



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA  
M. SZPUNAR  
prednesené 31. mája 2017<sup>1</sup>

**Vec C-164/16**

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

<návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolačí súd (Anglicko a Wales) (občianskoprávny senát), Spojené kráľovstvo]>

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – DPH – Smernica 2006/112/ES – Článok 14 ods. 2 písm. b) – Dodanie tovaru – Leasingová zmluva s opciou odkupu za značne vysokú cenu“

1. Leasingová zmluva naďalej spôsobuje ťažkosti pri výklade ustanovení o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Vzhľadom na zmiešanú povahu tejto zmluvy nie je vždy zrejmé, či ju treba kvalifikovať ako dodanie tovaru alebo poskytnutie služby. Pre daňovníkov to však má významné dôsledky.

2. Hoci Súdny dvor už rozhodoval v rôznych veciach týkajúcich sa leasingových zmlúv, v žiadnej z nich nebolo s konečnou platnosťou rozhodnuté, ako kvalifikovať túto transakciu z hľadiska DPH. V prejednávanej veci bude mať Súdny dvor možnosť túto otázku ďalej objasniť.

### **Právny rámec**

#### ***Právo Únie***

3. Článok 14 smernice 2006/112/ES<sup>2</sup> stanovuje:

„1. ‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.

2. Okrem transakcie uvedenej v odseku 1 sa za dodanie tovaru považujú tieto transakcie:

...

b) skutočné odovzdanie tovaru na základe zmluvy o nájme tovaru na určité obdobie alebo na základe zmluvy o predaji tovaru s odloženou platbou, ktorá stanovuje, že za normálnych okolností sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky;

...“

<sup>1</sup> Jazyk prednesu: poľština.

<sup>2</sup> Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

4. Podľa článku 24 ods. 1 uvedenej smernice:

„Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

### **Právo Spojeného kráľovstva**

5. Článok 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112 bol do práva Spojeného kráľovstva prebratý bodom 2 písm. b) prílohy 4 Value Added Tax Act 1994 (zákon o DPH z roku 1994, ďalej len „zákon o DPH“) v spojení s článkom 5 toho istého zákona.

6. Podľa článku 99 Consumer Credit Act 1974 (zákon o spotrebiteľských úveroch z roku 1974) je dlžník kedykoľvek pred okamihom splatnosti poslednej platby stanovenej v zmluve nazývanej „hire purchase agreement“ oprávnený túto zmluvu vypovedať po zaplatení sumy vypočítanej v súlade s článkom 100 tohto zákona.

7. Článok 189 zákona o spotrebiteľských úveroch z roku 1974 definuje „hire purchase agreement“ ako zmluvu, ktorej predmetom je nájom tovaru za pravidelné platby, pričom prevod vlastníckeho práva k predmetu zmluvy na nájomcu závisí od toho, či sú splnené podmienky tejto zmluvy a zároveň nastanú okolnosti vymedzené v zmluve, vrátane využitia opcie odkupu predmetu zmluvy zo strany nájomcu.

### **Skutkové okolnosti, konanie a prejudiciálna otázka**

8. Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd (ďalej len „spoločnosť MBFS“) je dcérska spoločnosť spoločnosti Daimler AG so sídlom v Spojenom kráľovstve. Spoločnosť MBFS poskytuje finančné služby týkajúce sa užívania a nákupu vozidiel. V tejto súvislosti ponúka tri štandardné typy zmlúv o používaní vozidiel: zmluvu o nájme („leasing“), zmluvu typu „hire purchase“ a zmiešanú zmluvu nazývanú „Agility“.

9. Zmluva o nájme vylučuje nadobudnutie vozidla nájomcom po skončení doby nájmu. V konaní vo veci samej je nesporné, že táto zmluva je v zmysle predpisov o DPH poskytnutím služby. Naopak, zmluva typu „hire purchase“ je koncipovaná tak, aby celková výška splátok v zásade zodpovedala cene vozidla spolu s nákladmi na financovanie. Zmluva môže uvádzať buď rovnaké splátky, alebo oveľa vyššiu poslednú splátku (tzv. „balloon payment“), ale všetky tieto splátky sú pre zákazníka v zásade povinné. Tejto povinnosti sa môže zbaviť iba vypovedaním zmluvy, ktoré je možné na základe vyššie uvedených ustanovení o spotrebiteľských úveroch. Zmluva zahŕňa opciu odkupu vozidla zákazníkom v okamihu uplynutia doby trvania zmluvy, pričom je zákazník povinný uhradiť konečný symbolický poplatok (obvykle 95 GBP). Vzhľadom na to, že súčet splátok zodpovedá celkovej cene vozidla, nevyužitie opcie odkupu celkom splateného vozidla nemá význam z hospodárskeho hľadiska. V konaní vo veci samej je nesporné, že zmluva typu „hire purchase“ je v zmysle predpisov o DPH dodaním tovaru.

10. Predmetom sporu v konaní vo veci samej je zmluva typu „Agility“ a jej kvalifikácia z hľadiska DPH.

11. Táto zmluva je koncipovaná tak, aby po uplynutí doby nájmu mal nájomca opciu odkupu vozidla, pokiaľ zaplatí konečnú sumu („optional purchase payment“), ktorá zodpovedá očakávanej priemernej hodnote vozidla v dobe odkupu (v príkladoch uvedených vnútroštátnym súdom je to 42 až 48 % pôvodnej ceny), zatiaľ čo súčet splátok zodpovedá zostávajúcej časti ceny vozidla spolu s nákladmi na financovanie. Podľa zistení vnútroštátneho súdu využíva opciu odkúpenia vozidla v priemere asi polovica zákazníkov.

