da bi kupac stekao pravo raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik ipak se zahtijeva da se u tom trenutku prenese vlasničko pravo ili eventualno neko drugo stvarno pravo kojim se dodjeljuju ovlasti slične onima koje proizlaze iz vlasničkog prava.

34. Točno je da je Sud više puta presudio da se pojam isporuke robe ne odnosi samo na prijenos vlasništva u oblicima koji su predviđeni mjerodavnim nacionalnim pravom, nego obuhvaća sve transakcije prijenosa materijalne imovine u kojima jedna stranka ovlašćuje drugu stranku da njome raspolaže kao da je vlasnik te imovine<sup>13</sup>.

35. Međutim, te se presude odnose na trenutak u kojem je roba isporučena (predmet Shipping and Forwarding Enterprise Safe), na osobu koja ju je isporučila (predmeti Auto Lease Holland i Fast Bunkering Klaipėda) ili na pitanje treba li prijenos prava raspolaganja robom proizaći iz formalnog ugovora ili može biti posljedica činjeničnih okolnosti, kao što je stupanje u posjed u dobroj vjeri (predmet Ewita-K). Svi su se ti predmeti odnosili na slučajeve u kojima se vlasništvo već prenijelo ili se tek trebalo prenijeti u skladu s ugovorom sklopljenim među stranama i u kojima su se trebale utvrditi samo točne okolnosti tog prijenosa, koje su bile važne za utvrđivanje poreznih obveza predmetnih subjekata.

36. Sud je samo u predmetu Eon Aset Menidjmont smatrao da je postojanje isporuke robe moguće utvrditi u situaciji u kojoj nije jasno ili barem u kojoj ne proizlazi iz prikaza činjeničnog stanja je li se ugovorom o *leasingu*, koji je ispitan u tom predmetu, predvidio prijenos vlasničkog prava nad robom koja je predmet *leasinga* na primatelja *leasinga*. Unatoč toj dvojbi, Sud je presudio da se uzimanje robe u *leasing* može smatrati stjecanjem kapitalnog dobra ako se ugovorom o *leasingu* predviđa prijenos vlasništva nad tom robom na primatelja *leasinga* ili ako potonji raspolaže bitnim odrednicama prava vlasništva nad tom robom i, osobito, ako je na njega prenesena većina koristi i rizika svojstvenih pravnom vlasništvu nad vozilom, a diskontirani iznos obroka praktički je istovjetan tržišnoj vrijednosti robe. Prema mojem mišljenju, ta se ocjena treba pojasniti s obzirom na tekst i cilj članka 14. stavka 2. točke (b) Direktive 2006/112.

37. Kao što sam već gore naveo, cilj je definicije isporuke robe iz članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112 učiniti taj pojam neovisnim o formalnim pravnim aspektima vremena i načina prijenosa vlasništva koji se predviđaju pravnim poretcima različitih država članica. Stoga, kako bi se odredio porezni obveznik PDV-a i trenutak nastanka porezne obveze, može se zanemariti formalni prijenos vlasničkog prava te se usmjeriti na stvarni prijenos prava raspolaganja robom.

38. Prema mojem mišljenju, to je međutim samo moguće ako se, u određenom trenutku, pravna i činjenična situacija usklade formalnim prijenosom vlasničkog prava (ili prava kojim se dodjeljuje slična ovlast) ili utvrđenjem da su određene okolnosti dovele do prijenosa tog prava.

<sup>13</sup> Vidjeti osobito presude od 8. veljače 1990., Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, t. 7.); od 6. veljače 2003., Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, t. 32.); od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 39.); od 18. srpnja 2013., Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, t. 33.), i od 3. rujna 2015., Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, t. 51.).

39. Situacija može biti drukčija samo u slučaju proizvoda koji su prirodno i nužno namijenjeni za potrošnju<sup>14</sup>. U takvom slučaju, budući da pravo na upotrebu robe podrazumijeva mogućnost njezine potrošnje, to je pravo na upotrebu do te mjere slično vlasničkom pravu da ga je opravdano smatrati isporukom robe u smislu odredbi o PDV-u.

40. Suprotno tome, kad se radi o robi koja se ne troši i koju korisnik, na primjer primatelj *leasinga*, po isteku trajanja razdoblja upotrebe, u načelu, treba vratiti, ne možemo govoriti o prijenosu prava raspolaganja robom kao vlasnik. Stoga se predaja robe primatelju *leasinga* može smatrati isporukom robe samo ako je sigurno da će primatelj *leasinga*, pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja, steći vlasništvo po isteku ugovorenog vremenskog razdoblja *leasinga*. U takvom se slučaju primatelj *leasinga* nalazi u položaju sličnom onom vlasnika, međutim njegovo je pravo raspolaganja robom privremeno ograničeno.

