Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 3. mája 2018 [1]

Vec C-153/17

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
proti
Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Supreme Court of the United Kingdom (Najvyšší súd Spojeného kráľovstva)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Články 168 a 173 – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Transakcie lízingu vozidiel – Tovary a služby používané pri zdaniteľných transakciách a zároveň pri transakciách oslobodených od dane – Vznik a rozsah práva na odpočítanie dane – Odpočítateľná časť"

Úvod

1. Účastníci konania vo veci samej vedú spor o právo žalovanej odpočítať daň z pridanej hodnoty (DPH) na vstupe zaplatenej z tovarov a služieb použitých na účely jej lízingových („hire purchase") transakcií [2].

2. V rámci tohto sporu majú podľa všetkého obe strany na podporu ich stanovísk veľmi dobré argumenty. Napriek tomu mám dojem, že túto diskusiu vedú bez toho, aby videli – ako hovorí anglické príslovie – slona v miestnosti („elephant in the room"). Týmto pomyselným slonom je daňové zaradenie lízingových zmlúv uplatnené Spojeným kráľovstvom, ktoré je podľa môjho názoru nesprávne.

3. Podľa právnych predpisov tohto členského štátu sa totiž tieto zmluvy posudzujú ako dve samostatné transakcie, jedna ako zdanené dodanie vozidla a druhá ako transakcia poskytnutia úveru, ktorá je od dane oslobodená. Vzhľadom na to, že cena vozidla fakturovaná zákazníkovi musí byť povinne obmedzená presnou cenou kúpy tohto vozidla prenajímateľom od dodávateľa, výška DPH vybranej na výstupe sa tiež presne zhoduje s DPH zaplatenou z uvedeného vozidla na vstupe a odpočítateľnou z dôvodu tohto dodania v jej plnej výške. Zvyšné náklady prenajímateľa, ako aj marža jeho zisku sú naopak pokryté príjmami z transakcie poskytnutia úveru, ktorá je od dane oslobodená. Vnútroštátny

1 Jazyk prednesu: francúzština.

2 Ide o zmluvy, ktoré v rôznych právnych systémoch nesú rôzne označenia [„hire purchase" (nájom s právom kúpy) v angličtine, „location-vente" (nájom s právom kúpy) alebo „crédit-bail" (lízing) vo francúzštine, zatiaľ čo v mnohých systémoch, napríklad v Nemecku a Poľsku, sa používa anglický pojem „leasing"], a na základe ktorých špecializované podniky nakupujú podľa špecifikácií ich zákazníkov tovar, pričom si ponechávajú jeho vlastníctvo a zákazníkom ho prenajímajú za poplatky vypočítané tak, aby sa odpísala hodnota tovaru a pokryli náklady financovania. V zmluvách je nájomcom obvykle vyhradená opcia kúpy prenajatého tovaru, ktorú si môžu na konci prenájmu uplatniť zaplatením ceny zodpovedajúcej odhadovanej zostatkovej hodnote tovaru.

súd sa nás preto pýta na spôsob odpočítania DPH na vstupe pripadajúcej na režijné náklady prenajímateľa v časti ich použitia na účely zdaniteľnej transakcie dodania vozidla, ktorá však bola v skutočnosti financovaná z príjmov pochádzajúcich z transakcie poskytnutia úveru, ktorá nepodlieha žiadnej DPH na výstupe, keďže je od dane oslobodená.

4. Zdá sa mi však nemožné na túto otázku odpovedať správne, kým nerozoberiem problém rozčlenenia lízingových zmlúv na dve samostatné transakcie, pričom mám vážne pochybnosti o tom, či je v súlade s právom Únie v oblasti DPH.

Právny rámec

Právo Únie

5. Článok 1 ods. 2 prvý a druhý pododsek smernice 2006/112/ES Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [3] stanovujú:

„Spoločný systém DPH je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby presne úmerná cene tovaru a služieb bez ohľadu na počet transakcií uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, na ktorom sa daň účtuje.

Na každú transakciu sa uplatní DPH vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzby platnej pre tento tovar alebo služby po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené rôzne nákladové prvky.“

6. Článok 73 smernice 2006/112 stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77[[4]], zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

7. Podľa článku 135 ods. 1 písm. b) tejto smernice:

„1. Členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

…

b) poskytovanie a dojednávanie úverov a správa úverov osobou, ktorá ich poskytla; …“

8. Podľa článku 168 písm. a) smernice 2006/112:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.“

3 Ú. v. ES L 347, 2006, s. 1.

4 Tieto články nie sú pre prejednávanú vec relevantné.

9. Napokon podľa článku 173 ods. 1 prvého pododseku uvedenej smernice:

„1. Ak zdaniteľná osoba použije tovar alebo služby na účely uskutočnenia transakcií, pri ktorých jej vznikne právo odpočítať DPH a ktoré sú uvedené v článkoch 168, 169 a 170, a transakcií, pri ktorých jej nevznikne právo odpočítať DPH, je odpočítanie povolené len pre tú časť DPH, ktorá je pomerná k sume pripadajúcej na transakcie, pri ktorých právo na odpočítanie dane vzniká.“

10. Rôzne metódy výpočtu podielu uvedeného v tomto ustanovení (nazývaného „odpočítateľná časť“) sú upravené v článku 173 ods. 2 a článku 174 smernice 2006/112.

Právo Spojeného kráľovstva

11. Ustanovenia, ktorými bola do práva Spojeného kráľovstva prevzatá smernica 2006/112, sú obsiahnuté prevažne vo Value Added Tax Act 1994 (zákon o DPH z roku 1994) a vo Value Added Tax Regulations 1995 (nariadenia o DPH z roku 1995). Právo na odpočítanie DPH na vstupe upravuje §26 zákona o DPH z roku 1994, ako aj §101 a 102 nariadení o DPH z roku 1995. Konkrétne, §102 nariadení o DPH z roku 1995 umožňuje Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa, Spojené kráľovstvo, ďalej len „daňová správa“) prijať osobitnú metódu určenia odpočítateľnej časti DPH na vstupe u zdaniteľných osôb, ktoré súčasne vykonávajú zdaniteľné transakcie a transakcie oslobodené od dane.

12. § 31 ods. 1 zákona o DPH z roku 1994 stanovuje výnimku pre dodanie tovarov a poskytovanie služieb vymenovaných v prílohe 9 tohto zákona. Skupina 5 sa týka finančných služieb, medzi ktoré patria:

„2. Poskytovanie záloh alebo úverov.

…

3. Poskytovanie úverovej služby financovania na splátky v rámci lízingovej zmluvy, kúpnej zmluvy s výhradou vlastníckeho práva alebo zmluvy o predaji na úver, pričom za túto službu sa účtujú osobitné poplatky, ktoré sa príjemcovi dodania tovaru oznámia.“

Podľa vysvetlivky obsiahnutej v tej istej prílohe ku skupine 5:

„Pod bod 2 patrí služba poskytnutia úveru osobou v súvislosti s dodaním tovarov alebo poskytnutím služieb uskutočnenými touto osobou, pričom za túto službu sa účtujú osobitné poplatky, ktoré sa príjemcovi poskytnutia služieb a dodania tovarov oznámia.“

13. Pokiaľ ide o lízingové zmluvy, tieto v právnom poriadku Spojeného kráľovstva podliehajú Consumer Credit Act 1974 (zákon o spotrebiteľských úveroch z roku 1974). Podľa žalovanej vo veci samej je prenajímateľ podľa právnej úpravy Spojeného kráľovstva povinný v zmluve o lízingu vozidla osobitne nájomcovi uviesť cenu vozidla, za ktorú ho prenajímateľ kúpil. Všetky ostatné čiastky fakturované nájomcovi sa považujú za cenu služby poskytnutia úveru.

Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

14. Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (ďalej len „VWFS“) je spoločnosť so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorá je súčasťou nemeckej skupiny Volkswagen AG. Jej činnosť zahŕňa najmä transakcie lízingu vozidiel značiek patriacich do tejto skupiny fyzickým osobám.

15. V rámci tejto činnosti spoločnosť VWFS ponúka rôzne druhy zmlúv, ktoré môžu viesť k nadobudnutiu vlastníctva vozidla zákazníkom alebo pozostávajú iba z jeho užívania počas určitého obdobia. Na účely týchto lízingových služieb spoločnosť VWFS nakupuje od dílerov vozidlá, ktoré následne vo svojom vlastnom mene dáva k dispozícii zákazníkom, ktorým taktiež poskytuje určité doplnkové služby. Protihodnota zaplatená zákazníkom v rámci lízingovej zmluvy je rozdelená na dve časti: na cenu vozidla, ktorá sa rovná cene zaplatenej spoločnosťou VWFS dílerovi, a „cenu financovania“, v ktorej sú zahrnuté všetky ostatné náklady a rezervy a tiež zisková marža.