12. Podľa názoru Her Majesty's Revenue and Customs (daňový orgán Spojeného kráľovstva) je zmluva typu „Agility“ z hľadiska predpisov o DPH dodaním tovaru. Tento orgán potvrdil toto stanovisko v daňovom výklade zo 16. decembra 2008. Dňa 23. decembra 2008 podala spoločnosť MBFS proti tomuto rozhodnutiu žalobu na prvostupňový súd, ktorý ju zamietol 17. decembra 2012. Tento rozsudok bol však zrušený súdom druhého stupňa rozsudkom z 2. mája 2014, proti ktorému podal daňový orgán kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd.

13. Za týchto okolností Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (Anglicko a Wales) (občianskoprávny senát), Spojené kráľovstvo] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Ako sa majú vykladať slová ‚zmluv[a]...‘, ktorá stanovuje, že za normálnych okolností sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky‘ v článku 14 ods. 2 písm. b) [smernice 2006/112]?
2. Najmä, vyžaduje slovné spojenie ‚za normálnych okolností‘ v kontexte tejto veci, aby daňový orgán vykonal popri zisťovaní, či existuje právo kúpy, ktoré možno uplatniť najneskôr pri zaplatení poslednej splátky, aj ďalšie úkony?
3. Subsidiárne, vyžaduje slovné spojenie ‚za normálnych okolností‘, aby vnútroštátny orgán vykonal aj ďalšie úkony a určil hospodársky účel zmluvy?
4. Ak je odpoveď na tretiu otázku kladná:
  - a) Má analýza, či je pravdepodobné, že zákazník toto právo uplatní, vplyv na výklad článku 14 ods. 2?
  - b) Je výška ceny, ktorú treba zaplatiť pri uplatnení práva kúpy, relevantná na účely určenia hospodárskeho účelu zmluvy?“

14. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania bol Súdnemu dvoru doručený 21. marca 2016. Písomné vyjadrenia predložili spoločnosť MBFS, vlády Spojeného kráľovstva a Holandska, ako aj Európska komisia. Spoločnosť MBFS, Spojené kráľovstvo a Komisia boli zastúpené na pojednávaní, ktoré sa konalo 19. januára 2017.

15. Podľa spoločnosti MBFS, holandskej vlády a Komisie sa článok 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112 vzťahuje na zmluvy, ktoré zahŕňajú opciu odkupu predmetu zmluvy za takých podmienok, keď je isté alebo veľmi pravdepodobné, že nájomca túto opciu využije. Vláda Spojeného kráľovstva naopak považuje za irelevantnú okolnosť, či k prevodu vlastníctva predmetu zmluvy dochádza automaticky alebo má voliteľný charakter. Podľa jej názoru sa článok 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112 použije vždy, keď sa v dôsledku zaplatenia poslednej splátky nájomca stáva vlastníkom predmetu zmluvy, a to aj v prípade, že je platba poslednej splátky dobrovoľná.

## Analýza

16. Podstatou prejudiciálnych otázok vnútroštátneho súdu v tejto veci, ktoré treba posúdiť spoločne, je, či a prípadne za akých podmienok je potrebné zmluvu o nájme obsahujúcu opciu odkupu predmetu nájmu nájomcom po uplynutí doby nájmu považovať za dodanie tovaru v zmysle článku 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112. Túto analýzu navrhujem začať posúdením doslovného znenia tohto ustanovenia.

### ***Doslovný výklad článku 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112***

17. Zo znenia článku 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112 vyplýva, že toto ustanovenie sa vzťahuje na zmluvy, ktorých cieľom je previesť právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, avšak v ich rámci je prevod tohto práva odložený, pokiaľ ide o okamih odovzdania veci nadobúdateľovi, a to do okamihu úhrady celkovej ceny kupujúcim.

18. Tieto zmluvy majú často zmiešanú povahu, ktorá kombinuje prvky zmluvy o nájme a kúpnej zmluvy. Ich povahu dobre vyjadrujú názvy tohto typu zmlúv v niektorých jazykoch: v angličtine „hire purchase“ alebo vo francúzštine „location vente“. V takých zmluvách sa prenajímateľ/predávajúci zaväzuje prenechať vec nájomcovi/kupujúcemu k dispozícii na určitú dobu a následne, po uhradení všetkých splátok zo strany nájomcu, previesť na neho vlastnícke právo k tejto veci. Nájomca má naopak právo vec výlučne užívať a tiež nadobúda, voliteľne alebo automaticky, vlastnícke právo po ukončení zmluvy, s ktorým je spojená povinnosť zaplatiť všetky zmluvné platby, ktoré spolu tvoria kúpnu cenu predmetu zmluvy.