41. Takvo je tumačenje osobito opravdano na temelju članka 14. stavka 2. točke (b) Direktive 2006/112 koji se ne odnosi na prijenos prava raspolaganja robom, nego izričito na stjecanje vlasništva. Prema mojem mišljenju, time se dokazuje da je namjera zakonodavca bila da ugovori, čija je posljedica prijenos vlasništva, čak i ako je taj prijenos odgođen u odnosu na vrijeme predaje robe (budućem) kupcu, budu obuhvaćeni područjem primjene te odredbe. Formulirajući tu odredbu, zakonodavac je jednostavno odlučio da će se cjelokupna transakcija otpočeka kvalificirati kao isporuka robe.

42. Stoga, prema mojem mišljenju, članak 14. stavak 2. točku (b) Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se isključivo primjenjuje na ugovore o *leasingu* na temelju kojih je sigurno da će se vlasništvo, pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja, prenijeti na primatelja *leasinga* po isteku ugovora.

43. To osobito vrijedi i za ugovore o najmu s pravom kupnje, prema kojem zbroj obroka koje se najmoprimac obvezuje isplatiti odgovara ukupnoj cijeni robe uzete u *leasing*, čije se vlasništvo prenosi na najmoprimca na temelju ugovora po otplati posljednjeg obroka. U okviru tako uspostavljenog pravnog odnosa, mogućnost da najmoprimac ne stekne vlasništvo nad robom postoji samo ako jedna od strana ne ispuni uvjete ugovora ili ga raskine. Međutim, to se može dogoditi sa svim vrstama ugovora. Uostalom, u tom se slučaju člankom 90. Direktive 2006/112 predviđa mogućnost odgovarajuće prilagodbe PDV-a.

44. Prema mojem mišljenju, također je moguće pretpostaviti da, kad zbroj najamnina *leasinga* koje se primatelj *leasinga* obvezuje isplatiti odgovara ukupnoj cijeni robe, na način da primatelj *leasinga* može, nakon što je platio sve najmnine, steći pravo vlasništva nad tom robom, a da pritom ne snosi druge troškove ili da plati samo simboličan iznos, vjerojatnost prijenosa vlasništva nad robom uzetom u *leasing* gotovo je sigurna jer bi se u suprotnom djelovanje primatelja *leasinga* smatralo ekonomski nerazumnim.

45. Međutim, ta pretpostavka podrazumijeva da je ugovorom o *leasingu* predviđena opcija kupnje robe u korist primatelja *leasinga*, drugim riječima, da je prijenos vlasništva uvjetovan isključivo voljom primatelja *leasinga*. Naime, samo je pod tim uvjetom opravdana pretpostavka razumnog ponašanja primatelja *leasinga*. Očito je da je također moguće predvidjeti posebne situacije u kojima se vlasništvo ne prenosi iako najmnine koje je isplatio primatelj *leasinga* odgovaraju ukupnoj cijeni robe, na primjer kad su predmet *leasinga* specijalizirani strojevi ili alati za koje je teško pronaći kupca i kad trajanje ugovora obuhvaća cjelokupno razdoblje u kojem je primatelju *leasinga* ta roba gospodarski korisna. Međutim, radi se o iznimnim slučajevima koji se mogu kao takvi i tretirati u pogledu PDV-a.

<sup>14</sup> Na primjer, goriva, kao u presudama od 6. veljače 2003., *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), i od 3. rujna 2015., *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536)



46. Stoga smatram da gore navedene presude Eon Aset Menidjmund<sup>15</sup> i NLB Leasing<sup>16</sup> treba tumačiti na način da se kao isporuka robe kvalificiraju ugovor kojim se predviđa automatski prijenos vlasništva na primatelja *leasinga* nakon što plati sve najamnine na koje se obvezao i ugovor o *leasingu* na temelju kojeg primatelj *leasinga* može, nakon što plati sve najamnine na koje se obvezao, steći pravo vlasništva nad robom uzetom u *leasing* putem jednostrane izjave namjere, bez naknade ili isplatom simboličnog iznosa. U toj drugoj pretpostavci, posebne okolnosti konkretnog ugovora ipak mogu upućivati na to da transakcija predstavlja isporuku usluga.