16. Z pohľadu DPH sú tieto lízingové zmluvy posudzované ako dve samostatné transakcie: ako zdaniteľná transakcia dodania tovaru a ako transakcia poskytnutia úveru oslobodená od dane. V rámci transakcie dodania tovaru sa za protihodnotu považuje len cena vozidla, ktorú spoločnosť VWFS zaplatila a ktorá je zákazníkovi fakturovaná. Táto cena teda zahŕňa DPH, ktorej suma sa rovná DPH zaplatenej spoločnosťou VWFS z nadobudnutého vozidla na vstupe. Zvyšok peňazí prijatých od zákazníka nezahŕňa žiadnu DPH.

17. DPH na vstupe zaplatená spoločnosťou VWFS z nadobudnutia vozidiel je v plnom rozsahu odpočítaná z DPH na výstupe vybranej od zákazníkov. Spor medzi spoločnosťou VWFS a daňovou správou sa týka práva na odpočítanie DPH na vstupe, ktorou boli zaťažené rôzne režijné výdavky spoločnosti VWFS v rozsahu, v akom boli tovary alebo služby, pri ktorých tieto výdavky vznikli, použité na účely zdaniteľných transakcií spoločnosti VWFS, teda na transakcie dodania vozidiel.

18. Podľa spoločnosti VWFS si dodania vozidiel zákazníkom a služby, ktoré sú s týmito dodania priamo spojené, nevyhnutne vyžadujú zapojenie určitých zdrojov, najmä vo forme nákupu tovarov a služieb tvoriacich časť režijných nákladov na jej fungovanie. DPH na vstupe zaplatená z týchto tovarov a služieb preto musí byť odpočítateľná z DPH, ktorá je správcovi dane splatná zo strany VWFS z dôvodu jej zdaniteľných transakcií, prípadne musí byť vrátená, ak DPH na výstupe prevyšuje. Spoločnosť VWFS preto navrhla spôsob výpočtu tejto odpočítateľnej časti DPH na vstupe, ktorou sú zaťažené jej režijné náklady. Tento spôsob je založený na počte transakcií uskutočnených na vstupe, pričom každá lízingová zmluva sa počíta ako dve transakcie, z ktorých jedna je zdaniteľná. Časť režijných nákladov je teda priradená k tejto zdaniteľnej transakcii spojenej s lízingovou zmluvou.

19. Daňová správa zas prijala svoju metódu výpočtu pomernej časti DPH z odpočítateľných režijných nákladov založenej na hodnote zdaniteľných transakcií a transakcií oslobodených od dane. Keďže cena vozidla fakturovaná zákazníkovi je z výpočtu hodnoty transakcií pripadajúcich na lízingové zmluvy vyňatá,[5] zostávajúca hodnota zdaniteľných transakcií pripadajúcich na lízingové zmluvy je prakticky nulová,[6] rovnako ako pomerná časť DPH z odpočítateľných režijných nákladov.

20. Daňová správa na základe tejto metódy výpočtu odpočítateľnej DPH rozhodnutiami zo 16. júna a 30. septembra 2008 určila DPH splatnú spoločnosťou VWFS.

21. Spoločnosť VWFS toto rozhodnutie namietala na First-tier Tribunal Tax Chamber [súd prvého stupňa (daňový senát), Spojené kráľovstvo], ktorý jej žalobe vyhovel rozsudkom vydaným 18. augusta 2011. Daňová správa sa odvolala na Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo]. Tento súd vydal rozsudok, ktorým tomuto odvolaniu vyhovel 12. novembra 2012. Opravnému prostriedku spoločnosti VWFS podanému na Court of Appeal (Odvolací súd, Spojené kráľovstvo) tento odvolací súd rozsudkom vydaným 28. júla 2015 vyhovel.

5 Táto cena v skutočnosti predstavuje len hodnotu vozidla, pričom DPH na vstupe, ktorou je nadobudnutie vozidla zaťažené, je v plnom rozsahu odpočítaná z DPH na výstupe z toho istého vozidla.

6 Táto hodnota sa rovná nule až na tú výnimku, že niektoré platby, ktoré nie sú v cene vozidla zahrnuté, ako sú poplatky za predčasné splatenie alebo náklady na uplatnenie opcie kúpy, sa považujú za pripadajúce na zdaniteľné transakcie.

22. Vnútroštátny súd povolil daňovej správe podať opravný prostriedok 23. decembra 2015 a tento opravný prostriedok preskúmal 3. novembra 2016. V rámci tohto preskúmania sa Supreme Court of the United Kingdom (Najvyšší súd Spojeného kráľovstva) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. V prípade, že celkové režijné náklady pripísané transakciám spojeným s lízingom (ktoré sa skladajú z poskytnutí finančných prostriedkov oslobodených od dane a zdaniteľných dodávok automobilov) boli zahrnuté len do ceny poskytnutí finančných prostriedkov zdaniteľnou osobou, transakciám oslobodeným od dane, má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie celku alebo časti DPH, ktorou boli tieto náklady na vstupe zaťažené?

2. Aký je správny výklad bodu 31 rozsudku z 8. júna 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), presnejšie odôvodnenia, podľa ktorého sú režijné náklady ‚súčasťou všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také zložkami ceny výrobkov podniku‘?

Predovšetkým:

a) Má sa táto časť vykladať v tom zmysle, že členský štát musí vždy, keď prijal osobitnú metódu podľa článku 173 ods. 2 písm. c) smernice [2006/112] priradiť každej transakcii určitú časť dane na vstupe?

b) Je to tak aj v prípade, ak zo skutkových okolností vyplýva, že režijné náklady nie sú zahrnuté v cene zdaniteľných transakcií uskutočnených podnikom?

3. Znamená skutočnosť, že režijné náklady boli, prinajmenšom v určitom rozsahu, skutočne použité pri dodaniach vozidiel, ktoré sú zdaniteľnými transakciami,

a) že určitá časť dane zaplatenej na vstupe z týchto nákladov musí byť odpočítateľná?

b) Je to tak aj v prípade, ak zo skutkových okolností vyplýva, že režijné náklady nie sú zahrnuté v cene dodaní vozidiel, ktoré sú zdaniteľnými transakciami?

4. Je v zásade možné ignorovať zdaniteľné dodávky automobilov (alebo ich hodnotu) na účely vypracovania osobitnej metódy podľa článku 173 ods. 2 písm. c) smernice [2006/112]?“

23. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený kancelárii Súdneho dvora 27. marca 2017. Písomné pripomienky predložili spoločnosť VWFS, vláda Spojeného kráľovstva a Európska komisia. Tí istí účastníci konania boli zastúpení na pojednávaní, ktoré sa konalo 8. februára 2018.

Analýza

Úvodné poznámky

24. Právnu otázku položenú v návrhu na začatie prejudiciálneho konania v tejto veci možno zhrnúť takto: má zdaniteľná osoba, ktorá zároveň uskutočňuje zdaniteľné transakcie a transakcie oslobodené od dane, ktoré sú s týmito zdaniteľnými transakciami úzko spojené, právo na odpočítanie časti DPH na vstupe zaplatenej z tovarov a služieb použitých neoddeliteľným spôsobom, tak na účely zdaniteľných transakcií, ako aj na účely transakcií oslobodených od dane, napriek tomu, že náklady na nadobudnutie týchto tovarov a služieb nie sú ani čiastočne zahrnuté do ceny zdaniteľných transakcií, ale sú v plnom rozsahu kryté príjmami z transakcií oslobodených od dane?

25. Táto otázka proti sebe stavia dve základné zásady systému DPH: zásadu, podľa ktorej každá transakcia, ktorá patrí do pôsobnosti tohto systému a nie je výslovne oslobodená, sa má zdaniť v každej fáze hospodárskeho cyklu až do dodania spotrebiteľovi, ktorý daňové zaťaženie znáša v plnom rozsahu, a zásadu, podľa ktorej má byť táto daň úplne neutrálna pre všetky subjekty okrem spotrebiteľa, čo znamená, že tieto sú povinné daň vyberať len na stupni (výroby alebo distribúcie), na ktorom sa podieľajú, pričom jej ekonomickú záťaž nenesú.

26. Teda pokiaľ ide o režijné náklady vynaložené spoločnosťou VWFS v súvislosti s jej zdaniteľnými transakciami, DPH na ne pripadajúca by mala byť za normálnych okolností zaplatená správcovi dane. Zároveň by sa mala spoločnosť VWFS oslobodiť od ekonomickej záťaže tejto DPH. Tento výsledok sa mi nezdá dosiahnuteľný za okolností, o aké ide v konaní vo veci samej. Každá odpoveď, ktorú možno dať vnútroštátnemu súdu, preto nebude z hľadiska koherencie systému DPH bezchybná.