19. Aj keď je u tohto typu zmlúv prevod vlastníckeho práva na nájomcu/kupujúceho odložený, dôjde k nemu „za normálnych okolností“, keďže je obvyklým výsledkom zmluvy. K prevodu vlastníctva nedôjde iba za mimoriadnych okolností, najmä v dôsledku odstúpenia od zmluvy jednej zo strán. Právo na odstúpenie od zmluvy môže vyplývať zo samotnej zmluvy (napr. v prípade nedodržania zmluvných povinností jednou zo strán), alebo z právnych predpisov. Právo na odstúpenie od zmluvy však nemení kvalifikáciu tejto zmluvy z hľadiska článku 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112, keďže jediným výsledkom „normálnych okolností“ je prevod vlastníctva.

20. K prevodu vlastníctva v rámci tohto typu zmlúv obvykle dochádza po zaplatení celkovej ceny zo strany nájomcu/kupujúceho, pričom tento prevod môže byť spojený s jeho povinnosťou predložiť jednostranné vyjadrenie vôle v tom zmysle, že využije opciu odkupu predmetu zmluvy. Práve v tomto kontexte je potrebné chápať pojem „posledná splátka“ použitý v článku 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112. Jedná sa teda o úhradu záverečnej platby, ktorú je nájomca/kupujúci povinný uhradiť na základe zmluvy.

21. Ešte treba dodať (aj keď sa to netýka prejednávanej veci), že článok 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112 sa okrem zmlúv typu „hire purchase“ vzťahuje tiež na zmluvy o predaji na splátky, pokiaľ sa v nich stanoví, že predmet zmluvy bude odovzdaný kupujúcemu pred zaplatením celkovej ceny, ale vlastnícke právo na neho prejde až po tom, čo splní túto povinnosť. Také zmluvy síce neobsahujú prvky nájmu, ale sú funkčne podobné zmluvám typu „hire purchase“.

### ***Lízingy***

22. Zmluvy typu „hire purchase“ patria do širokej kategórie leasingových zmlúv. Pojem „leasing“ nie je jasne definovaný a môže zahŕňať zmluvy veľmi odlišnej právnej povahy. Charakteristickou črtou leasingu je však skutočnosť, že z hľadiska leasingového nájomcu je leasingová zmluva obvykle náhradou za nadobudnutie predmetu leasingu do vlastníctva – umožňuje mu predmet užívať ako vlastník bez jednorazového vynaloženia nákladov na jeho kúpu, zatiaľ čo splátky uhradené leasingovým nájomcom (alebo prípadne niekoľkými po sebe nasledujúcimi leasingovými nájomcami) po dobu leasingu by mali poskytovateľovi leasingu v zásade pokryť náklady na získanie, amortizáciu a financovanie predmetu leasingu.

23. Prevod vlastníctva predmetu leasingu na leasingového nájomcu po jeho ukončení môže, ale nemusí byť súčasťou zmluvy. Väčšinou sa možno v leasingových zmluvách stretnúť s tzv. opciou odkupu. Jedná sa o jednostranný záväzok poskytovateľa leasingu previesť na leasingového nájomcu vlastníctvo predmetu leasingu v prípade, že tento leasingový nájomca využije opciu a splní podmienky stanovené na tento účel v zmluve. Medzi tieto podmienky obvykle patrí povinnosť zaplatiť určitú sumu, ktorej výška môže byť značne variabilná; od výlučne symbolických súm až po podstatnú časť hodnoty predmetu leasingu.

24. Podľa judikatúry Súdneho dvora treba leasingovú zmluvu v zásade považovať za poskytnutie služby.<sup>3</sup> Súdny dvor v rozsudku Eon Aset Menidjmont<sup>4</sup> a odkazom na tento rozsudok v rozsudku NLB Leasing<sup>5</sup> rozhodol, že za určitých okolností môže byť leasingová zmluva dodaním tovaru. V týchto rozsudkoch Súdny dvor v podstate uviedol, že „v prípade, že lízingová zmluva... stanovuje prevod vlastníckeho práva k [predmetu leasingu] na nájomcu po uplynutí tejto zmluvy, alebo že nájomca disponuje základnými atribútmi vlastníckeho práva k [predmetu leasingu], najmä je na neho prevedená väčšina rizík a výhod vyplývajúcich z vlastníctva práva k [predmetu leasingu], a ak je aktualizovaná suma splátok prakticky zhodná s predajnou hodnotou [predmetu leasingu], plnenie sa musí považovať za nadobudnutie... majetku“.<sup>6</sup>

### **Medzinárodný účtovný štandard pre leasing**

25. Súdny dvor dospel k tomuto záveru odkazom na medzinárodné účtovné štandardy začlenené do práva Únie nariadením č. 1126/2008<sup>7</sup>. Leasing je opísaný v medzinárodnom účtovnom štandarde č. 17 (ďalej len „IAS 17“). Existencia ustanovenia o prevode vlastníckeho práva k predmetu leasingu pred jeho skončením na leasingového nájomcu alebo skutočnosť, že súčet splátok sa v podstate rovná trhovej hodnote predmetu leasingu, zodpovedajú v podstate, ako uvádza Komisia vo svojom vyjadrení, dvom kritériám, ktoré v súlade s bodom 10 písm. a)<sup>8</sup> a d)<sup>9</sup> IAS 17 „by mohli jednotlivo alebo v kombinácii bežne viesť ku klasifikácii lízingu ako finančného lízingu“.