47. Suprotno tome, smatram da tu specifičnu pretpostavku, prema kojoj se vlasništvo nad robom koja je predmet ugovora o *leasingu* prenosi na primatelja *leasinga* po isteku ugovora, ne treba proširiti na druge situacije koje su, prema MRS-u 17, obuhvaćene financijskim najmom. To sigurno vrijedi u slučajevima iz točke 10. podtočki (c)<sup>17</sup> i (e)<sup>18</sup> MRS-a 17 kojom se nikako ne predviđa prijenos vlasništva nad robom uzetom u *leasing* po isteku ugovora<sup>19</sup>. To isto tako vrijedi u slučajevima opisanima u točki 11. MRS-a 17, čije se dvije podtočke (podtočke (a) i (b)) isključivo odnose na prijenos ugovornog rizika na primatelja *leasinga*, a u trećoj se podtočki (podtočka (c)) u potpunosti isključuje prijenos vlasničkog prava jer uređuje dodatno produljenje trajanje najma.

48. Ne slažem se s tvrdnjom koju Komisija zagovara u svojem očitovanju u ovom predmetu, prema kojem u slučaju iz točke 10. podtočke (b) MRS-a 17<sup>20</sup> ugovor o *leasingu* treba kvalificirati kao isporuku robe. Odluka o stjecanju vlasništva nad robom uzetom u *leasing* ne ovisi nužno i isključivo o njezinoj cijeni, nego se prije temelji na analizi poduzetnikovih potreba i koristi koju će njegove buduće aktivnosti ostvariti od te robe ili mogućnosti da se roba preproda po povoljnoj cijeni. Ako je kupovna cijena znatan dio ukupne cijene robe, prema mojem mišljenju, nije moguće unaprijed pretpostaviti da će primatelj *leasinga* iskoristiti tu mogućnost, čak i ako je ta cijena po isteku ugovora o *leasingu* znatno niža od tržišne vrijednosti robe. Suprotno tome, kad istodobno dođe do okolnosti navedenih u točki 10. podtočkama (b) i (c) MRS-a 17, što nije teško zamisliti, prema mojem je mišljenju vrlo vjerojatno da neće doći do prijena vlasništva.

49. Tumačenje članka 14. stavka 2. točke (b) Direktive 2006/112 koje predlažem u skladu je s tekstem te odredbe. Podsjećam na to da su tom odredbom obuhvaćeni ugovori „kojim[a] se utvrđuje prijenos vlasništva, pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja, najkasnije po otplati posljednjeg obroka”.

50. Kao prvo, ugovor stoga treba sadržavati klauzulu o prijenosu vlasništva. Tom se klauzulom može predvidjeti automatski prijenos vlasništva po isteku ugovora ili opcija kupnje robe uzete u *leasing*. Suprotno tome, ugovori koji ne sadržavaju klauzulu o prijenosu vlasništva ne mogu biti obuhvaćeni gore navedenom odredbom.

51. Kao drugo, prijenos vlasništva treba se izvršiti pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja. Pojam „pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja” treba shvatiti kao tijek događaja predviđen ugovorom, odnosno njegovo uobičajeno ispunjenje. Tako je moguće kvalificirati i akte kao što je izvršenje opcije kupnje, koji su, iako s formalnog stajališta fakultativni, u praksi jedini ekonomski razuman potez. Suprotno tome, nije moguće govoriti o uobičajenom tijeku događaja kad primatelj *leasinga* na ekonomskom planu ima stvaran izbor jer se vlasništvo „pod uvjetom uobičajenog tijeka događaja” jednako može i ne mora steći.

15 Presuda od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmund (C-118/11, EU:C:2012:97, t. 40.)

16 Presuda od 2. srpnja 2015., NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, t. 30.) Ta se presuda međutim odnosi na slučaj u kojem je sam Sud utvrdio da činjenične okolnosti ukazuju na namjeru ugovornih strana da prenesu vlasništvo nad robom koja je predmet ugovora o *leasingu* (vidjeti točku 31. presude).

17 Na temelju koje se „razdobljem najma pokriva [...] veći dio gospodarskog vijeka imovine, čak i kad se vlasništvo ne prenosi”.

18 Prema kojoj je „imovina dana u najam posebne [...] prirode tako da je samo najmoprimac može koristiti bez značajnijih preinaka”.

19 Naravno upućujem na situaciju u kojoj se te okolnosti pojavljuju zasebno, a ne zajedno s okolnostima iz točke 46. ovog mišljenja.

20 U skladu s kojom „najmoprimac ima mogućnost kupiti imovinu po cijeni za koju se očekuje da će biti dovoljno niža od poštene vrijednosti na datum na koji je moguće iskoristiti tu mogućnost, te je na početku najma izvjesno da će najmoprimac iskoristiti tu mogućnost”.