27. Tento rozpor podľa môjho názoru vyplýva z nesprávneho prebratia a uplatňovania ustanovení smernice 2016/112 na lízingové zmluvy v práve Spojeného kráľovstva. Viacero argumentov plynúcich tak z logiky systému DPH, z účelu jeho ustanovení, ako aj z judikatúry Súdneho dvora totiž podľa môjho názoru naznačuje, že tieto zmluvy samy osebe predstavujú jednu transakciu, ktorú nemožno rozčleniť na rôzne transakcie a každú z nich z hľadiska DPH posudzovať odlišne. Takéto rozčlenenie lízingových transakcií vedie k porušeniu daňovej neutrality voči zdaniteľným osobám, poklesu daňových výnosov a narušeniu hospodárskej súťaže.

28. V týchto návrhoch preto okrem analýzy položených prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru navrhnem preskúmať otázku daňového režimu lízingových zmlúv.

29. Som si plne vedomý, že táto analýza presahuje rámec návrhu na začatie prejudiciálneho konania v tejto veci. Stále je však v medziach sporu vo veci samej, ktorého predmetom je zdaňovanie lízingových transakcií uskutočnených spoločnosťou VWFS. Podľa ustálenej judikatúry pritom v rámci konania založeného na spolupráci medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, ktoré je zakotvené v článku 267 ZFEÚ, prislúcha Súdnemu dvoru poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť o spore, ktorý prejednáva. Z tohto pohľadu Súdnemu dvoru prípadne prislúcha právo preformulovať otázky, ktoré sú mu predložené. Okrem toho môže Súdny dvor vziať do úvahy aj ustanovenia práva Únie, na ktoré sa vnútroštátny súd v znení svojej otázky neodvolával.[7] Prejednávaná vec si podľa môjho názoru takýto prístup vyžaduje.

O prejudiciálnych otázkach

30. Pripomínam, že svojimi prejudiciálnymi otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či zdaniteľná osoba, ktorá na účely uplatnenia DPH služby poskytuje ako rozčlenené na dve samostatné transakcie, z ktorých jedna je zdaniteľná a druhá je od dane oslobodená, tak, že režijné náklady na tieto služby sú v ich plnom rozsahu začlenené do ceny transakcií oslobodených od dane, má právo na odpočítanie časti DPH na vstupe z týchto režijných nákladov z dôvodu, že časť z nich je použitá na účely zdaniteľných transakcií. Ako som už uviedol v mojich úvodných poznámkach, táto otázka sa musí rozobrať vo svetle dvoch základných zásad DPH: zásady neutrality dane voči zdaniteľným osobám a zásady všeobecnosti zdanenia.

7 Pozri najmä rozsudok z 13. októbra 2016, M. a S. (C-303/15, EU:C:2016:771, bod 16 a citovaná judikatúra).

Daňová neutralita a právo odpočítať daň

31. DPH je daňou zo spotreby. Ak zdaniteľné osoby túto daň vyberajú a uhrádzajú správcovi dane, nemali by niesť jej ekonomickú záťaž, pretože tá spočíva výlučne na spotrebiteľovi. Takto je vymedzená daňová neutralita v oblasti DPH. Táto neutralita sa dosahuje prostredníctvom dvoch mechanizmov: pripočítaním DPH k cene dodaní alebo služieb zdaniteľnej osoby (DPH na výstupe) a odpočítaním DPH zaplatenej tou istou zdaniteľnou osobou v cene tovarov a služieb, ktoré nadobudla na účely jej zdaniteľných transakcií (DPH na vstupe). Tieto mechanizmy sa opakujú na každom stupni výroby a distribúcie (alebo poskytnutia služieb) až k spotrebiteľovi, ktorý, keďže nemá právo daň odpočítať, znáša celé toto daňové zaťaženie. Ak zdaniteľná osoba nemôže odpočítať DPH na vstupe, reťaz sa pretrhne a daňové zaťaženie znáša táto osoba. V praxi táto zdaniteľná osoba najčastejšie následne zahrnie túto DPH skrytým spôsobom do ceny jej vlastných dodaní alebo služieb. DPH už zahrnutá do hodnoty tovarov alebo služieb taktiež umelo navýši DPH z tovarov alebo služieb nachádzajúcich sa na ďalšom stupni výrobného alebo distribučného reťazca, vytvárajúc tak kaskádový efekt (alebo „daň z dane“), ktorý sa vyskytuje v iných systémoch nepriamych daní a ktorému mala DPH oprávnene predchádzať. Neexistencia práva odpočítať daň je teda na ujmu nielen predmetnej zdaniteľnej osoby, ale všeobecnejšie všetkých dotknutých subjektov a fungovania celého systému. Ak sa počíta s týmto negatívnym účinkom v prípade oslobodenia od daní,[8] treba sa mu vyhnúť v prípade zdaniteľných transakcií v čo najväčšej miere.

32. Súdny dvor taktiež pripisuje osobitný význam právu zdaniteľných osôb odpočítať daň. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo zdaniteľných osôb na odpočítanie DPH ako osôb povinných platiť DPH, ktorá je splatná alebo ktorá bola zaplatená na vstupe za nimi nadobudnuté tovary a prijaté služby, tvorí základnú zásadu spoločného mechanizmu DPH, je neoddeliteľnou súčasťou systému DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. DPH sa uplatňuje na každú transakciu výroby alebo distribúcie, čiže každá transakcia musí byť sama osebe predmetom posúdenia nezávisle od DPH splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie. Tovary alebo služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe na účely jej vlastných zdaniteľných transakcií a na vstupe musia byť tieto tovary alebo služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. V rozsahu, v akom sú splnené tieto dve podmienky, má zdaniteľná osoba v zásade právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Výsledok hospodárskej činnosti je bezvýznamný z hľadiska práva na odpočítanie pod podmienkou, že samotná činnosť sama osebe podlieha DPH. Teda ak je cena dodania nižšia ako výrobné náklady, nemožno odpočítanie pomerne znížiť podľa rozdielu medzi touto cenou a týmito nákladmi, aj keď je uvedená cena podstatne nižšia ako výrobné náklady, pokiaľ nie je čisto symbolická.[9]

33. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora taktiež vyplýva, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet je v zásade potrebná na to, aby bolo zdaniteľnej osobe priznané právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. Súdny dvor však zdaniteľnej osobe priznal právo na odpočet DPH, aj keď medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet neexistuje priama a bezprostredná súvislosť, pokiaľ vzniknuté náklady tvoria súčasť všeobecných nákladov tejto zdaniteľnej osoby. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby. Naopak, keď sa tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely plnení oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe.[10]

8 Pokiaľ ide o účel oslobodenia finančných transakcií od dane, pozri bod 78 a nasl. nižšie.

9 Pozri naposledy rozsudok z 22. júna 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, body 30 až 35, 40 a 41).

10 Pozri naposledy rozsudok z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, body 27, 28 a 32).

34. Vo veci samej je nesporné, že časť tovarov a služieb, ktoré tvoria režijné náklady spoločnosti VWFS, sa používa na účely jej zdaniteľných transakcií, teda na transakcie dodania vozidiel. Toto sa zdá byť logické, keďže tieto transakcie sa nemôžu uskutočňovať bez zásahu spoločnosti VWFS, pričom tento zásah si nevyhnutne vyžaduje zapojenie určitých zdrojov. Preto by sa zdalo zrejmé, že spoločnosť VWFS má mať možnosť odpočítať DPH na vstupe z jej režijných nákladov v rozsahu, v akom sú tieto použité na účely transakcií dodania vozidiel uskutočnených spoločnosťou VWFS.

35. Avšak vzhľadom na to, že tieto režijné náklady nie sú zahrnuté do ceny týchto zdaniteľných transakcií, ale do ceny transakcií poskytnutia úveru, ktoré sú od dane oslobodené, právo na odpočítanie dane sa dostáva do rozporu so zásadou všeobecnosti zdanenia.