26. Finančný (alebo kapitálový) leasing je považovaný za formu investície do predmetu leasingu zo strany leasingového nájomcu. Situácia leasingového nájomcu sa tu teda podobá situácii vlastníka, ktorý požíva všetky výhody a nesie všetky riziká spojené s užívaním predmetu leasingu. Niekedy sa to nazýva „ekonomické vlastníctvo“.<sup>10</sup> Finančný leasing nemusí byť nutne spojený s konečným prechodom formálneho vlastníckeho práva na leasingového nájomcu, napríklad v situácii, keď sa doba leasingu rovná dobe ekonomickej životnosti predmetu leasingu. Finančný leasing má často formu trojstranného vzťahu, v ktorom poskytovateľ leasingu (obvykle úverová inštitúcia alebo špecializovaná leasingová spoločnosť) plní iba finančnú rolu a predmet leasingu dodáva leasingovému nájomcovi priamo dodávateľ. V niektorých právnych systémoch sa za „skutočný“ leasing považuje len finančný leasing.<sup>11</sup>

3 Pozri najmä rozsudky zo 17. júla 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, bod 11), a z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 61).

4 Rozsudok zo 16. februára 2012 (C-118/11, EU:C:2012:97).

5 Rozsudok z 2. júla 2015 (C-209/14, EU:C:2015:440).

6 Rozsudky zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 40), a z 2. júla 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 30).

7 Nariadenie Komisie (ES) č. 1126/2008 z 3. novembra 2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy (Ú. v. EÚ L 320, 2008, s. 1).

8 Podľa ktorého „lízingom sa na konci doby lízingu prevádza vlastníctvo majetku na nájomcu“.

9 Podľa ktorého „na začiatku lízingu sa súčasná hodnota minimálnych lízingových splátok rovná minimálne v podstate celej reálnej hodnote prenajímaného majetku“.

10 Pozri rozsudok z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 10).

11 Napríklad zavedenie „crédit-bail“ do francúzskeho práva alebo leasingová zmluva upravená v poľskom občianskom zákonníku (v uvedenom poradí pozri BÉNÉDICTE, F.: Le crédit-bail financier en France. *Uniform Law Review*. 2011, č. 1-2, s. 291–332; KATNER, W. J.: Leasing in the Polish civil code. Tamtiež, s. 401-414). Pozri tiež VON BAR, Ch. a kol. (red.): *Principles, Definitions and Model Rules of European Private Law*. Mníchov: Sellier, 2009, s. 292, kde sa v súlade s anglosaskou právnou tradíciou rovná nájom s opciou odkupu (leasing) bežnej nájomnej zmluve (niekedy označovanej ako „true lease“), pričom sú z tejto kategórie naopak vylúčené zmluvy typu „hire purchase“.



27. Vyššie citovaná judikatúra Súdneho dvora ale podľa môjho názoru neznamená, že by akákoľvek leasingová zmluva, ktorú možno podľa IAS 17 kvalifikovať ako finančný leasing, mala byť považovaná za dodanie tovaru podľa článku 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112.

28. Medzinárodné účtovné štandardy majú zjednotiť účtovné záznamy takým spôsobom, aby odrážali najvyšší možný stupeň hospodárskej a finančnej reality spoločnosti, aj keď to nezodpovedá formálnej právnej situácii. V prípade finančného leasingu sa teda jeho predmet zahŕňa do aktív spoločnosti, ktorá je leasingovým nájomcom, aj keď nenadobudla a nenadobudne vlastníctvo k predmetu leasingu. Uvádza to priamo bod 21 MSR 17<sup>12</sup>. Podľa bodu 8 IAS 17 je leasing treba klasifikovať ako finančný leasing, ak sa ním na leasingového nájomcu prevádzajú „všetky riziká a odmeny plynúce z vlastníctva [predmetu leasingu]“. V tejto súvislosti ide o ekonomické pojmy, čo naznačuje možné zisky a straty vyplývajúce z užívania predmetu leasingu na obchodné účely.

29. Navyše účtovný záznam konkrétnej transakcie vychádza okrem iného z povedomia spoločnosti o skutočnej ekonomickej povahe transakcie a jej zamýšľanom účinku. Z tohto dôvodu bod 9 IAS 17 uvádza, že „[p]oužitie týchto definícií na rozdielne okolnosti prenajímateľa a nájomcu môže mať za následok, že rovnaký lízing každý z nich klasifikuje odlišne“.

30. Právne predpisy sú však založené na inej logike. Väčší význam tu má správna právna kvalifikácia určitých zmluvných dojednaní a možnosť preskúmania tejto kvalifikácie s predvídateľným výsledkom zo strany (správnych a súdnych) orgánov než hospodársky výsledok danej transakcie. Právna kvalifikácia musí zodpovedať objektívnemu posúdeniu transakcie ako konkrétnej právnej udalosti, pričom toto posúdenie musia podľa možnosti zdieľať všetci účastníci právneho úkonu.

31. Z týchto dôvodov sa domnievam, že právna istota si vyžaduje, aby leasingové zmluvy boli na účely DPH považované za dodanie tovaru iba v situáciách, v ktorých je nesporné, že za normálnych okolností bude najneskôr na konci zmluvného obdobia vlastníctvo predmetu leasingu prevedené na leasingového nájomcu. Tento záver podporuje podľa môjho názoru táto argumentácia.