52. Naposljetku, kao treće, vlasništvo treba steći najkasnije po otplati posljednjeg obroka<sup>21</sup>. Prema mojem mišljenju, obrokom valja smatrati svaki iznos koji je najmoprimac dužan isplatiti na temelju ugovora. U ugovorima o *leasingu* koji sadržavaju opciju kupnje otplatom posljednjeg obroka otvara se mogućnost korištenja te opcije. Međutim, ako zbroj (obveznih) obroka odgovara ukupnoj cijeni robe i ako se izvršavanjem te opcije ne zahtijeva dodatno plaćanje znatnog iznosa, valja pretpostaviti da je u praksi postojanje mogućnosti korištenja te opcije izjednačena sa stjecanjem vlasništva. Upravo se na toj pretpostavci temelji tumačenje kojim se omogućava da takvi ugovori budu obuhvaćeni područjem primjene članka 14. stavka 2. točke (b) Direktive 2006/112.

53. Suprotno tome, kad je opcija kupnje za najmoprimca stvaran izbor, plaćanje svih obroka ne može se smatrati događajem koji dovodi do stjecanja vlasništva jer se vlasništvo stječe tek korištenjem te opcije. Stoga se nijednim ugovorom te vrste ne može jamčiti stjecanje vlasništva najkasnije po otplati posljednjeg obroka. Ako bi se pojam posljednjeg obroka tumačio kao plaćanje kupovne cijene, iz toga bi trebalo izvesti apsurdni zaključak da su svi ugovori koji sadržavaju opciju kupnje robe uzete u *leasing* po isteku ugovora obuhvaćeni područjem primjene članka 14. stavka 2. točke (b) Direktive 2006/112 i da, posljedično, predstavljaju isporuku robe.

54. Primjena članka 14. stavka 2. točke (b) Direktive 2006/112 na ugovore o *leasingu* koji ne sadržavaju klauzule poput onih navedenih u točki 45. ovog mišljenja bila bi stoga proturječna ne samo tekstu i cilju te odredbe, nego i, općenitije, strukturi i logici klasifikacije vrsta oporezivih transakcija koje su utvrđene u toj direktivi. Naime, tako bi transakcije čiji je glavni cilj stavljanje robe na raspolaganje trebalo klasificirati kao isporuku robe, odnosno isporuku usluga u punom smislu riječi, dok bi stjecanje vlasništva nad tom robom bila samo dodatna mogućnost.

55. Kao što sam prethodno naveo, *leasing* je često zamjena za vlasništvo nad robom, a da, međutim, nužno ne predstavlja sredstvo stjecanja vlasništva, za razliku od ugovora o najmu s pravom kupnje. Subjekti se ponekad radije koriste proizvodnim sredstvima u okviru isporuke usluga koju pruža drugi subjekt, umjesto da steknu vlasništvo nad tim proizvodnim sredstvima. Jedna je od prednosti takvog rješenja da ne treba unaprijed platiti ukupan PDV na stjecanje tih proizvodnih sredstava koji će tek u budućnosti donijeti prihode i, posljedično, mogućnost odbitka. Stoga smatram da nije primjereno ograničiti tu ugovornu slobodu (osim, naravno, ako je riječ o prijevari ili zlouporabi) tako da se ugovori koje su strane namjerno sklopile u obliku isporuke usluga bez izričitog opravdanja kvalificiraju kao isporuka robe.

## Zaključak

56. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je postavio Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Žalbeni sud, Engleska i Wales, Građanski odjel, Ujedinjena Kraljevina), odgovori na sljedeći način:

Članak 14. stavak 2. točku (b) Direktive Vijeća 2006/112 od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da ugovor o *leasingu* na temelju kojeg se vlasništvo nad robom koja je predmet *leasinga* prenosi na primatelja *leasinga* po isteku ugovora o *leasingu* ili ugovor s klauzulom kojom se predviđa da se to vlasništvo prenosi na primatelja *leasinga* putem jednostrane izjave namjere treba kvalificirati kao isporuku robe ako je zbroj obroka na čije se plaćanje primatelj *leasinga* obvezao ugovorom praktički jednak kupovnoj cijeni navedene robe, uključujući troškove financiranja.

<sup>21</sup> Sama je upotreba pojma „[obrok]” (ili sličnih pojmova u drugim jezičnim verzijama Direktive 2006/112, na primjer „instalment” na engleskom ili „Rate” na njemačkom), koji nije uobičajen u okviru ugovora o najmu, u kojem češće govorimo o najamnini, dovoljna da se pokaže da je zakonodavac predvidio ugovor čiji je konačan cilj stjecanje vlasništva.