Právo na odpočítanie dane, cena služieb a všeobecnosť zdanenia

36. Podľa článku 1 ods. 2 prvého a druhého pododseku smernice 2006/112 je DPH všeobecnou daňou. Je splatná z každej transakcie a vypočítaná z ceny tovaru alebo služby, ktoré sú predmetom transakcie. Na to, aby každá transakcia účinne podliehala dani vypočítanej z ceny a aby daň zaplatená na vstupe mohla byť zároveň odpočítaná, je nevyhnutné, aby boli náklady na predchádzajúce transakcie zahrnuté do tejto ceny. To je okrem iného výslovne potvrdené článkom 1 ods. 2 druhým odsekom smernice 2006/112, ktorý stanovuje, že DPH „sa uplatní… po odpočítaní sumy DPH, ktorou boli priamo zaťažené *rôzne nákladové prvky*.“ [11]

37. Jediné transakcie, ktoré sa môžu vyhnúť zdaneniu, [12] sú tie, ktoré sú od dane oslobodené podľa ustanovení smernice 2006/112. Transakcie oslobodené od dane preto v zásade neoprávňujú na odpočítanie dane. Jedinými výnimkami tu sú transakcie s cezhraničným prvkom: dodania v rámci Spoločenstva (ktoré však budú zdanené v členskom štáte nadobudnutia), vývozy, niektoré transakcie v rámci medzinárodnej dopravy, transakcie v prospech medzinárodných organizácií alebo veľvyslanectiev, atď. Naopak, pokiaľ ide o transakcie uskutočnené na území členského štátu a bez spojitosti s medzinárodným obchodom, smernica 2006/112 okrem dočasného ponechania určitých oslobodení od dane, ktoré už platia v rôznych členských štátoch podľa článkov 109 až 129 tejto smernice, nestanovuje oslobodenia od dane s právom na odpočítanie dane.

38. Ak Súdny dvor výslovne nepodmienil právo na odpočítanie dane tým, že náklady na tovary a služby použité zdaniteľnou osobou na účely zdaniteľných transakcií musia byť uvedené medzi nákladovými prvkami transakcií na výstupe, je to preto, že táto požiadavka nevyhnutne vyplýva zo samotnej logiky systému DPH.

39. Ako správne poznamenal vnútroštátny súd v jeho druhej prejudiciálnej otázke, Súdny dvor túto požiadavku považuje za samozrejmosť. Podľa judikatúry totiž právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, *predpokladá*, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet. [13] To isté platí, ak vzniknuté náklady tvoria súčasť režijných nákladov zdaniteľnej osoby a ako také sú zložkami ceny tovarov alebo služieb, ktoré táto poskytuje. [14]

40. Samozrejme realita hospodárskej činnosti je taká, že ceny za určitých osobitných okolností nie vždy pokrývajú všetky náklady. Tieto situácie však nemôžu byť pravidlom, pretože činnosť by sa neoplácala. Je však dosť bežné, najmä pri začatí s činnosťou, že podnik vynaloží investície, ktorých výška presahuje tržby. Bude mať teda právo na odpočítanie dane a vrátenie DPH na vstupe z týchto investícií, ale toto

11 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

12 Okrem činností, ktoré do systému DPH nepatria, napríklad preto, že nemajú odplatnú povahu.

13 Pozri najmä rozsudky z 29. októbra 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57 a citovanú judikatúru), a z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 27).

14 Pozri najmä rozsudky z 29. októbra 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 58 a citovanú judikatúru), a z 22. októbra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, bod 28).

vrátenie sa následne vykryje DPH na výstupe z budúcich transakcií podniku. Aj podnik na konci svojej hospodárskej existencie môže dospieť k potrebe predať tovary pod výrobnú cenu, napríklad v súvislosti s likvidáciou. Nevyhnutne tu však ide o čisto dočasnú situáciu. Nezisková zdaniteľná osoba, ako je obec, môže z rôznych dôvodov predať tovar za cenu, ktorá je nižšia ako náklady na jeho nadobudnutie. [15] Za týchto okolností Súdny dvor zdaniteľnej osobe plne priznáva právo na odpočítanie dane. [16]

41. Tieto situácie však nemožno porovnávať so situáciou, o ktorú ide v prejednávanej veci, keď zdaniteľná osoba zmiešaným spôsobom, pravidelne a sústavne a v súlade s ustanoveniami vnútroštátnych právnych predpisov jej členského štátu financuje náklady na zdaniteľnú činnosť za pomoci príjmov pochádzajúcich z činnosti, ktorá je od dane oslobodená. Priznať právo na odpočítanie dane by v takomto prípade znamenalo dotovať túto zdaniteľnú osobu, dokonca aj celé odvetvie činnosti, systematickými vráteniami DPH na vstupe, ktorá je v zásade odpočítateľná, no v praxi odpočítateľná nie je z dôvodu nedostatku DPH na výstupe.

42. V tomto bode nesúhlasím s názorom vyjadreným spoločnosťou VWFS v jej pripomienkach, podľa ktorého správca dane neutrpel žiadnu finančnú stratu, pretože spoločnosť VWFS spornú DPH na vstupe zaplatila a dodávatelia ju uviedli v daňovom priznaní. Táto DPH totiž bola zaplatená a daňové priznanie k nej bolo podané, pretože je splatná podľa daňových predpisov. Je pravda, že dosť komplikovaný mechanizmus DPH spôsobuje, že jeho uplatňovanie sa podobá kyvadlovej výmene medzi zdaniteľnými osobami a daňovou správou, ale na konci tejto výmeny má mať správca dane obvykle kladný zostatok: taká je povaha každej dane. Preto ak má vrátiť DPH na vstupe, ktorá nebude kompenzovaná DPH na výstupe, nepochybne utrpí stratu vo forme poklesu daňových príjmov.

43. Komisia v snahe vysvetliť situáciu spoločnosti VWFS vo svojich pripomienkach navrhla, aby sa VWFS posudzovala tak, že dodania vozidiel uskutočňuje so stratou, čo si ako člen skupiny môže dovoliť, keďže skupina túto stratu môže kompenzovať. Preto je podľa Komisie časť režijných nákladov spoločnosti VWFS spojených s dodaniami vozidiel zahrnutá v cene týchto dodaní, čo v súlade s vyššie spomenutou judikatúrou Súdneho dvora odôvodňuje právo na odpočítanie DPH na vstupe z tejto časti režijných nákladov. [17]

44. Tento umelo koncipovaný návrh nie je relevantný, a to najmenej z dvoch dôvodov.

45. Po prvé tento návrh je v rozpore s právnym poriadkom Spojeného kráľovstva, ako ho opísali účastníci konania vo veci samej, podľa ktorého sa vyžaduje, aby sa zákazníkovi ako cena dodania vozidla fakturovala len presná cena jeho nadobudnutia prenajímateľom od dodávateľa a žiadne iné náklady. Prenajímateľ sa preto nemôže rozhodnúť zahrnúť do ceny dodania inú sumu, aj keby zároveň znižoval cenu vozidla pod cenu, ktorú zaplatil on sám. Účelom tejto požiadavky je správne informovanie zákazníka a tento účel sa nedosiahne, ak prenajímateľ zmanipuluje cenu nadobudnutia vozidla.

46. Po druhé návrh Komisie je vecne nesprávny. V konaní vo veci samej je totiž nesporné, že spoločnosť VWFS neuskutočňuje žiadne dodanie so stratou, ale že režijné náklady spojené s dodaním financuje pomocou príjmov zo služby poskytovania úveru, ktorá je od dane oslobodená a pri ktorej jej režijné náklady tvoria nákladový prvok. To, že spoločnosť VWFS patrí do skupiny, nemá na ziskovosť lízingových služieb žiaden vplyv.

47. V konečnom dôsledku sa zdá, že priznať spoločnosti VWFS právo odpočítať DPH na vstupe z režijných nákladov financovaných pomocou príjmov z transakcií oslobodených od dane by sa rovnalo čiastočnému uplatneniu oslobodenia od dane na tieto transakcie spolu s právom daň odpočítať, čo je v rozpore s článkom 1 ods. 2 prvým odsekom smernice 2006/112.

15 Tak to bolo v konaní vo veci samej, v ktorej bol vydaný rozsudok z 22. júna 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466).

16 Pozri bod 32 vyššie.

17 Pozri body 32 a 33 vyššie.

Záver tejto časti

48. Spoločnosť VWFS na jednej strane bezpochyby využíva časť tovarov a služieb tvoriacich jej režijné náklady na účely jej zdaniteľných transakcií, a preto musí mať možnosť uplatniť právo na odpočítanie DPH na vstupe, ktorými bola ich kúpa zaťažená. Na druhej strane toto právo na odpočítanie dane naráža na iné základné zásady systému DPH. Zdá sa mi preto nemožné nájsť správne riešenie problému, ktorý v prejednávanej veci nastolili prejudiciálne otázky, kým bližšie nerozoberiem daňový režim, ktorý je s ohľadom na smernicu 2006/112 vyhradený v práve Spojeného kráľovstva lízingovým zmluvám.

Zaradenie lízingových zmlúv z hľadiska DPH

49. Ustanovenia práva Únie týkajúce sa DPH Súdny dvor už viackrát vyložil v súvislosti s nájomnými zmluvami s dojednaným právom kúpy alebo lízingovými zmluvami. V týchto veciach však najčastejšie išlo o určenie, či sa má takáto zmluva zaradiť pod dodanie tovarov alebo poskytovanie služieb. Pokiaľ ide o otázku, či takáto zmluva tvorí jednu transakciu alebo viacero samostatných transakcií, bude nutné vychádzať v prvom rade z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa komplexných transakcií.

Judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa komplexných transakcií

50. Smernica 2006/112 neobsahuje konkrétne pravidlá upravujúce komplexné transakcie. Naopak, z článku 1 ods. 2 druhého odseku smernice 2006/112 vyplýva, že každá transakcia sa musí v zásade považovať za samostatnú a nezávislú transakciu. Avšak poskytnutie plnenia, ktoré z ekonomického hľadiska pozostáva len z jedinej služby, sa nesmie umelo členiť, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH.[18] Takáto zmena systému DPH by bola o to závažnejšia, ak by jeden z prvkov komplexnej transakcie musel byť od dane oslobodený, tak ako to je v prípade prejednávanej veci.

51. Súdny dvor v už ustálenej judikatúre tiež dospel k záveru, že za určitých okolností viaceré formálne odlišné služby, ktoré by bolo možné poskytnúť samostatne, a teda osobitne, by mohli viesť buď k zdaneniu, alebo k oslobodeniu od dane, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedinú transakciu. O jedinú transakciu ide predovšetkým vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo neprirodzené. Na účely určenia, či transakcia, ktorá pozostáva z viacerých plnení, predstavuje na účely DPH jednu transakciu, Súdny dvor zohľadňuje hospodársky cieľ tejto transakcie, ako aj záujem príjemcov týchto plnení.[19]

52. Totiž skutočnosť, že bola účtovaná jediná cena alebo že boli zmluvne stanovené samostatné ceny, nemá na účely určenia, či ide o dve alebo viaceré odlišné a nezávislé transakcie, alebo o jedinú hospodársku transakciu, rozhodujúci význam. Transakciu teda možno úplne správne považovať za jednu transakciu, aj keď sú zákazníkom za rôzne prvky tejto transakcie fakturované samostatné ceny.[20]

53. Pokiaľ teda ide o otázku, či služba predstavuje jednu komplexnú transakciu, alebo samostatné transakcie, je potrebné určiť, či každá zložka tejto služby je z hospodárskeho hľadiska sama osebe pre zákazníka cieľová, alebo či sa zaujíma o komplexnú službu len v jej celistvosti.[21]

18 Pozri rozsudok z 25. februára 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 29).

19 Pozri najmä rozsudok z 8. decembra 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, body 26, 27 a 29 a citovanú judikatúru).

20 Pozri najmä rozsudok z 2. decembra 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, body 29 a 30 a citovanú judikatúru).

21 Pozri rozsudky z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, bod 24); z 2. decembra 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, bod 30), ako aj z 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 25).

54. Na záver, hoci prináleží vnútroštátnym súdom aby určili, či zdaniteľná osoba v konkrétnom prípade poskytuje jednu službu, a v tejto súvislosti vykonali konečné posúdenie všetkých skutkových okolností, je úlohou Súdneho dvora, aby týmto súdom poskytol všetky prvky výkladu práva Únie, ktoré môžu byť užitočné pre rozhodnutie vo veci, ktorá im bola predložená. [22]

55. Pokiaľ ide o lízingové zmluvy, o aké ide vo veci samej, domnievam sa, na rozdiel od toho, čo tvrdia vláda Spojeného kráľovstva a Komisia v ich písomných vyjadreniach, že vo svetle vyššie citovanej judikatúry sa tieto musia samy osebe považovať za jednu transakciu, ktorej rozčlenenie by bolo neprirodzené.

56. Ani získanie úveru, ani nadobudnutie alebo nájom vozidla totiž nie sú samy osebe cieľom pre nájomcu na základe lízingovej zmluvy. To, o čo sa takýto účastník snaží, je užívanie vozidla za podmienok, ktoré sú špecifické pre lízingovú zmluvu a ktoré nespĺňa žiaden iný spôsob nadobudnutia vozidla. Na jednej strane tak nájomca dostane nové vozidlo, pri ktorom sú všetky vlastnosti ním špecifikované, pretože prenajímateľ vozidlo zakúpi podľa potrieb daného zákazníka. Nájomca následne vozidlom disponuje nezávisle a výlučne (okrem niekoľkých obmedzení menšieho rozsahu) a okrem toho má obvykle možnosť sa ku skončeniu zmluvy stať jeho vlastníkom. Tieto vlastnosti lízing odlišujú od obyčajného nájmu. Na druhej strane nájomca nie je povinný celú cenu vozidla uhradiť vopred, pretože platba sa realizuje na splátky. Taktiež nenesie ekonomické nebezpečenstvá spojené s vlastníctvom vozidla, ako sú nebezpečenstvo poruchy, nehody alebo nutnosť vozidlo na konci jeho životnosti zlikvidovať, pretože pokiaľ neuplatnil opciu kúpy, tieto nebezpečenstvá znáša prenajímateľ. Napokon nájomca je často príjemcom doplnkových služieb, akou je služba údržby vozidla. Lízingová zmluva sa teda z pohľadu nájomcu líši aj od obyčajnej kúpy vozidla.

57. Nesúhlasím preto s názorom Komisie, podľa ktorého je lízingová zmluva ekvivalentom nadobudnutia vozidla prostredníctvom získania úveru na tento účel, v dôsledku čoho by sa táto zmluva musela považovať ako dve samostatné transakcie; transakcia poskytnutia úveru a transakcia dodania vozidla. Je pravda, že vozidlo možno nadobudnúť rôznymi spôsobmi, vrátane uzatvorenia zmluvy o bankovom úvere.

58. Po prvé by však nešlo o tie isté strany, pretože spoločnosť VWFS podľa informácií obsiahnutých v jej vlastných pripomienkach neuskutočňuje dodania vozidiel mimo lízingových zmlúv a financovanie na nadobudnutie týchto vozidiel poskytuje iba v rámci takýchto zmlúv. Nájomca by sa preto musel obrátiť jednak na úverovú inštitúciu a jednak na dílera vozidiel.

59. Po druhé, ako už mal Súdny dvor príležitosť rozhodnúť, skutočnosť, že tretia osoba v zásade môže poskytovať určité obdobné služby, nie je rozhodujúca na účely zaradenia komplexnej transakcie. Totiž možnosť, že prvky jedného plnenia môžu byť za iných okolností dodané oddelene, je obsiahnutá v pojme jednej komplexnej transakcie ako takom. [23]

60. Po tretie nadobudnutie vlastníctva vozidla prostredníctvom bankového úveru alebo bez neho neumožňuje s vozidlom nakladať za rovnakých podmienok, v mnohých ohľadoch výhodnejších, ako sú podmienky lízingovej zmluvy opísané v bode 56 vyššie.

61. Po štvrté a na záver, podľa nedávnej judikatúry Súdneho dvora [24] a v súlade s tvrdeniami vlády Spojeného kráľovstva vyjadrenými v jej odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora v tejto veci sa určité typy lízingových zmlúv ponúkané spoločnosťou VWFS musia posudzovať nie ako dodania tovarov, ale ako poskytnutia služieb, čím sa viac podobajú obyčajnému prenájmu. Podľa logiky

22 Pozri najmä rozsudok z 8. decembra 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, bod 30).

23 Rozsudok z 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, bod 26).

24 Pozri rozsudok zo 4. októbra 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734).

rozčlenenia by sa teda každá lízingová transakcia mohla posudzovať tak, že obsahuje službu poskytnutia úveru v rozsahu, v akom nájomné platené nájomníkom obvykle pokrýva nielen amortizáciu predmetu zmluvy, ale aj iné náklady vlastníka, vrátane prípadných nákladov na financovanie.

62. Nesúhlasím ani s obavou Komisie, podľa ktorej by označenie lízingovej zmluvy za jednu zdaniteľnú transakciu viedlo k nerovnému zaobchádzaniu v porovnaní s transakciami poskytovania úverov, ktoré sú od dane oslobodené. Poskytovatelia finančných služieb oslobodených od DPH sa totiž nachádzajú v odlišnej situácii než poskytovatelia služieb, akými sú prenechanie vozidiel do užívania na základe lízingových zmlúv.[25] Ich zdanenie teda nevedie k porušeniu zásady daňovej neutrality, práve naopak, lebo zdaniteľné osoby, ktoré boli zdanené, môžu využiť právo na odpočítanie dane.[26]

63. Záver, podľa ktorého sa lízingová zmluva musí označiť ako jedna transakcia, a nie dve samostatné transakcie, nachádza oporu v judikatúre Súdneho dvora týkajúcej sa daňového režimu transakcií dodania spolu s financovaním.