### ***Leasingové zmluvy a kategórie transakcií v smernici 2006/112***

32. Smernica 2006/112 v článku 2 ods. 1 stanovuje dve hlavné kategórie zdaniteľných transakcií: dodanie tovaru a poskytnutie služby (ako aj nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva a dovoz tovaru, ktoré sú ale funkčne špecifickými formami dodania tovaru). V článku 14 ods. 1 tejto smernice je dodanie tovaru definované ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“. Kategória poskytnutia služby definovaná nie je. Za poskytnutie služby sa v súlade s článkom 24 ods. 1 smernice 2006/112 považuje „každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru“. Za dodanie tovaru možno podľa môjho názoru v podstate považovať iba také plnenie, ktoré v skutočnosti zodpovedá definícii uvedenej v článku 14 ods. 1 smernice 2006/112 alebo ktoré sa považuje za dodanie tovaru na základe iných výslovných ustanovení tejto smernice. Medzi také ustanovenia patrí okrem iného článok 14 ods. 2 písm. b), o ktorý v tejto veci ide. Všetky ostatné transakcie sú poskytnutím služby.

33. Ustanovenie článku 14 ods. 1 smernice 2006/112 nehovorí o prevode vlastníckeho práva, ale práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Má to za cieľ urobiť definíciu dodania tovaru nezávislou od rozdielnych právnych úprav členských štátov týkajúcich sa okamihu a spôsobu prevodu vlastníckeho práva v dôsledku kúpnej zmluvy alebo iných právnych udalostí. Rozdiel sa môže týkať napríklad toho, či sa vlastnícke právo prevádza zároveň s uzavretím zmluvy, alebo až v okamihu

<sup>12</sup>

„Transakcie a iné udalosti sa účtujú a prezentujú v súlade s ich podstatou a finančnou realitou, a nie výlučne na základe ich právnej formy. Aj keď je právna forma lízingovej zmluvy taká, že nájomca nemôže získať právny nárok na prenajímaný majetok, v prípade finančných lízingov sú podstata a finančná realita také, že nájomca získava ekonomické úžitky z používania prenajímaného majetku počas podstatnej časti jeho ekonomickej životnosti výmenou za prijatie záväzku zaplatiť za toto právo sumu na začiatku lízingu sa približujúcu realnej hodnote majetku a súvisiacemu finančnému poplatku.“

odovzdania veci, od čoho by závisel okamih vzniku daňovej povinnosti. V každom prípade však získanie práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník vyžaduje, aby v určitom okamihu došlo k prevodu vlastníckeho práva, alebo prípadne iného majetkového práva, ktoré priznáva oprávnenia podobné tým, ktoré vyplývajú z vlastníckeho práva.

34. Súdny dvor už opakovane rozhodol, že pojem dodanie tovaru neodkazuje len na prevod vlastníctva spôsobmi uvádzanými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku, ktorý umožní druhej strane fakticky s ním disponovať, akoby bola vlastníkom tohto majetku.<sup>13</sup>

35. Tieto rozsudky sa týkajú buď okamihu, v ktorom došlo k dodaniu tovaru (vec Shipping and Forwarding Enterprise Safe), alebo osoby, ktorá vykonala dodanie (veci Auto Lease Holland a Fast Bunkering Klaipeda), alebo nakoniec toho, či sa prevod práva nakladať s hmotným majetkom musí opierať o formálnu zmluvu, alebo môže byť dôsledkom udalosti, akou je držba v dobrej viere (vec Ewita-K). Všetky tieto veci sa týkali situácií, v ktorých došlo alebo malo v budúcnosti dôjsť v súlade so zmluvou, ktorú strany uzavreli, k prevodu vlastníckeho práva a bolo potrebné objasniť iba zvláštne okolnosti tohto prevodu, ktoré boli relevantné pre stanovenie daňovej povinnosti zúčastnených strán.

36. Len vo veci Eon Aset Menidjunt Súdny dvor konštatoval, že hovoriť o dodaní tovaru možno v situácii, v ktorej nebolo jasné, a v každom prípade z popisu skutkového stavu nevyplývalo, či leasingová zmluva, o ktorú v danej veci išlo, stanovila prevod vlastníctva predmetu leasingu na leasingového nájomcu. Navzdory tejto nejednoznačnosti Súdny dvor rozhodol, že leasing hmotného majetku možno považovať za nadobudnutie investičného majetku, pokiaľ leasingová zmluva stanovuje prevod vlastníctva k predmetu leasingu na leasingového nájomcu, alebo v prípade, že leasingový nájomca má základné vlastnosti vlastníka predmetu leasingu, najmä je na neho prevedená väčšina úžitku a rizík spojených s právnym vlastníctvom daného predmetu a súčasná hodnota splátok je prakticky totožná s trhovou hodnotou predmetu leasingu. Podľa môjho názoru toto rozhodnutie vyžaduje vysvetlenie vo svetle znenia a účelu článku 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112.

37. Ako som uviedol vyššie, spôsob, akým je formulovaná definícia dodania tovaru v článku 14 ods. 1 smernice 2006/112, má odbremeniť tento pojem od formálnoprávných aspektov týkajúcich sa okamihu a spôsobu prevodu vlastníckeho práva v právnych poriadkoch jednotlivých členských štátov. Pri určení subjektu povinného uhradiť DPH a okamihu vzniku daňovej povinnosti teda možno odhliadnuť od formálneho prevodu vlastníckeho práva a sústrediť sa na skutočný prevod práva nakladať s vecou.

