

Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

4. října 2017(*)

„Řízení o předložené otázce — Daž 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 předložené otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací soud (Anglie a Wales) (obžanskoprávní senát), Spojené království] ze dne 29. ledna 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 21. března 2016, v řízení

Commissioners for Her Majesty's Revenue and 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

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předložené 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 (Ú?

v?st. 2006, L 347, s. 1, dále jen „sm?rnice o DPH“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi společností Mercedes Benz Financial Services UK Ltd a Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (orgán da?ové a celní správy ve Spojeném království, dále jen „da?ový orgán“) ve věci kvalifikace p?edání vozidel na základ? typové smlouvy, jakožto pln?ní podléhající dani z p?idané hodnoty (DPH).

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 14 sm?rnice o DPH stanoví:

„1. ‚Dodáním zboží‘ se rozumí p?evod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

2. Krom? pln?ní podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato pln?ní:

a) p?evod vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základ? p?íkazu vydaného orgánem ve?ejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona;

b) skute?né p?edání zboží na základ? smlouvy o nájmu zboží na dobu ur?itou nebo o prodeji zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnictví p?evedeno nejpozd?ji k okamžiku zaplacení poslední splátky.“

c) p?evod zboží na základ? smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koup? nebo prodeje [na základ? komisioná?ské smlouvy o obstarání koup? nebo prodeje].

3. ?lenské státy mohou považovat za dodání zboží p?edání ur?itých stavebních prací.“

4 Podle ?l. 24 odst. 1 sm?rnice se „poskytnutím služby“ rozumí každé pln?ní, které není dodáním zboží.

5 ?lánek 63 uvedené sm?rnice stanoví:

„Zdanitelné pln?ní je uskute?n?no a da?ová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

6 ?lánek 64 odst. 1 téže sm?rnice zní takto:

„Dodání zboží jiné než dodání, jehož p?edm?tem je nájem zboží na dobu ur?itou nebo prodej zboží s odložením platby podle ?l. 14 odst. 2 písm. b), a poskytnutí služby, které vede k postupným vyú?továním nebo postupným platbám, se považuje za uskute?né uplynutím období, ke kterým se tato vyú?tování nebo tyto platby vztahují.“

Právo Spojeného království

7 P?íloha 4 odst. 1 Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o dani z p?idané hodnoty) provádí ?l. 14 odst. 2 písm. b) sm?rnice o DPH.

8 ?lánek 189 Consumer Credit Act 1974 (zákon z roku 1974 o spot?ebitelských úv?rech) definuje smlouvu o koupi na splátky jako smlouvu, jejímž p?edm?tem je nájem zboží za pravidelné platby ze strany osoby, již je zboží takto pronajímáno, která stanoví, že k p?evodu vlastnického práva na tuto osobu dojde, pokud jsou spln?ny smluvní podmínky a nastane jedna ?i více okolností vymezených ve smlouv?, v?etn? využití opce ze strany této osoby.

9 § 99 zákona z roku 1974 o spotřebitelských úvřech stanoví, že dlužník je v rámci smlouvy o koupi na splátky oprávněn kdykoli před splatností poslední platby smlouvu vypovědět. § 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 převodním řízení a vedléžné 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 Společné 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 úřtu 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 přibližnou zbytkovou hodnotu vozidla na konci smlouvy. Zákazník je tedy 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 § 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 § 14 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH. Podle § 63 této směrnice proto vzniká daňová povinnost v plném rozsahu předáním vozidla, přičemž základem daně tvoří celková cena dodání.

18 Daňový orgán má za to, že smlouva typu „*Agility*“ představuje stejný jako smlouva typu „*Hire Purchase*“ „dodání zboží“ ve smyslu § 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 poslední uvedenému rozhodnutí opravný prostředek. Uvedený soud má za to, že vyřešení sporu, který mu byl předložen, vyžaduje výklad unijního práva a zejména § 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 § 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) Podpřípadečně, vyžaduje výraz ‚za obvyklých okolností‘, aby vnitrostátní orgán provedl hlubší analýzu a určil hospodářský účel smlouvy?

4) V případě kladné odpovědi na této otázku:

a) Je výklad § 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 § 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 souasná 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 úverových 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 Zadruhé 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 příslovně 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*

pln?na p?edvídáte ln? až do jejího konce.

37 Jak uvedl generální advokát v bodech 51 a 53 svého stanoviska, je toto smluvn? ur?ené vyúst?ní p?echodu vlastnického práva neslu?itelné s existencí skute?né ekonomické alternativy pro leasingového nájemce, která mu umož?uje, aby v okamžiku, v n?mž se musí rozhodnout, v závislosti na vlastních zájmech v?c bu? nabyl, tuto v?c leasingovému pronajímateli vrátil, anebo si ji nadále pronajal.

38 Jinak by tomu bylo pouze tehdy, kdyby se využití opce odkupu, by? zcela formáln? fakultativní, zdálo být v praxi z hlediska finan?ních smluvních podmínek jedinou ekonomicky rozumnou volbou, kterou by mohl leasingový nájemce u?init. Tak tomu m?že být zejména v p?ípad?, stanoví-li tak smlouva, pokud v okamžiku, k n?muž m?že být opce využita, bude sou?et smluvních splátek odpovídat prodejní cen? v?ci v?etn? náklad? na financování a leasingový nájemce nebude muset v d?sledku využití opce uhradit zna?nou dodate?nou ?ástku.

39 Takový výklad zn?ní ?l. 14 odst. 2 písm. b) sm?rnice o DPH je potvrzen obecnou systematikou této sm?rnice v oblasti klasifikace zdanitelných pln?ní.

40 Jakýkoli jiný výklad by totiž nutil vnitrostátní da?ové orgány u smluv, které se tak jako smlouvy v projednávání v?ci objektivn? nepojí od po?átku jejich pln?ní ke zdanitelným operacím, provád?t šet?ení za ú?elem zjišt?ní úmyslu smluvního partnera osoby povinné k dani k okamžiku využití opce, a p?ípadn? k provedení oprav.

41 Taková povinnost by p?ítom byla v rozporu s cílem sledovaným systémem DPH, jímž je zajišt?ní právní jistoty a usnadn?ní úkon? spojených s výb?rem dan? tím, že se až na výjime?né p?ípady bude vycházet z objektivní povahy doty?ného pln?ní (obdobn? viz rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP Group, C?4/94, EU:C:1995:107, bod 24).

42 Skute?nost, zda smlouva, na jejímž základ? bylo vozidlo p?edáno uživateli, spl?uje podmínky uvedené v tomto rozsudku, musí ur?it v konkrétním p?ípad? a v závislosti na okolnostech vlastních každé v?ci pouze vnitrostátní soud, který je p?íslušný 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 p?evedeno nejpozd?ji k okamžiku zaplacení poslední splátky“ použitý v ?l. 14 odst. 2 písm. b) sm?rnice o DPH, musí být vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na typovou smlouvu o nájmu s opcí odkupu, pokud lze z finan?ních podmínek smlouvy vyvodit, že využití opce se jeví jako jediná ekonomicky rozumná volba, kterou bude moci nájemce v daném okamžiku u?init, pokud je smlouva pln?na až do konce, což musí ov?řit vnitrostátní soud.

K náklad?m ?ízení

44 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

Výraz „smlouva o nájmu, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo p?evedeno nejpozd?ji k okamžiku zaplacení poslední splátky“ použitý v ?l. 14 odst. 2 písm. b) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty, musí být vykládán v tom smyslu, že se vztahuje na typovou smlouvu o nájmu s opcí odkupu, pokud lze z finan?ních 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.

* Jednací jazyk: angličtina.