Judikatúra týkajúca sa dodaní spolu s financovaním

64. Je pravda, ako poznamenala vláda Spojeného kráľovstva, že Súdny dvor v rámci veci týkajúcej sa zmluvy o kúpe pozemku a výstavbe budovy rozhodol, že dodávateľ tovarov alebo poskytovateľ služieb, ktorý svojmu zákazníkovi povolí odloženie platby ceny za platbu úrokov, v zásade udeľuje úver, ktorý je v zmysle ustanovení o DPH oslobodený od dane.[27] Tento výklad je založený najmä na požiadavke rovnosti zaobchádzania medzi kupujúcim, ktorý u svojho dodávateľa získa úver (vo forme odkladu platenia), a kupujúcim, ktorý získa bankový úver.[28]

65. Riziko takejto nerovnosti v zaobchádzaní však nepovažujem v prípade lízingových zmlúv, o aké ide vo veci samej, za preukázané. Podľa pravidla distributivity násobenia voči sčítaniu pri konštantných nákladoch financovania (ako percenta hodnoty financovaného tovaru) budú náklady pre kupujúceho rovnaké, či kúpu tovaru s DPH financuje pomocou úveru oslobodeného od dane, alebo či zaplatí cenu tovaru bez DPH navýšenú o náklady financovania a DPH sa pripočíta k celkovej cene.[29] Odôvodnenie Súdneho dvora v uvedenom rozsudku preto nie je podľa môjho názoru priamo použiteľné na prejednávanú vec.

66. Okrem toho judikatúra od vynesenia vyššie uvedeného rozsudku značne pokročila. Dva rozsudky sa mi zdajú obzvlášť relevantné.

67. Prvým je rozsudok Stock'94[30]. V tejto veci Súdny dvor rozhodol, že „transakcia…, ktorá spočíva v tom, že hospodársky subjekt dodáva tovar poľnohospodárovi a poskytne mu pôžičku určenú na nákup tohto tovaru, predstavuje na účely [smernice 2006/112] jedinú transakciu, v rámci ktorej je dodanie tovaru hlavným plnením. Základ dane tejto jedinej transakcie je tvorený tak cenou uvedeného tovaru, ako aj zaplatenými úrokmi z pôžičky poskytnutej poľnohospodárovi".[31] V tejto veci išlo o vzťah poľnohospodárskeho družstva, v rámci ktorého združovateľ poskytol poľnohospodárom úver, ktorý mohol byť použitý výlučne na nákup osiva a iných výrobných prostriedkov týmito poľnohospodármi

25 Rozsudok z 2. decembra 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, bod 31).

26 O dôsledkoch oslobodení od dane na neutralitu DPH pozri body 78 a nasl. nižšie.

27 Rozsudok z 27. októbra 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, výrok).

28 Rozsudok z 27. októbra 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855, bod 14), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:81, body 10 a 11).

29 Vezmime si ako príklad tovar za 1 000 EUR bez dane, 20 % DPH a celkové náklady financovania vo výške 30 %. V prípade financovania bankovým úverom nám vyjde: cena tovaru s DPH 1 200 eur, náklady financovania 360 eur, spolu 1 560 eur. V prípade lízingu: cenu tovaru bez dane navýšená o náklady financovania 1 300 eur, k tomu DPH 260 eur, spolu 1 560 eur. Schematicky: (a + ta) + s(a + ta) = (a + sa) + t(a + sa), kde a = cena tovaru bez dane, t = sadzba DPH, s = náklady financovania. Inšpiráciu pre tieto výpočty som čerpal z PARDON, J.: La TVA et les opérations bancaires. In: *Droit bancaire et financier*. 2006, V, s. 274.

30 Rozsudok z 8. decembra 2016 (C-208/15, EU:C:2016:936).

31 Rozsudok z 8. decembra 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, prvá zarážka výroku).

od tohto združovateľa. Poľnohospodári okrem ceny nakúpeného tovaru platili aj úroky z poskytnutej pôžičky. Išlo teda o to, tak ako v prejednávanej veci, či toto plnenie predstavovalo dve rozdielne transakcie, a síce jednu zdaniteľnú transakciu dodania tovaru a jednu transakciu poskytnutia úveru oslobodenú od dane, alebo či išlo o jednu komplexnú transakciu.

68. Súdny dvor rozhodol po prvé, že poskytnutie pôžičiek nepredstavuje z pohľadu poľnohospodárov nezávislé plnenie, keďže tieto finančné prostriedky nie je možné voľne použiť; po druhé, že predmetný združovateľ nemá povolenie pôsobiť ako úverová inštitúcia, a teda môže poskytovať pôžičky poľnohospodárom iba na účely nákupu tovaru od tohto združovateľa [32] a po tretie, že dodanie tovaru a pôžička sledujú rovnaký ekonomický cieľ. [33] Za týchto podmienok podľa Súdneho dvora plnenie v jeho celistvosti predstavovalo z hľadiska DPH jednu transakciu.

69. V odpovedi na jednu z otázok na pojednávaní Komisia uviedla, že tento rozsudok považuje za „zvláštny“. Ja na ňom však nevidím nič neobvyklé: Súdny dvor jednoducho k predmetnému vzťahu zaujal funkčný prístup, aby tak určil jeho skutočnú povahu.

70. Ak by teda Súdny dvor mal príležitosť rozhodnúť aj v situácii, keď okrem dodania tovaru existuje aj skutočný finančný tok medzi dodávateľom a kupujúcim, platilo by to isté, o to viac v prípade lízingovej zmluvy, kde jediný „tok“ tvorí dodanie vozidla a kde nájomca platí jeho cenu pomocou vlastných zdrojov. Analogicky s vyššie uvedeným rozsudkom, v lízingových zmluvách, o ktoré ide vo veci samej, taktiež nedochádza k poskytnutiu úveru ako plnenie, ktoré je od dodania vozidla nezávislé, pretože prenajímateľ neponúka financovanie nad rámec lízingových zmlúv a všetky prvky týchto zmlúv sledujú rovnaký ekonomický cieľ, a síce naloženie s vozidlom za podmienok uvedených v lízingovej zmluve. Odôvodnenie Súdneho dvora v rozsudku Stock’94 je teda priamo použiteľné na prejednávanú vec.

71. Druhým je rozsudok Part Service [34], ktorý sa týka lízingových zmlúv a ich rozčlenenia na samostatné transakcie ešte priamejším spôsobom. V tejto veci išlo o zmluvy o lízingu vozidiel, ktoré boli rozčlenené na viacero transakcií tak, že financujúci prenajímateľ dostal od nájomcu na základe zdaniteľnej transakcie sumu rovnajúcu sa v podstate kúpnej cene vozidla od dodávateľa. Zvyšnú časť nájomca zaplatil na základe zmluvy o poistení a záruke, čiže transakcie oslobodenej od dane, inému hospodárskemu subjektu, ktorý patril do tej istej skupiny ako financujúci prenajímateľ. Tieto sumy boli následne prevedené na financujúceho prenajímateľa. Talianska daňová správa dospela k záveru, že rôzne záväzky dotknutých strán, hoci boli uvedené v rôznych zmluvách, predstavovali ako celok jednu zmluvu uzavretú medzi tromi stranami. Podľa nej bola platba užívateľa predstavujúca nájomné umelo rozdelená s cieľom zníženia zdaniteľného základu, pričom úloha prenajímateľa bola rozdelená medzi samotného financujúceho prenajímateľa a ďalší hospodársky subjekt. [35]

72. Súdny dvor vykonal analýzu predmetných zmlúv so zreteľom na jeho judikatúru týkajúcu sa komplexných transakcií. [36] Uviedol najmä, že predmetné transakcie sa vyznačovali týmito prvkami:

– dve spoločnosti zúčastňujúce sa na lízingovej činnosti patrili do tej istej skupiny,

– samotné plnenie lízingovej spoločnosti bolo rozdelené, pričom prvok financovania bol zverený inej spoločnosti na účely rozčlenenia na úverové, poisťovacie a sprostredkovateľské plnenia,

32 To predstavuje výrazný obrat vo vzťahu k bodu 13 rozsudku z 27. októbra 1993, Muys’en De Winter’s Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), podľa ktorého je výraz „poskytovanie a sprostredkovanie úverov“ použitý na vymedzenie rozsahu pôsobnosti oslobodenia od dane natoľko obšírny, že zahŕňa aj úvery poskytnuté zo strany dodávateľa tovarov vo forme odkladu platby. Podľa rozsudku z 8. decembra 2016, Stock ’94 (C-208/15, EU:C:2016:936) sa takýto úver zvyčajne musí považovať za akcesorický k dodaniu tovaru, a teda nebude pri ňom možné využiť oslobodenie od dane.