38. Domnievam sa, že je to však možné, iba ak sa v určitom momente zladí právny stav so skutočným stavom prostredníctvom formálneho prevodu vlastníckeho práva (alebo iného práva priznávajúceho podobné oprávnenia), alebo konštatovaním, že k prechodu tohto práva došlo v dôsledku určitej udalosti.

39. Inak to môže byť iba v prípade tovarov, ktoré prirodzene a nevyhnutne podliehajú spotrebe.<sup>14</sup> V takom prípade znamená právo užívania možnosť hmotný majetok spotrebovať a rovná sa tak v podstate vlastníckemu právu spôsobom, ktorý odôvodňuje považovať právo užívania za dodanie tovaru v zmysle DPH.

<sup>13</sup> Pozri najmä rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, bod 7); zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, bod 32); zo 16. februára 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 39); z 18. júla 2013, Ewita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 33), a z 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipeda (C-526/13, EU:C:2015:536, bod 51).

<sup>14</sup> Napríklad paliva ako vo veciach, ktorých sa týkali rozsudky zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), a z 3. septembra 2015, Fast Bunkering Klaipeda (C-526/13, EU:C:2015:536).

40. Naopak, v prípade hmotného majetku, ktorý nepodlieha spotrebe a ktorého užívateľ, napríklad leasingový nájomca, je v zásade povinný ho vlastníkovi po uplynutí doby užívania vrátiť, nemožno hovoriť o prevode práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Odovzdanie hmotného majetku leasingovému nájomcovi teda možno považovať za dodanie tovaru iba pokiaľ je nesporné, že za normálnych okolností bude vlastnícke právo k predmetu leasingu po uplynutí dohodnutej doby leasingu na neho prevedené. V tomto prípade sa leasingový nájomca nachádza v situácii podobnej situácii vlastníka s tou výnimkou, že jeho právo nakladať s predmetom leasingu je časovo obmedzené.

41. Tento výklad zvlášť podporuje článok 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112, ktorý nehovorí o prevode práva nakladať s hmotným majetkom, ale iba o prevode vlastníctva. Podľa môjho názoru to poukazuje na to, že zámerom normotvorcu bolo rozšíriť oblasť pôsobnosti tohto ustanovenia na zmluvy, ktoré vedú k prevodu vlastníckeho práva, aj keď sa prevod odkladá do okamihu odovzdania hmotného majetku (budúcemu) kupujúcemu. Pri formulovaní uvedeného ustanovenia normotvorca iba určil, že celú transakciu treba od počiatku považovať za dodanie tovaru.

42. Článok 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112 sa teda podľa môjho názoru musí vykladať v tom zmysle, že sa vzťahuje iba na také leasingové zmluvy, pri ktorých je nesporné, že za normálnych okolností dôjde po uplynutí doby trvania zmluvy k prevodu vlastníctva k predmetu leasingu na leasingového nájomcu.

43. S takou situáciou sa stretneme predovšetkým v prípade zmlúv typu „hire purchase“, v ktorých súčet leasingových splátok, ktoré je leasingový nájomca povinný uhradiť, pokrýva celkovú cenu predmetu leasingu, vlastníctvo ktorého prechádza na leasingového nájomcu na základe zmluvy po zaplatení poslednej splátky. Pri takej konštrukcii právneho vzťahu existuje možnosť, že leasingový nájomca nezíska vlastnícke právo k predmetu leasingu iba v prípade neplnenia alebo vypovedania zmluvy jednou zo strán. Taká situácia môže nastať v prípade akéhokoľvek typu zmluvy. Zodpovedajúcu úpravu dane z pridanej hodnoty tak stanovuje článok 90 smernice 2006/112.

44. Podľa môjho názoru možno tiež predpokladať, že pokiaľ súčet leasingových splátok, ktoré je leasingový nájomca povinný uhradiť, zodpovedá celkovej cene predmetu leasingu a leasingový nájomca má teda po úhrade všetkých splátok možnosť získať vlastnícke právo k predmetu leasingu bez ďalších poplatkov alebo za poplatok iba v symbolickej výške, dôjde k prevodu vlastníctva k predmetu leasingu s pravdepodobnosťou hraničiacou s istotou, pokiaľ by iné konanie leasingového nájomcu bolo ekonomicky iracionálne.

45. Taký predpoklad ale vyžaduje, aby leasingová zmluva stanovila opciu odkupu predmetu leasingu v prospech leasingového nájomcu, teda aby prevod vlastníctva bol závislý iba od vôle leasingového nájomcu. Iba za tejto podmienky je predpoklad racionálneho jednanie leasingového nájomcu oprávnený. Samozrejme, že v osobitných prípadoch, napríklad pokiaľ sú predmetom leasingu špecializované stroje alebo zariadenia, pre ktoré je ťažké nájsť kupujúceho a pri ktorých doba leasingu pokrýva celú dobu ich užitočného hospodárskeho užívania leasingovým nájomcom, nemusí k prevodu vlastníctva dôjsť, a to aj v prípade, že leasingový nájomca zaplatil leasingovými splátkami celkovú cenu predmetu leasingu. Ide však o výnimočné situácie, ktoré môžu byť z hľadiska DPH upravené zvláštnym spôsobom.

46. V dôsledku toho sa domnievam, že rozsudok Eon Aset Menidjmont<sup>15</sup>, ako aj vyššie uvedený rozsudok NLB Leasing<sup>16</sup> sa musia vykladať v tom zmysle, že za dodanie tovaru sa v zásade považuje zmluva, v rámci ktorej dochádza k prevodu vlastníctva k predmetu leasingu na leasingového nájomcu na základe samotnej zmluvy po uhradení všetkých splátok, ktoré je leasingový nájomca povinný

15 Rozsudok zo 16. februára 2012 (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 40).

16 Rozsudok z 2. júla 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, bod 30). Tento rozsudok sa však týkal situácie, v ktorej samotný Súdny dvor uviedol, že skutkové okolnosti naznačujú vôľu strán k prevodu vlastníctva predmetu leasingu (pozri bod 31 rozsudku).



uhradiť, ako aj leasingová zmluva, podľa ktorej je nájomca po zaplatení všetkých splátok, na úhradu ktorých je povinný, oprávnený bezplatne alebo za poplatok v symbolickej výške získať vlastnícke právo k predmetu leasingu formou jednostranného vyjadrenia vôle. V tomto druhom prípade však môžu zvláštne okolnosti konkrétnej zmluvy naznačovať, že toto plnenie predstavuje poskytnutie služby.

47. Nemyslím si však, že by túto domnienku, podľa ktorej po uplynutí doby leasingu dôjde k prevodu vlastníctva k predmetu leasingu na leasingového nájomcu, bolo nutné rozšíriť aj na ďalšie situácie, ktoré IAS 17 vyžaduje kvalifikovať ako tzv. finančný leasing. Rozhodne to platí pre situácie popísané v bode 10 písm. c)<sup>17</sup> a e)<sup>18</sup>, ktoré vôbec nepredvídajú prevod vlastníckeho práva k predmetu leasingu po jeho ukončení<sup>19</sup>. Podobne je to v situáciách popísaných v bode 11 IAS 17, z ktorých sa dve [písm. a) a b)] vzťahujú iba na prenesenie zmluvného rizika na leasingového nájomcu a tretí [písm. c)] celkom vylučuje prevod vlastníckeho práva, keďže stanovuje predĺženie leasingu na ďalšie obdobie.

48. Na rozdiel od tvrdenia Komisie uvedeného v jej vyjadrení v prejednávanej veci sa ďalej nedomnievam, že leasingová zmluva by sa mala považovať za dodanie tovaru v situácii popísanej v bode 10 písm. b) IAS 17<sup>20</sup>. Rozhodnutie o nadobudnutí vlastníctva k predmetu leasingu nemusí závisieť iba od jeho ceny, zakladá sa skôr na analýze potrieb spoločnosti a vhodnosti predmetu leasingu pre jej ďalšiu činnosť, alebo na možnosti jeho predaja za výhodnú cenu. V prípade, že cena odkupu tvorí podstatnú časť celkovej ceny predmetu leasingu, nič podľa môjho názoru neumožňuje prijať vyššie uvedený predpoklad, podľa ktorého leasingový nájomca takú opcii využije, a to aj v prípade, že cena odkupu je oveľa nižšia, než je trhovú hodnotu predmetu leasingu v dobe jeho skončenia. Naopak, napríklad za okolností, že súbežne nastanú situácie opísané v bode 10 písm. b) a c) IAS 17, čo nie je ťažké si predstaviť, existuje podľa môjho názoru vyššia pravdepodobnosť, že k prevodu vlastníctva nedôjde.

49. Výklad článku 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112, ktorý navrhujem, je v súlade s doslovným znením tohto ustanovenia. Pripomínam, že toto ustanovenie sa vzťahuje na zmluvu, „ktorá stanovuje, že za normálnych okolností sa vlastníctvo nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky“.

50. Zmluva musí teda po prvé obsahovať ustanovenie o prevode vlastníctva. Takým ustanovením je buď dojednanie o automatickom prevode vlastníctva na konci zmluvného obdobia, alebo opcii odkupu predmetu leasingu. Uvedené ustanovenie sa teda nevzťahuje na zmluvy, ktoré neobsahujú žiadne dojednanie o prevode vlastníctva.

51. Po druhé k prevodu vlastníctva musí dôjsť za normálnych okolností. Za normálne okolnosti treba považovať sled udalostí uvedených v zmluve, a teda obvyklé plnenie zmluvy. Tento pojem možno rozšíriť aj na činnosti, akou je napríklad využitie opcii odkupu, ktoré je síce formálne fakultatívne, ale v praxi predstavuje jediný ekonomicky rozumný spôsob, ako postupovať. Naopak, tento pojem nemôže zahŕňať situácie, keď má leasingový nájomca z ekonomického hľadiska možnosť skutočnej voľby, pretože „za normálnych okolností“ môže k prevodu vlastníctva rovnako tak dôjsť, ako aj nedôjsť.