33 Rozsudok z 8. decembra 2016, Stock ’94 (C-208/15, EU:C:2016:936, body 32 až 34).

34 Rozsudok z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

35 Rozsudok z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, body 8 až 17).

36 Rozsudok z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, body 48 až 53).

– plnenie lízingovej spoločnosti sa tak obmedzilo na poskytnutie prenájmu vozidla,

– nájomné zaplatené nájomcom bolo v súhrne len o čosi vyššie ako cena obstarania tovaru,

– toto plnenie, posudzované samostatne, sa v dôsledku toho zdalo byť hospodársky nerentabilné, takže životaschopnosť podniku nemohla byť zabezpečená len prostredníctvom zmlúv uzavretých s nájomcami,

– lízingová spoločnosť dostávala protihodnotu za lízing len vďaka spojeniu nájomného plateného nájomcom a súm platených inou spoločnosťou tej istej skupiny.[37]

73. Súdny dvor následne túto prax označil za odporujúcu cieľu článku 11 A ods. 1 šiestej smernice[38], ktorým je zdanenie všetkého, čo predstavuje protihodnotu, ktorá sa získala alebo získa od užívateľa. Keďže totiž prenájom vozidiel podľa lízingových zmlúv predstavuje poskytnutie služieb v zmysle článku 6 šiestej smernice[39], takéto plnenie zvyčajne podlieha DPH, pričom zdaniteľný základ sa musí určiť v súlade s článkom 11 A ods. 1 šiestej smernice. Hľadaným výsledkom teda bolo získanie daňovej výhody spojenej s oslobodením plnení podľa článku 13 B písm. a) a d) šiestej smernice[40], ktoré boli zverené lízingovou spoločnosťou spoločnosti, ktorá bola zmluvnou stranou.[41]

74. Prejudiciálne otázky vo veci Part Service boli položené z hľadiska zneužitia práva, Súdny dvor preto neposkytol kategorickú odpoveď a posúdenie prípadného cieľa zneužitia ponechal na vnútroštátny súd. Vo veci samej nemožno spoločnosť VWFS obviniť zo žiadneho zneužitia, pretože podľa všetkého právo Spojeného kráľovstva rozčlenenie lízingových zmlúv pripúšťa, ak nie požaduje. Nič to nemení na skutočnosti, že analýza takejto praktiky, ktorú uviedol Súdny dvor v bode 57 rozsudku vo veci Part Service[42], sa pre situáciu v spore vo veci samej dokonale hodí, s tou výnimkou, že tu nejde ani o dvoch poskytovateľov a dve zmluvy, ale len o jednu zmluvu s jedným poskytovateľom, pričom k rozčleneniu dochádza iba v okamihu poskytnutia predmetu nájmu nájomcovi. Umelosť tohto rozčlenenia je preto ešte očividnejšia.

75. Informácie vyplývajúce z rozsudku citovaného v predchádzajúcom bode sú podľa môjho názoru plne relevantné pre okolnosti vo veci samej. Skutočnosť, že ide o prax, ktorú právo Spojeného kráľovstva pripúšťa alebo požaduje, na tomto konštatovaní nič nemení. Súdny dvor totiž súlad praxe neposudzuje podľa vnútroštátneho práva členského štátu, ale podľa ustanovení práva Únie. Ak sa teda domnieval, že rozčlenenie lízingovej zmluvy na rôzne samostatné transakcie bolo v rozpore so zásadou zdanenia celej protihodnoty prijatej na základe jednej transakcie, prinášajúc tak neoprávnenú daňovú výhodu vo forme oslobodenia od dane, toto konštatovanie platí tak pre zneužívajúce praktiky zdaniteľných osôb, ako aj pre ustanovenia vnútroštátneho práva, ktoré takéto rozčlenenie vyžadujú.

76. Túto časť mojej argumentácie uzatváram tým, že zastávam názor, podľa ktorého vyššie uvedená analýza judikatúry týkajúcej sa daňového režimu komplexných plnení, a konkrétnejšie lízingových zmlúv, postačuje na konštatovanie, že rozčlenenie lízingových zmlúv, o ktoré ide vo veci samej, na zdaniteľné transakcie dodania tovarov a na transakcie poskytnutia úveru oslobodené od dane, ktorú právne predpisy Spojeného kráľovstva pripúšťajú alebo požadujú, je v rozpore s ustanoveniami smernice 2006/112 tak, ako ich vykladá Súdny dvor.

37 Rozsudok z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 57).

38 Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej ustanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), prepracovaná smernicou 2006/112. Článku 11 A ods. 1 šiestej smernice zodpovedá súčasný článok 73 smernice Rady 2006/112.

39 V súčasnosti články 24 až 29 smernice 2006/112. Je potrebné poukázať na skutočnosť, že niektoré lízingové zmluvy možno označiť ako dodania tovaru v zmysle článku 14 ods. 2 písm. b) smernice 2006/112, čo na ich zdaňovaní nič nemení.

40 V súčasnosti článok 135 ods. 1 písm. a) a b) smernice 2006/112.

41 Rozsudok z 21. februára 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, body 59 až 61).

42 Rozsudok z 21. februára 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108).

77. Takýto režim týchto zmlúv sa mi taktiež zdá byť v rozpore s cieľom oslobodenia od dane pri úverových transakciách ustanoveným v článku 135 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 a so zásadou reštriktívneho výkladu výnimiek.

Cieľ oslobodenia od dane pri úverových transakciách

78. Systém DPH je založený na všeobecnom zdaňovaní všetkých tovarov a služieb na každom stupni výroby a distribúcie (alebo poskytnutia služby). DPH je však daňou zo spotreby, čo znamená, že ekonomická záťaž dane sa znáša na tomto stupni. Táto záťaž sa tak na každom stupni hospodárskeho cyklu posúva na nasledujúci stupeň, až kým sa dosiahne stupeň spotreby. Vďaka mechanizmu odpočítania dane na vstupe sa akumulácia daňového zaťaženia týka iba hodnoty pridanej na každom stupni, pričom daň zostáva pre hospodárske subjekty neutrálna.

79. Každé oslobodenie od dane tento reťazec pretrhne, čím bráni správnemu fungovaniu mechanizmu zdaňovania, a v dôsledku porušenia neutrality narúša hospodársku súťaž. Ak sú totiž tovar alebo služba od dane oslobodené, daň na vstupe nemožno odpočítať, ak niet dane na výstupe. Na hospodársky subjekt oslobodený od dane sa tak hľadí ako na spotrebiteľa a tento sám znáša daňové zaťaženie. Z toho dôvodu sa všetky oslobodenia od DPH musia vykladať reštriktívne, to znamená spôsobom, ktorým sa obmedzia na nevyhnutné minimum z hľadiska ich účelu alebo dôvodu ich zavedenia. [43]

80. Odôvodnenia smernice 2006/112 nevysvetľujú dôvody, ktoré normotvorcu Únie viedli k oslobodeniu od dane pri finančných službách, najmä pri službách poskytovania úverov. Takéto oslobodenie od dane sa však vyskytuje vo väčšine členských štátov, ktoré zaviedli DPH. V literatúre sa všeobecne uznáva, že tieto služby, ktoré sa týkajú len finančných pohybov, je veľmi zložité zdaňovať z dôvodu zložitosti určenia základu dane. [44]

81. K takýmto ťažkostiam v prípade lízingových zmlúv nedochádza. Pri tomto type zmluvy na jednej strane existuje dobre vymedzená služba spočívajúca v prenechaní tovaru, ktorý je predmetom zmluvy, do užívania, prípadne aj s možnosťou nadobudnúť jeho vlastníctvo, a na druhej strane peňažná protihodnota v podobe platieb nájomného a prípadných dodatočných platieb. Základ dane teda možno ľahko určiť – tvorí ho súhrn platieb, ktoré dostane prenajímateľ od nájomcu. Skutočnosť, že tieto platby pokrývajú rôzne náklady prenajímateľa, nielen náklady na nadobudnutie predmetu zmluvy, náklady na financovanie, režijné náklady alebo náklady na akcesorické služby, na tom nič nemení, pretože všetky tieto náklady sú vynakladané v súvislosti so službou prenechania predmetného tovaru do užívania.

82. Zaradenie takejto zmluvy, hoci aj čiastočné, pod transakciu poskytnutia úveru teda presahuje nevyhnutný rámec oslobodenia od dane stanovený v článku 135 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 a nezodpovedá cieľu tohto oslobodenia od dane. Takéto zaradenie teda porušuje zásadu všeobecnosti zdanenia stanovenú v článku 1 ods. 2 prvom pododseku tejto smernice. Súdny dvor navyše uplatnil rovnaké odôvodnenie v rozsudku Velvet & Steel Immobilien, keď rozhodol, že cieľom oslobodenia od dane pri finančných transakciách bolo odstrániť ťažkosti spojené so zisťovaním základu dane, ako aj sumy odpočítateľnej DPH a zabrániť nárastu nákladov pri spotrebných úveroch. Súdny dvor následne rozhodol, že „keďže zdaňovanie prevzatia záväzku renovácie nehnuteľnosti DPH nie je spojené s takýmito ťažkosťami, nie je dôvod na to, aby toto plnenie bolo oslobodené“. [45]

43 Pokiaľ ide o oslobodenie od dane stanovené článkom 135 ods. 1 písm. d) smernice 2006/112, pozri rozsudok z 26. mája 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 34).