52. Napokon po tretie, k prevodu vlastníctva musí dôjsť najneskôr v okamihu zaplatenia poslednej splátky.<sup>21</sup> Splátkou treba podľa môjho názoru rozumieť akúkoľvek sumu, ktorú je leasingový nájomca povinný na základe zmluvy zaplatiť. V leasingových zmluvách obsahujúcich opcii odkupu dáva platba poslednej splátky možnosť využiť túto opcii. V prípade, že súčet (povinných) splátok zodpovedá

17 Podľa ktorého „doba lízingu je na podstatnú časť ekonomickej životnosti majetku, aj keď sa vlastnícke právo neprevedie“.

18 Podľa ktorého ide o situáciu, keď „prenajímaný majetok má taký špecifický charakter, že bez väčších úprav ho môže použiť len nájomca“.

19 Samozrejme hovorím o situácii, keď tieto okolnosti nastanú samostatne, a nie v spojení s okolnosťami popísanými v bode 46 tohto stanoviska.

20 Podľa ktorého ide o situáciu, keď „nájomca má opcii na kúpu majetku za cenu, pri ktorej sa očakáva, že bude podstatne nižšia ako reálna hodnota k dátumu, keď sa opcii stáva uplatniteľnou, takže na začiatku lízingu je primerane isté, že opcii sa uplatní“.

21 Už samotné použitie pojmu „splátka“ (a podobných pojmov v iných jazykových verziách smernice 2006/112, napríklad „instalment“ v angličtine alebo „Rate“ v nemčine) – neobvyklého v kontexte zmluvy o nájme, v ktorej sa hovorí skôr o nájmomnom – naznačuje, že normotvorca mal na mysli zmluvy, ktorých konečným cieľom je prevod vlastníctva.

celkovej cene predmetu leasingu a využitie opcie si nevyžaduje dodatočné poplatky v značnej výške, treba sa domnievať, že možnosť využiť opciu sa prakticky rovná prevodu vlastníckeho práva. Práve z tohto predpokladu vychádza výklad, ktorý umožňuje, aby rozsah pôsobnosti článku 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112 zahŕňal také zmluvy.

53. Naopak, v situácii, keď opcia odkupu predstavuje pre leasingového nájomcu skutočnú voľbu, nemožno zaplatenie všetkých povinných splátok považovať za okolnosť, v dôsledku ktorej dochádza k prevodu vlastníctva, keďže touto okolnosťou je až jeho rozhodnutie využiť opciu. Žiadna zmluva toho typu teda nespĺňa požiadavku, aby k prevodu vlastníctva došlo najneskôr v okamihu zaplatenia poslednej splátky. V prípade, že by sa pojem posledná splátka vykladal ako odkaz na zaplatenie kúpnej ceny, viedlo by to k absurdnému záveru, podľa ktorého by všetky zmluvy obsahujúce opciu odkupu predmetu leasingu po jeho skončení spadali do pôsobnosti článku 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112, a teda predstavovali dodanie tovaru.

54. Použitie článku 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112 na leasingové zmluvy, ktoré neobsahujú také ustanovenia, aké sú uvedené v bode 45 týchto návrhov, by tak bolo v rozpore nielen so znením a účelom tohto ustanovenia, ale aj všeobecnejšie so systémom a logikou klasifikácie typov zdaniteľných transakcií, prijatou v tejto smernici. Znamenalo by to totiž, že za dodanie tovaru by sa považovalo plnenie, ktorého hlavným účelom je prenechanie určitej veci do užívania, a je teda službou par excellence, a prevod vlastníckeho práva k tejto veci je dodatočným a eventuálnym prvkom.

55. Ako som uviedol vyššie, leasing je často náhradou za vlastníctvo veci, ale na rozdiel od zmlúv typu „hire purchase“ nie je prostriedkom na získanie vlastníckeho práva. Hospodárske subjekty často uprednostňujú možnosť využívať výrobné prostriedky ako súčasť služby poskytovanej iným subjektom, než získať tieto výrobné prostriedky do svojho vlastníctva. Jednou z výhod tohto prístupu je skutočnosť, že nie je nutné zaplatiť vopred v plnej výške DPH v súvislosti s nadobudnutím výrobných prostriedkov, ktoré budú vytvárať obrat, a teda možnosť odpočtu tejto dane až v budúcnosti. Nemyslím si, že by sa mala táto zmluvná sloboda (samozrejme s výnimkou prípadov podvodov a zneužitia) obmedziť tým, že by sa bez zjavného dôvodu za dodanie tovaru považoval právny vzťah, ktorý strany zámerne koncipovali ako poskytnutie služby.

## Návrh

56. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré predložil Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (Anglicko a Wales) (občianskoprávny senát), Spojené kráľovstvo] takto:

Článok 14 ods. 2 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že na základe tohto ustanovenia sa za dodanie tovaru považuje leasingová zmluva, ktorá stanovuje prevod vlastníctva k predmetu leasingu na leasingového nájomcu na základe zmluvy po jej skončení alebo ktorá obsahuje ustanovenie o prevode vlastníctva k predmetu leasingu na leasingového nájomcu formou jednostranného vyjadrenia vôle zo strany leasingového nájomcu, a súčet splátok, ktoré je leasingový nájomca na základe zmluvy povinný uhradiť bez ohľadu na vyjadrenie vôle z jeho strany, sa prakticky rovná kúpnej cene predmetu leasingu spolu s nákladmi na financovanie.