44 Pozri najmä TAIT, A.: *Value Added Tax. International Practice and Problems*. Washington: International Monetary Fund, 1988, s. 92 – 100. Pozri tiež PAROLINI, A.: Exemptions in VAT Law – Recent Case Law of the CJEU. In: LANG, M. (ed.): *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*. Viedeň, 2016, s. 285, a PARDON, J.: La TVA et les opérations bancaires. In: *Droit bancaire et financier*. 2006, V, s. 274.

45 Rozsudok z 19. apríla 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, bod 24).

83. K tejto problematike treba dodať, že skutočnosť, že vo vnútroštátnom práve členského štátu je transakcia označená ako poskytnutie úveru, sama osebe na jej oslobodenie od dane podľa smernice 2006/112 nestačí. Podľa judikatúry Súdneho dvora totiž oslobodenia od dane uvedené v článku 135 prvom odseku smernice 2006/112 predstavujú autonómne pojmy práva Únie, ktorých účelom je zabrániť rozdielnemu uplatňovaniu režimu DPH v jednotlivých členských štátoch. [46]

84. Podľa môjho názoru článok 135 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112 teda nepredstavuje dostatočný základ na to, aby bolo možné lízingovú transakciu, o akú ide vo veci samej, oslobodiť čiastočne od dane.

Záver tejto časti

85. Podľa môjho názoru z týchto úvah jasne vyplýva, že vzhľadom na rôzne ustanovenia smernice 2006/112, ako ich vykladá Súdny dvor, nesmú byť lízingové transakcie typu, o aký ide vo veci samej, rozčlenené na samostatné transakcie dodania tovaru a poskytnutia úveru. Čiastočné oslobodenie od dane, ktoré z tohto rozčlenenia vyplýva, znevýhodňuje poskytovateľov týchto služieb tým, že im upiera právo na odpočet DPH na vstupe z určitej časti ich nákladov, čím znižuje daňové príjmy tak rozpočtu dotknutého členského štátu, ako aj Únie a môže vyvolať narušenie hospodárskej súťaže, ak sa tie isté služby posudzujú v rôznych členských štátoch odlišne. [47]

86. Nepopieram právo zákonodarcu Spojeného kráľovstva požadovať od poskytovateľov lízingu, aby z dôvodov ochrany spotrebiteľov požadovali, aby sa nájomcovi osobitne uvádzali sumy zodpovedajúce cene nadobudnutia vozidiel. Tento spôsob uvedenia ceny však nie je rozhodujúci a podľa judikatúry citovanej v bode 52 vyššie by nemal viesť k rozčleneniu týchto plnení na účely uplatnenia DPH. [48]

Záverečné poznámky

87. Podľa môjho názoru jedinou správnou odpoveďou na prejudiciálne otázky v tejto veci je, že lízingové zmluvy, o aké ide vo veci samej, tvoria samy osebe jednu komplexnú transakciu, ktorá sa musí zdaniť, pričom poskytovatelia majú právo na odpočítanie celej DPH na vstupe z tovarov a služieb použitých na účely týchto plnení.

88. Samozrejme takéto riešenie sa bude môcť uplatňovať v budúcnosti v plnej miere. Pokiaľ ide o predchádzajúce situácie vrátane sporu vo veci samej, problém je zložitejší.

89. Na jednej strane poskytovatelia služieb lízingu pri ich službách využili oslobodenie od dane z dôvodu ich rozčlenenia na dve samostatné transakcie, z ktorých jedna bola od dane oslobodená. Na druhej strane bolo toto oslobodenie od dane v rozpore s právom Únie, pretože za obvyklého postupu by boli títo povinní v súvislosti s týmito plneniami využiť právo na odpočítanie celej DPH na vstupe. Vzniká teda otázka, či boli povinní toto právo na odpočítanie dane využiť aj napriek predmetnému oslobodeniu od dane.

46 Rozsudok z 26. mája 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, bod 33 a citovaná judikatúra).

47 Ako príklad v tejto súvislosti poznamenávam, že ako sa dozvedáme z veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok z 19. septembra 2017, Komisia/Írsko (registračná daň) (C-552/15, EU:C:2017:698), poskytovatelia služieb prenájmu a lízingu vozidiel so sídlom v Severnom Írsku priamo súťažia s poskytovateľmi tých istých služieb so sídlom v Írsku.

48 Na pojednávaní účastníci konania uviedli, že táto povinnosť vyplýva zo smernice Európskeho parlamentu a Rady 2008/48/ES z 23. apríla 2008 o zmluvách o spotrebiteľskom úvere a o zrušení smernice Rady 87/102/EHS (Ú. v. EÚ L 133, 2008, 133, s. 66) Po prvé podľa článku 2 ods. 2 písm. d) tejto smernice to však neplatí pre „zmluvy o nájme alebo lízingové zmluvy, ak samotná zmluva ani iná samostatná zmluva nestanovuje povinnosť kúpy predmetu zmluvy“. Pritom podľa informácií poskytnutých vládou Spojeného kráľovstva v odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora žiadna z lízingových zmlúv používaných spoločnosťou VWFS neobsahuje povinnosť kúpy, ale iba opciu kúpy. Po druhé, ak je predmetnú povinnosť možné vyvodiť z článku 10 ods. 2 písm. e) smernice 2008/48, ide o povinnosť informovať nájomcu, ktorá nemôže určovať daňový režim plnenia.

90. Usmernenia na zodpovedanie tejto otázky možno nájsť v judikatúre Súdneho dvora. Z nej vyplýva, že aj keď je oslobodenie od dane, ako ho upravilo vnútroštátne právo, nezlučiteľné so smernicou 2006/112, článok 168 tejto smernice neumožňuje, aby zdaniteľná osoba využila toto oslobodenie a zároveň uplatnila právo na odpočítanie dane.[49] Je pravda, že Súdny dvor takto rozhodol v súvislosti s odpočítaním DPH na vstupe z tovarov a služieb použitých zdaniteľnou osobou výlučne na účely transakcií oslobodených od dane. Myslím si však, že rovnaké riešenie by malo platiť, pokiaľ ide o DPH na vstupe z tovarov a služieb, ktoré, hoci boli sčasti použité na účely zdaniteľných transakcií, v ich celistvosti predstavujú nákladový prvok transakcií, ktoré sú od dane oslobodené. V týchto dvoch situáciách totiž platí rovnaká logika systému DPH, a síce, že odpočítanie daní na vstupe je spojené s vyberaním daní na výstupe.[50]

91. Subsidiárne, ustanovenia smernice 2006/112, podľa ktorých sa musia lízingové služby posudzovať samy osebe ako jedna zdaniteľná transakcia, a konkrétne článok 73 tejto smernice, sú podľa môjho názoru dostatočne presné a bezpodmienečné na to, aby sa ich zdaniteľné osoby mohli priamo dovolávať, pričom zdaniteľné osoby môžu požadovať zdanenie ich lízingových služieb ako celku, aby tak mohli využiť právo na odpočítanie DPH na vstupe.[51] Je na vnútroštátnom súde, aby overil, či je to možné v praxi v konaní vo veci samej.

Návrh

92. So zreteľom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálne otázky, ktoré položil Supreme Court of the United Kingdom (Najvyšší súd Spojeného kráľovstva), odpovedal takto:

Ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že lízingové zmluvy, o aké ide vo veci samej, tvoria samy osebe jednu komplexnú transakciu, ktorá sa musí zdaniť, pričom poskytovatelia majú právo na odpočítanie celej dane z pridanej hodnoty (DPH) na vstupe z tovarov a služieb použitých na účely týchto služieb.

Zdaniteľné osoby, ktoré pri týchto transakciách využili čiastočné oslobodenie od dane na základe vnútroštátneho práva, nemajú právo na odpočítanie DPH na vstupe, ktorou boli zaťažené tovary a služby použité na účely týchto transakcií a ktorých cena bola zahrnutá do ceny transakcií oslobodených od dane. Je úlohou vnútroštátneho súdu, aby overil, či je možné od zdaniteľných osôb na to, aby mohli využiť právo na odpočítanie dane, požadovať úplné zdanenie týchto transakcií.

49 Rozsudok z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 45).

50 Rozsudok z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 43).

51 Pozri rozsudok z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, bod 47 a analogicky bod 56, druhý a tretí odsek).